

ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

На правах рукопису

Бруханський Руслан Феоктистович

УКД: 657.1:631.1

**ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В УМОВАХ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ
(на прикладі господарств Тернопільської області)**

Спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік,
аналіз і аудит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Олійник Василь Михайлович
доктор економічних наук, професор

Тернопіль - 2000

Зміст

	стор.
Вступ	3
Розділ I. Реструктуризація сільськогосподарських підприємств та необхідність трансформації бухгалтерського обліку в умовах реформування економіки	9
1.1. Економічні передумови та суть структурної перебудови в сільському господарстві України	9
1.2. Закономірності реформування земельно-майнових відносин та реструктуризації сільськогосподарських підприємств в умовах становлення ринкового середовища	19
1.3. Трансформація бухгалтерського обліку в господарських структурах ринкового типу	38
Висновки по I розділу	54
Розділ II. Організаційна структура побудови бухгалтерського обліку в реформованих господарствах	56
2.1. Організація бухгалтерського обліку земельно-майнової власності сільськогосподарських підприємств	56
2.2. Особливості організації обліку нарахування та сплати орендної плати за використання земельних і майнових часток (паїв)	78
2.3. Облік нарахування і виплати дивідендів у реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах	103
Висновки по II розділу	120
Розділ III. Специфіка та особливості організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання	124
3.1. Методичні основи та особливості організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських акціонерних товариствах	124
3.2. Організація бухгалтерського обліку в товариствах з обмеженою відповідальністю та приватно-орендних підприємствах	146
3.3. Специфіка організації бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах	162
Висновки по III розділу	175
Висновки	178
Список використаних джерел	183
Додатки	204

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні процеси реформування земельно-майнових відносин та структурної перебудови сільськогосподарських підприємств створюють об'єктивну необхідність для трансформації існуючої системи вітчизняного бухгалтерського обліку, її адаптації до нових умов господарювання. Загальноприйняті облікові методи і прийоми, які сформувались при командно-адміністративній системі управління народним господарством, стають неефективними в сучасних умовах становлення конкурентного середовища у сільськогосподарському виробництві. Ринкова модель господарювання вимагає істотного переосмислення основних принципів і завдань бухгалтерського обліку, трансформування облікової концепції радянського зразка у ринково орієнтовану, яка ґрунтується на принципі “корисності ділової інформації”, достовірності й оперативності отримання облікових даних з метою забезпечення прибутковості підприємств та збереження в необхідних випадках комерційної таємниці.

Дослідженням проблем та напрямів реформування системи бухгалтерського обліку в Україні займається ряд провідних вітчизняних науковців: Білуха М.Т., Бородкін О.С., Бутинець Ф.Ф., Валусєв Б.І., Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Єфіменко В.І., Ігнатенко М.С., Кужельний М.В., Линник В.Г., Литвин Б.М., Мних Є.В., Моссаковський В.Б., Огійчук М.Ф., Олійник В.М., Пархоменко В.М., Пушкар М.С., Сопко В.В., Сук Л.К., Чумаченко М.Г., Швець В.Г., Шевчук В.О. та інші.

Практична реалізація права приватної власності на землю й майно відповідно до вимог Указу Президента України від 3 грудня 1999 року № 1529/99 вимагає принципово нових підходів в організаційному та методичному забезпеченні бухгалтерського обліку.

Процедура паювання земельно-майнової власності та реструктуризації сільськогосподарських підприємств 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 підприємств; земельно-майнової власності господарств; аналітичного обліку персональних внесків співвласників; розрахунків з власниками майна та землі; процедурою виходу із складу підприємства тощо.

Не повністю вирішеними залишаються питання раціональної організації відносин власності у сільському господарстві, принципів та методики нарахування орендної плати, порядку визначення і розподілу дивідендів у реструктуризованих підприємствах.

Додаткового розгляду потребує питання вивчення специфіки та особливостей організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах різних форм власності, типів господарювання й організаційно-правових моделей діяльності, оскільки в діючих матеріалах інструктивного та рекомендаційного характеру окремі аспекти організації облікового процесу, що стосуються безпосередньо сільськогосподарських підприємств, висвітлено поверхово і без належної конкретизації.

Вище наведені аргументи є підставою для обґрунтування актуальності обраної теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок з науковими програмами, планами, темами. Наукові результати та висновки дослідження були використані при виконанні держбюджетної теми “Проблеми підвищення оперативності і аналітичності бухгалтерського обліку в сільському господарстві в умовах переходу до ринку”, затвердженої рішенням вченої ради Тернопільської академії народного господарства від 31.08.1998 р., протокол № 1. При виконанні теми особисто автором розроблена методика “Трансформація облікового відображення відносин власності в умовах реструктуризації сільськогосподарських підприємств”, яка є одним із її підпунктів.

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційного дослідження є виявлення, обґрунтування та вирішення основних організаційно-методичних

проблем бухгалтерського обліку, що виникли в процесі реструктуризації та постреорганізаційної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Для досягнення поставленої мети вирішувались наступні задачі:

- обґрунтування об'єктивної необхідності й економічної суті структурної перебудови в сільському господарстві України; вивчення та аналіз стану реформування земельно-майнових відносин; характеристика основних напрямів реструктуризації сільськогосподарських підприємств;
- визначення основних принципів трансформації бухгалтерського обліку в реформованих господарствах;
- вивчення методики та специфіки облікового відображення процесу паювання земельно-майнової власності ;
- уточнення методики обліку статутного капіталу сільськогосподарських підприємств; розробка реєстрів для обліку персональних внесків учасників та розрахунків з власниками; обґрунтування необхідності відокремленого обліку земельної власності в якості внеску до статутного капіталу сільськогосподарського підприємства; уточнення облікового відображення процедури виходу співвласника із складу підприємства;
- обґрунтування особливостей сільськогосподарської оренди з використанням розпайованої земельно-майнової власності; вивчення специфіки нарахування й виплати орендної плати в реформованих господарствах;
- характеристика основних моделей дивідендної політики підприємств; уточнення методики нарахування дивідендів і розрахунків з власниками;
- вивчення особливостей організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання та розробка пропозицій щодо його удосконалення.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є процес паювання земельно-майнової власності і реорганізації сільськогосподарських підприємств у нові виробничо-господарські структури ринкового типу.

Предмет дослідження. Предметом дослідження виступають теоретико-методологічні та організаційно-методичні питання побудови бухгалтерського обліку в умовах реструктуризації сільськогосподарських підприємств.

Методи дослідження. При підготовці дисертації використано наступні методи: монографічний – для детального вивчення об'єкта дослідження; порівняння – для виявлення спільних рис та відмінностей досліджуваних процесів і явищ; аналізу та синтезу – для деталізації об'єкта дослідження шляхом його розчленування на складові частини; групування – для виявлення концептуальних ознак об'єкта дослідження; середніх і відносних величин – для визначення рівня ефективності досліджуваних процесів; розрахунковий – для підрахунку економічного ефекту на перспективу.

Наукова новизна одержаних результатів. В дисертації теоретично обгрунтовано й практично вирішено ряд дискусійних питань методики й організації бухгалтерського обліку в умовах реструктуризації сільськогосподарських підприємств.

В процесі дослідження отримано наступні наукові результати:

- обгрунтовано теоретичну основу і практичну значимість процесу реструктуризації сільськогосподарських підприємств, виявлено головні тенденції та напрями реорганізації, проаналізовано характерні риси та основні відмінності реформованих господарств;
- запропоновано вважати земельну власність складовою частиною статутного капіталу сільськогосподарського підприємства, що дозволить значно збільшити активи господарства, підвищити інвестиційну привабливість підприємства, зміцнити базу для отримання сезонних кредитів;
- обгрунтовано необхідність відокремленого обліку земельної власності, спричинену логічною, правовою та економічною відмінністю земельних ресурсів від інших засобів сільськогосподарського виробництва;
- розроблено реєстр аналітичного обліку персональних внесків учасників

(засновників) сільськогосподарського підприємства та розрахунків з власниками, який призначений для відображення поточної інформації про обсяг, структуру і динаміку персональної власності конкретних учасників сільськогосподарського підприємства;

- удосконалено методику облікового відображення процедури виходу співвласника із складу сільськогосподарського підприємства. Повернення персональних внесків у зв'язку з неможливістю підбору одного (кількох) інвентарних об'єктів, еквівалентних вартості вкладу, проводиться у натурально-грошовій формі поетапно з відображенням у картках обліку заборгованості підприємства;
- обґрунтовано особливості сільськогосподарської оренди з використанням розпайованої земельно-майнової власності господарств, передбачено варіант оренди нерозподілених в натурі земельно-майнових ресурсів шляхом створення та реєстрації тимчасових товариств власників;
- уточнено базу розподілу і методику нарахування дивідендів у реформованих сільськогосподарських підприємствах, запропоновано використовувати дивідендну політику фіксованих виплат пропорційно статутних внесків учасників, базою розподілу слід вважати сукупну земельно-майнову власність господарства.

Практичне значення одержаних результатів. Використання розроблених у процесі дисертаційного дослідження рекомендацій з питань удосконалення бухгалтерського обліку та побудови реєстрів формує адаптовану до ринкових умов господарювання організаційно-методичну систему обліку власності сільськогосподарських підприємств, розширює аналітичність облікових даних, забезпечує одержання своєчасної, детальної і точної інформації про статутні внески конкретних власників підприємств. Висновки, пропозиції та практичні рекомендації, сформовані в результаті дисертаційного дослідження, використовуються у практичній діяльності

сільськогосподарських підприємств Тернопільської області: приватному агропромислому підприємстві “Зоря” Зборівського району (довідка № 76 від 24.08.2000р.); сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю “Батьківщина” Тернопільського району (довідка № 171 від 20.09.2000р.); приватно-орендному підприємстві “Урожай” Тербовлянського району (довідка № 91 від 7.07.2000р.); приватному агропромислому підприємстві “Озерна” Зборівського району (довідка № 239 від 14.08.2000р.); сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю “Глещав” Тербовлянського району (довідка № 86 від 25.09.2000р.).

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати дослідження доповідались на міжнародних науково-практичних конференціях: “Новітні тенденції розвитку бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в системі управління підприємством” (м.Тернопіль, 23-24 вересня 1999 року); “Проблеми економіки агропромислового комплексу і формування його кадрового потенціалу” (м. Харків, 25-27 травня 2000 року).

Публікації. За підсумками проведеного дослідження у наукових фахових виданнях опубліковано 5 наукових робіт загальним обсягом 1,05 друкованого аркуша, з них: одна – у колективній монографії, чотири – у наукових журналах.

Структура і обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (227 найменувань), додатків. Обсяг роботи – 182 сторінки друкованого тексту. Дисертація містить 31 таблицю, 27 схем, 4 додатки, на 37 сторінках.

РОЗДІЛ І
РЕСТРУКТУРИЗАЦІЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ТРАНСФОРМАЦІЇ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ
РЕФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІКИ

1.1. Економічні передумови та суть структурної перебудови
в сільському господарстві України

Сільськогосподарський сектор економіки України, виступаючи гарантом продовольчої безпеки держави, характеризується чіткою тенденцією до зменшення обсягу виробництва продукції, загостренням економічних і соціальних проблем. Незахищеність внутрішнього продовольчого ринку породжує надмірну пропозицію зарубіжних продуктів харчування, причому сумнівної якості. Поступово втрачаються традиційні ринки збуту сільськогосподарської продукції, знижується експортний потенціал держави, зменшується конкурентноспроможність вітчизняної продукції, знижується коефіцієнт її товарності.

Незважаючи на різноманітність поглядів щодо сучасних складних соціально-економічних та політичних процесів, що відбуваються в Україні, практично всі фахівці одностайні в тому, що однією з найвагоміших передумов їх витоків є надмірно ідеологізоване викривлене розуміння загально визнаної усім цивілізованим світом суті власності та ефективних форм її практичної реалізації. Система господарювання й управління в сільському господарстві визначається передусім правом власності безпосереднього виробника, тому загальна спрямованість використання економічних важелів, методів управління, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежить від того, як реалізується це право, визнане у світовій господарській практиці як “священне і недоторкане” [163, с.21].

Недалекоглядність і однобічність в оцінці розвитку суспільства у період формування радянської економічної системи позначились на розумінні загального економічного закону відповідності виробничих відносин рівню розвитку та характеру продуктивних сил. Саме на підставі цього закону було зроблено висновок, що головним завданням побудови нового суспільства є заміна буржуазних виробничих відносин, основою яких виступає приватна власність на засоби виробництва, соціалістичними, які ґрунтуються на суспільній власності. Радикальна трансформація сільського господарства України щодо відносин власності та організаційної структури господарювання була здійснена насильницькими методами шляхом суцільної націоналізації земель та примусової колективізації. Усуспільнення власності і праці селян у поєднанні з великомасштабністю господарювання за умов державного контролю було визнано єдино правильним шляхом розвитку сільського господарства.

Наведеній формі організації сільського господарства була альтернатива, з якою виступав О.Чаянов. За його переконанням, шлях горизонтальної концентрації у формі великомасштабного виробництва при умові суцільної націоналізації земельних ресурсів повністю не виправдовує себе. О.Чаянов пропонував проведення концентрації у сфері селянських господарств шляхом вертикальної кооперації [161, с.6]. Навіть у вищому ешелоні партійної влади були особистості (Бухарін М.І., Риков О.І., Томський М.П.), які не погоджувалися з грубими методами політичної інтервенції в сільське господарство. Вони підкреслювали специфічність господарського мислення селянства, необхідність збереження стимулів власності, створення колективних господарств на виключно добровільній основі, забезпечення свободи економічного вибору селянства, здійснення організаційних перетворень поступово в міру насичення сільського господарства технікою і спеціалістами [62, с.34]. Визначний економіст того часу М.Кондратьєв пропонував замість примусової колективізації інший напрям розвитку сільського господарства, який базувався на ініціативі населення, прагненні до

кооперування селянських мас, раціональному веденні сільськогосподарського виробництва відповідно до природно-історичних і господарських умов [161, с.5].

Академік УААН Юрчишин В.В. вважає, що “пояснення причин низької ефективності колективізованого сільськогосподарського виробництва зводиться до відчуженості селянина від власності на землю, майно і результати праці” [21, с.52]. При цьому зникає мотиваційний механізм господарювання, панує безініціативність та пасивність. Причиною цього явища слід вважати зосереджену в руках держави абсолютну монополію на володіння і розпорядження земельними ресурсами. Цієї ж точки зору дотримується ряд інших вітчизняних науковців (Андрійчук В.Г., Крисальський О.В., Месель-Веселяк В.Я., Онищенко О.М., Розумний І.А., Рудий М.М., Саблук П.Т., Федоров М.М., та інші).

Наслідки насильницької колективізації 30-х років повною мірою стали відчутними лише за умов сучасної економічної кризи. Успільнення виробництва, централізація управління, втрата демократичних принципів кооперації, поступове одержавлення колгоспів зумовили безповоротний процес їх деградації. Аграрний сектор економіки України постав перед набором проблем колективної (одержавленої) моделі господарювання радянського зразка (рис.1.1.)

Система, що проіснувала понад 70 років, базуючись на споживацькому ставленні до землі, безвідповідальності за її родючість, призвела до порушення основних принципів природокористування. Академіки УААН Зубець М.В., Тараріко О.Г. і Медведєв В.В. стверджують, що близько 90% орних земель України зазнають різного ступеня деградації. З обстежених 30,8 млн.га. орних земель 10,6 млн.га. (34,4%) еродовані; 16,5 млн.га. (53,8%) дефляційно-небезпечні; 9,1 млн.га. (29,6%) мають підвищену кислотність; 2,9 млн.га. (9,4%) засолені або солонцюваті; 2,4 млн.га. (7,8%) перезволожені та заболочені. Близько 4 млн.га. мають різний ступінь забруднення радіонуклідами [64, с.5]. За останні 30 років господарювання середній

вміст гумусу у ґрунтах України знизився з 3,5% до 3,2%, площа еродованих земель щорічно збільшується на 80-100 тис.га. і досягла третини ріллі. Середня концентрація забруднення ґрунтів України пестицидами і нітратами на 1 кв.км. у 6,4 разів більша, ніж у США і у 3,2 більша, ніж у країнах ЄЕС. 9,8 млн.га. сільськогосподарських угідь віднесено до зони демографічної кризи. В Україні нагромадилось 12 млрд.т. відходів, які займають площу близько 250 тис.га. родючих земель [45, с.5]. Викликає занепокоєння тенденція до ущільнення ґрунту, зменшення водо- і повітропроникності, негативної зміни реакції ґрунтового розчину. Узагальнені експертні оцінки дозволяють зробити висновок, що при незмінних темпах деградації ґрунтів через 20-30 років третина ріллі буде втрачена [95, с.40].

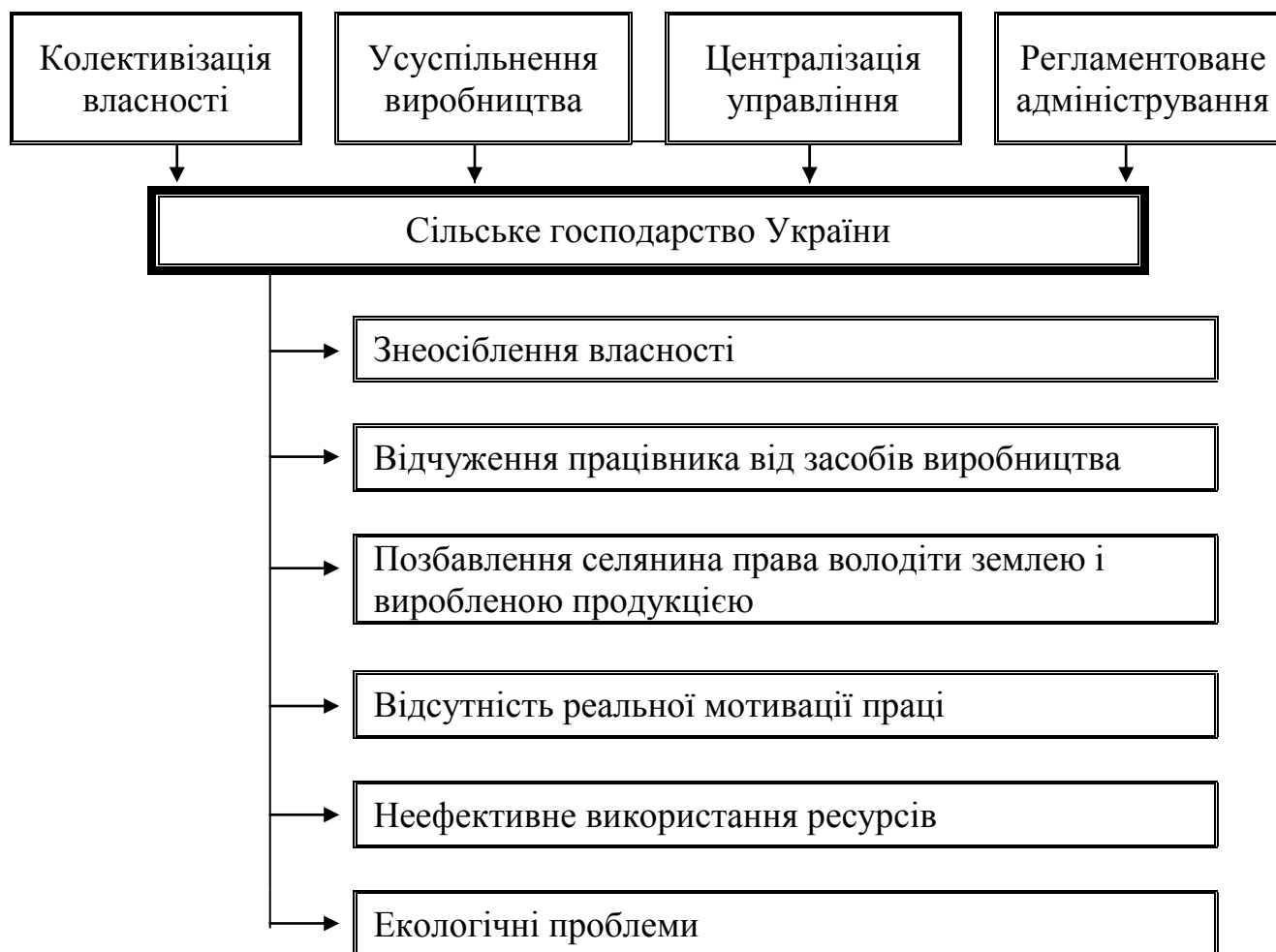


Рис. 1.1. Концептуальна модель господарювання радянського зразка

Продуктивність праці в колгоспах у найсприятливіші для сільськогосподарського виробництва роки (1982–1985) була значно нищою, ніж, наприклад, у США і коливалася від 3,2 раза у зерновому господарстві до 31,2 в тваринництві [96, с.3].

Протягом останніх років спостерігається чітка тенденція до зменшення обсягу виробництва сільськогосподарської продукції (табл.1.1.). Більшість сільськогосподарських підприємств демонструють в сучасних умовах свою повну нездатність самостійно діяти як незалежні структури ринкового типу. Вони практично балансують на грані банкрутства.

Таблиця 1.1

**Динаміка обсягу виробництва сільськогосподарської продукції
в Україні та у Тернопільській області**

(у господарствах усіх категорій; у порівняльних цінах 1996р., млн.грн.)

Роки	Продукція с/г України	В тому числі				Продукція с/г Тернопільської області	У відсотках до загального обсягу виробництва
		Продукція рослинництва	У відсотках до загального обсягу виробництва	Продукція тваринництва	У відсотках до загального обсягу виробництва		
1990	48954	21951	44,8	27003	55,2	1587	3,24
1991	42493	18191	42,8	24302	57,2	1295	3,05
1992	38966	18460	47,4	20506	52,6	1307	3,35
1993	39559	20651	55,2	18908	44,8	1292	3,27
1994	33046	15830	47,9	17216	52,1	1144	3,46
1995	31867	16390	51,4	15477	48,6	1054	3,31
1996	28829	14970	51,9	13859	48,1	1032	3,58
1997	28112	17410	61,9	10702	38,1	942	3,35
1998	25360	14390	56,7	10970	43,3	807	3,18
1999	23911	13009	54,4	10902	45,6	786	3,29

Сучасний етап розвитку сільського господарства України характеризується систематичним зменшенням площ посівів сільськогосподарських культур. Так, за період 1990–1999 років у госпо-

дарствах усіх категорій загальна посівна площа скоротилась на 12,6 %. Сільське господарство України, володіючи, наприклад, 18,54% світових посівних площ під цукровими буряками, забезпечує лише 10,8% валового збору даної культури. Аналогічна ситуація спостерігається стосовно вирощування інших сільськогосподарських культур, де відповідні показники становлять: картопля – 8,39 % і 6,07 % ; жито – 4,33 % і 4,17 % ; кукурудза – 0,49 % і 0,27 % (рис. 1.2.).

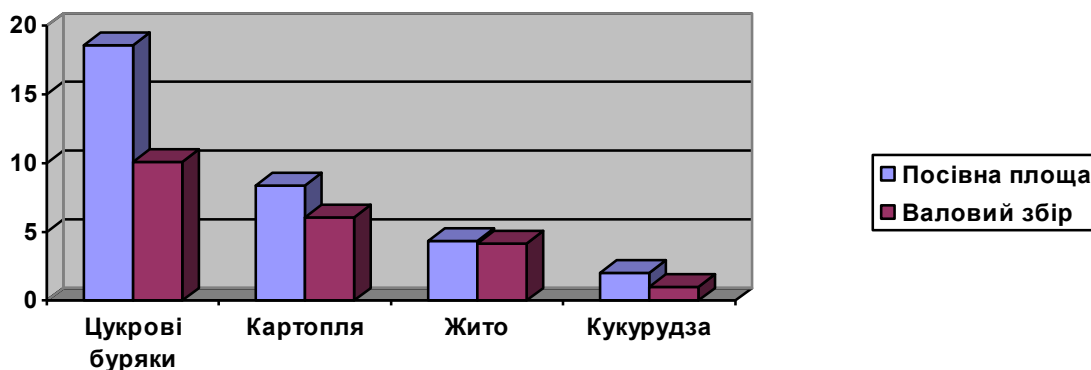


Рис. 1.2. Діаграма питомої ваги посівних площ та валового збору основних сільськогосподарських культур в Україні по відношенню до загальносвітового рівня

Для даного періоду є характерним значне зниження урожайності сільськогосподарських культур. Цей показник слід вважати більш показовим у плані ефективності господарювання. У 1999 році в порівнянні з 1990 урожайність зернових культур зменшилася на 43,8 %; цукрових буряків – на 43,4 %; овочів – 25,5 %. Природно-кліматичні умови Тернопільщини взмозі забезпечити потенційну врожайність озимих зернових – 50 ц./га.; ярих – 45; зернобобових – 40; кукурудзи на зерно – 60; цукрових буряків – 402; картоплі – 294; зеленої маси однорічних трав – 314; багаторічних трав – 401; кукурудзи – 398; кормових коренеплодів – 697 ц./га. [95, с. 41].

Тенденція до систематичного скорочення посівних площ та значного зниження врожайності сільськогосподарських культур породжує процес поступового зменшення обсягу валового збору продукції рослинництва, динаміку якого відображає додаток А.

Аналогічна ситуація спостерігається і в тваринництві. Виробництво м'яса в Україні у 1999 році скоротилось проти 1990 року на 60,9 %, в Тернопільській області – на 35,7 % [179, с.119]. Вихід м'яса в розрахунку на голову ВРХ у вітчизняних господарствах на 52 % менший, ніж у Чехії та Словаччині, в 2 рази менший, ніж в Угорщині [161, с. 9].

Діяльність сільськогосподарських підприємств громадського сектора в останні роки характеризується значним скороченням поголів'я продуктивної худоби (додаток Б). Перед більшістю господарств постає проблема забезпечення повноцінного кормового раціону худоби, особливо в зимовий період. Відповідно визріває тенденція до зниження середньорічного надою молока на одну корову. Даний показник у загальному по всіх категоріях господарств України в 1999 році в порівнянні з 1990 роком зменшився на 41,6 %, у Тернопільській області – на 10,1 % [179, с. 116; 180, с. 211].

Сучасний обсяг сільськогосподарського виробництва є недостатнім для забезпечення зростаючих потреб суспільства. Експансія зарубіжних продуктів харчування поступово заповнює вітчизняний продовольчий ринок. Виробництво основних видів сільськогосподарської продукції на душу населення щороку зменшується. Така ситуація породжує небезпечні соціальні наслідки.

В сучасних умовах господарювання головне завдання полягає у перегляді існуючої концепції власності, оскільки вона, як переконливо свідчить досвід більшості держав, що розвивалися за соціалістичною моделлю, зумовила відносно низький рівень економічного розвитку. Досить показовими у цьому плані виявились результати господарювання Західної і Східної Німеччини, Південної і Північної Кореї, Тайваню і Китаю, стартові умови яких на момент поділу були практично рівними.

Шлях до кардинальної перебудови правових, соціальних і економічних відносин землекористування започаткував прийнятий ВРУ 30.01.1992 року Закон України “Про форми власності на землю”. У результаті реалізації основних положень нового Земельного кодексу України від

13.03.1992 року, що стосується механізму регулювання процесу створення нових форм власності на землю, формується принципово нова структура земельних власників і земельних відносин. ВРУ прийнято ряд інших законів з проблем реформування відносин власності і типів господарювання, зокрема, Закони України “Про земельну реформу”, “Про плату за землю”, “Про колективне сільськогосподарське підприємство”, “Про господарські товариства”, “Про підприємства в Україні”, “Про селянське (фермерське) господарство”, “Про оренду землі” та інші. Визначальну роль відіграє закріплення у Конституції України гарантій права власності на землю.

Сучасна аграрна криза в Україні є до певної міри кризою організаційної структури сільськогосподарського виробництва, яка вимагає радикальної перебудови у відповідності із загальною політикою переходу України до ринкової економіки і демократичного суспільства.

Найбільш доцільним шляхом виходу з існуючої ситуації слід вважати запровадження альтернативної організаційної структури сільського господарства. При цьому необхідно врахувати особливість перехідного періоду до ринку, яка полягає у паралельному функціонуванні існуючих і новостворених господарських формувань. Головна риса даної концепції - пріоритет еволюційних перетворень, створення середовища реальної конкуренції, яка покликана довести переваги тих чи інших господарюючих суб`єктів.

Процес реструктуризації сільськогосподарського сектора економіки України передбачає реформування відносин власності, зміну організаційно-правової структури підприємств, встановлення нового типу економічної системи організації виробництва, створення традиційних інститутів ринкової інфраструктури. Комплексне вирішення цих питань визначає параметри принципово нового механізму господарювання, який базується на приватній власності, багатукладності економіки, конкуренції господарюючих суб`єктів, гнучкості при реагуванні на зміни ринкового середовища (з мінімальними ресурсними витратами).

Основний напрям структурної перебудови сільського господарства України визначається реалізацією права приватної власності селян на землю і майно, тому об'єктивно передбачає необхідність реформування державних і колективних сільськогосподарських підприємств з метою забезпечення структурної гнучкості, що необхідно для пристосування наявних господарських ресурсів до умов внутрішнього і світового ринків.

У процесі реструктуризації необхідно комплексно вирішити два взаємопов'язаних завдання: забезпечити функціонування високоефективного сільськогосподарського виробництва і відродити українське селянство, здатне господарювати на рівні світових стандартів. При цьому об'єктивно виникає можливість загострення соціальної нерівності серед селян, яка є однією з основних характерних рис ринкової економіки.

Ефективність реструктуризації аграрного сектора економіки України перебуває в прямій залежності від результату втілення комплексу правових, соціально-економічних та організаційних заходів, які, базуючись на реформуванні земельних і майнових відносин, покликані створити економічне середовище багатоукладності, привести до появи реальних власників, вільних у виборі форм і методів господарювання. Виняткова важливість і невідкладність вирішення цього питання вимагає активної державної підтримки.

Суть структурної перебудови в сільському господарстві України зводиться до реформування державних і колективних сільськогосподарських підприємств у виробничо-господарські структури принципово нового типу, які об'єднують власників земельних і майнових паїв на принципах кооперації і ґрунтуються на демократичних підходах в організації управління. Основний зміст організаційно-економічних перетворень полягає у визначенні, закріпленні і реалізації права приватної власності членів трудового колективу на землю, майно і вироблену продукцію. Вибір селянами організаційних форм господарського використання паїв є вільним.

Однак, більшість науковців (Онищенко О.М., Саблук П.Т., Юрчишин В.В., Месель-Веселяк В.Я., Федоров М.М. та інші) стверджують, що ситуація

не покращиться лише від зміни власника - “щоб ринок був багатий на товари, він повинен бути багатим насамперед на їх власників – без них ринок неможливий” [21, с.52].

Створення необхідних умов для прискореного формування багатокладності економіки повинно підпорядковуватись різноманітності інтересів селян щодо вибору форм господарювання. При цьому слід врахувати, що серед класичних форм (приватної і державної) розвиватиметься спектр проміжних – колективно-пайових. Розвиваючись в єдності, вони взаємодоповнюють одна одну, розширюють межі конкуренції, ведуть пошук можливостей збереження свого місця на ринку сільськогосподарської продукції, формування оптимальної структури виробництва. Багатокладність економіки слід вважати однією з найвагоміших передумов ефективного функціонування ринку.

Таким чином, процес реструктуризації вітчизняних сільськогосподарських підприємств підпорядкований вирішенню наступних завдань:

- створення вільного товаровиробника;
- розширення виробничо-господарської самостійності підприємства;
- запровадження багатокладності економіки при умові рівноправності усіх її форм;
- створення конкурентного середовища в аграрному секторі, підвищення рівня ділової активності;
- відродження у селян почуття господаря землі, майна і результатів праці;
- створення реального мотиваційного механізму господарської діяльності;
- подолання продовольчої проблеми на основі максимального використання потенційних можливостей різних форм власності;
- звільнення товаровиробника сільськогосподарської продукції від монопольного диктату заготівельних, переробних, агросервісних підприємств; запровадження реального партнерства між ними.

Структурна перебудова сільського господарства України повинна створити необхідні умови для утвердження нового типу економічного розвитку, який базується на підприємницькій ініціативі господарюючих суб'єктів, оскільки поняття “власник” і “підприємець” не завжди ідентичні. Тому загальна спрямованість реструктуризації диктується необхідністю відродження у селян почуття господаря землі, підвищення рівня ділової активності, господарського ризику. Саме за рахунок цього передбачається збільшити обсяг і підвищити ефективність виробництва сільськогосподарської продукції, створити реальні стимули мотивації праці, сформувати конкурентоздатний на світовому ринку вітчизняний аграрний сектор.

1.2. Закономірності реформування земельно-майнових відносин та реструктуризації сільськогосподарських підприємств в умовах становлення ринкового середовища

Структурна перебудова сільського господарства України здійснюється в межах чинного законодавства з метою впровадження основних (базових) змін у концепції власності на землю і майно, формування виробничо-господарських структур ринкового типу та становлення господарських відносин, притаманних ринковій економіці. Основна увага при цьому звертається на реалізацію права приватної власності, становлення багатоукладності економіки, дотримання закону конкуренції та втілення принципів децентралізованого вирішення питань, що в кінцевому результаті формує важливу особливість ринку – гнучкість при реагуванні на зміни з мінімальними ресурсними витратами.

Процес реструктуризації сільськогосподарських підприємств передбачає систему правових, соціально-економічних та організаційних заходів, комплексне вирішення яких призведе до формування ефективного власника і вільного товаровиробника, незалежного у виборі форм власності,

господарювання, організаційної структури виробництва тощо. Демократичні принципи управління в поєднанні з максимальним використанням потенційних можливостей різних типів господарювання створять середовище багатокладності економіки – однієї з найважливіших передумов ефективного функціонування ринку.

Реалізація основних положень аграрної політики України передбачає послідовне вирішення взаємопов'язаних завдань (рис. 1.3.).

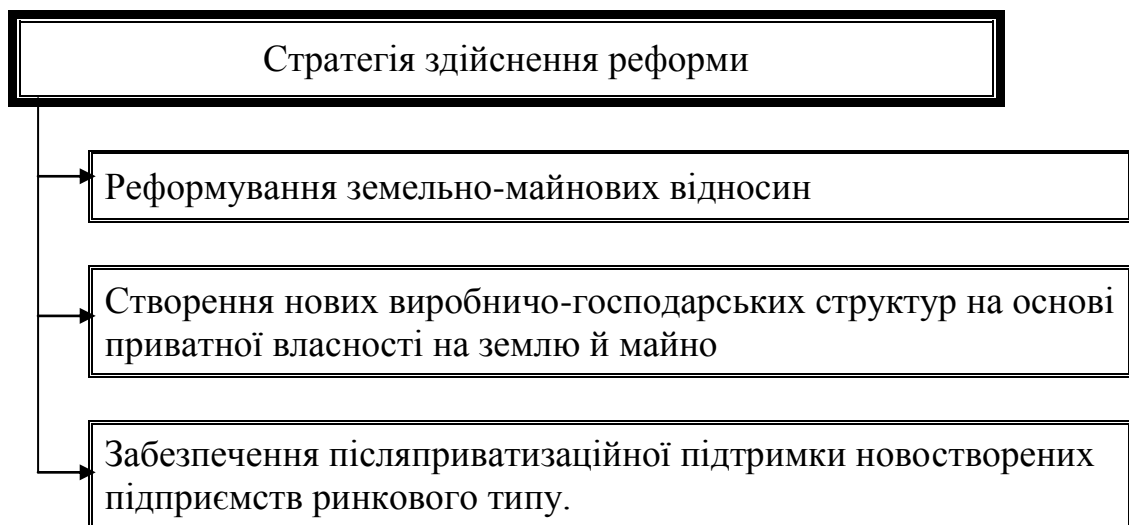


Рис. 1.3. Схема проведення аграрної реформи в Україні

Першочерговим завданням структурної перебудови сільського господарства України є реформування відносин власності. Як свідчить зарубіжний досвід проведення земельної реформи, існує дві чітко виражені тенденції її реалізації: 1) у більшості постсоціалістичних держав Європи (Румунія, Болгарія, Чехія, Словаччина, Польща, Східна Німеччина) реформування відносин власності на землю відбувалося шляхом реприватизації, тобто відновлення володінь колишніх землевласників; 2) основним принципом земельної реформи була приватизація земельної власності за контрибуційними сертифікатами (Угорщина) із залученням всіх верств населення без “відновлення історичної справедливості” [1, с. 85]. Оскільки чинне законодавство України не передбачає реприватизації земельних угідь, відповідно використання зарубіжного досвіду більшості

постсоціалістичних країн Центральної та Східної Європи є неприйнятним для вітчизняного сільського господарства.

Визначальним елементом структурної перебудови сільського господарства України є практичне втілення форм реалізації права приватної власності селян на землю й майно. Приватизація, як процес трансформації знеосібленої власності у приватну, створює об'єктивну необхідність попереднього визначення конкретних власників і надання їм реальних прав, передбачених статусом власника:

- володіти інформацією про розмір та вартість своєї власності;
- розпоряджатися на власний розсуд особистою частиною власності;
- одержувати компенсаційні виплати за використання своєї власності.

Таким чином, процес реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств вимагає попереднього паювання майна і землі, персоніфікації та поступової приватизації розпайованої земельно-майнової власності (додаток В).

Однак, окремі вітчизняні фахівці (Сенчуков В., Семенюк В.) стверджують, що держава, “розпайовуючи землю, робить неприпустимо трагічну помилку” [169, с. 66]. Аргументуючи висловами Вергілія М.П., Мілля Д.С., Чаянова О.В., вони пропонують негайно припинити впровадження приватної власності на будь-які землі.

Ми вважаємо дану точку зору непринятною в сучасних умовах, оскільки процес приватизації є реальним кроком до підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва та становлення ринкової економіки. Реалізація права приватної власності на землю і майно створить ефективний мотиваційний механізм господарювання, завдяки цьому сформує не лише пасивного власника, але й ефективного господаря. Доцільність та перспективність обраного шляху реформи підтверджує ряд провідних вітчизняних науковців (Гайдуцький П.І., Месель-Веселяк В.Я., Онищенко О.М., Саблук П.Т., Юрчишин В.В. та інші).

Згідно чинного законодавства України власність колективних сільськогосподарських підприємств підлягає паюванню і розподілу серед працівників даних господарств та прирівняних до них осіб (додаток Г). Паювання сільськогосподарських угідь здійснюється відповідно до Указів Президента України “Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи у сфері сільськогосподарського виробництва” від 10 листопада 1994 року та “Про порядок паювання земель, переданих у колективну власність сільськогосподарським підприємствам і організаціям” від 8 серпня 1995 року. Підставою для паювання майна (неземельних активів) сільськогосподарських підприємств є Закон України “Про колективне сільськогосподарське підприємство”. На відміну від паювання землі, яке жорстко регулюється Указами Президента України, більшість законодавчих і нормативних актів щодо паювання майна носять рекомендаційний характер.

За даними Тернопільського обласного управління сільськогосподарства і продовольства станом на 1.05.2000 року в області розпайовано землі всіх колективних сільськогосподарських підприємств, видано сертифікати на право на земельну частку (пай) 310710 громадянам (табл. 1.2.), 11216 пайовиків отримали земельні ділянки в натурі. Згідно Указу Президента України “Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки” від 3 грудня 1999 року № 1529/99 видача Державних актів на право приватної власності на землю відбудуватиметься протягом 2000 – 2002 років.

Трансформація членів КСП у власників земельних і майнових паїв створила передумови для наступного етапу реформування колективних господарств – поступової реорганізації у виробничо-господарські структури, які ґрунтуються на істотно відмінних соціально-економічних принципах господарювання.

Таблиця 1.2

**Стан роздержавлення та паювання земель недержавних
сільськогосподарських підприємств Тернопільської області**

станом на 1.05.2000 року

№ п/п	Адміністративні райони	Кількість господарств		Відсоток розпайованих господарств	Кількість громадян		Відсоток сертифікації земельних паїв
		які підлягають паюванню	землі яких розпайовано		які мають право на земельний пай	які отримали земельний сертифікат	
1	Бережанський	21	21	100	13118	12948	98,7
2	Борщівський	43	43	100	28050	26613	94,8
3	Бучацький	39	39	100	19145	18285	95,5
4	Гусятинський	40	40	100	21588	21130	97,9
5	Заліщицький	32	32	100	22045	21809	98,9
6	Збаразький	38	36	100	21920	21920	100
7	Зборівський	48	48	100	10564	19406	99,2
8	Козівський	33	33	100	16184	16184	100
9	Кременецький	30	30	100	20604	20601	99,9
10	Лановецький	28	28	100	13867	13867	100
11	Монастириський	23	23	100	13747	13747	100
12	Підволочиський	34	34	100	17174	17104	99,6
13	Підгаецький	22	22	100	10525	10525	100
14	Теребовлянський	44	44	100	22676	22638	99,8
15	Тернопільський	39	39	100	14841	14841	100
16	Чортківський	37	37	100	23175	23175	100
17	Шумський	31	31	100	15917	15917	100
Разом:		582	582	100	314140	310710	99,1

Зарубіжний досвід реструктуризації сільськогосподарських підприємств у постсоціалістичних державах Центральної і Східної Європи свідчить, що в процесі аграрних перетворень створюються здебільшого підприємства спільного господарювання, зокрема в Східній Німеччині і Чехії переважають реорганізовані сільськогосподарські кооперативи, в користуванні яких (Східна Німеччина) перебуває 72% земельних угідь [24, с. 40]. Спільною

для всіх постсоціалістичних держав була часткова ліквідація колективних господарств (кооперативів) і держгоспів та організація на їх основі індивідуальних (сімейних) селянських господарств, асоціацій, об'єднань, інших структур, які за своїми розмірами менші, ніж підприємства радянського періоду, проте мають досить високий рівень концентрації виробництва. Хоча колективні форми господарювання залишаються найпоширенішими виробничими одиницями, все ж при переході до ринку частка приватних підприємств постійно зростає. Однак, становленню фермерських господарств значною мірою перешкоджає відсутність достатньої кількості коштів (організація великої ферми у Німеччині вимагає затрат 0,7-1,0 млн. марок) [103, с.75].

Як свідчить досвід реформ у Польщі, дрібні індивідуальні селянські господарства, площа яких не перевищує 10 гектарів сільськогосподарських угідь, не здатні розвиватись за рахунок власних доходів від господарської діяльності [117, с. 76]. Практика функціонування фермерських господарств у США доводить переваги концентрації виробництва. Постійно зростаюча конкуренція прискорює процес зникнення малих сімейних ферм [62, с. 89].

Концепція формування відносин власності у країнах із сталими традиціями ринкової економіки еволюційно розвивалась по шляху від пріоритету підприємницької діяльності і особистої участі власника у виробництві до часткової втрати підприємницької ініціативи в результаті концентрації капіталу та його акціонування [21, с.186].

Отже, оптимальним варіантом організації виробництва в сучасних умовах є поєднання приватної власності членів сільськогосподарських підприємств на землю і майно з колективними формами господарювання. В результаті зберігається досягнутий рівень концентрації виробництва, розподілу і кооперації праці, виробничі зв'язки, обсяг ділових операцій, цілісність підприємства, єдина структура управління. Разом з тим, завдяки наявності у загальній власності господарства чітко визначених персональних паїв, суттєво розширюються права кожного співвласника в управлінні виробничим процесом

і привласненні результатів спільної діяльності не лише пропорційно обсягу затраченої живої праці, але й у відповідності з часткою індивідуального майна в загальній власності.

Таким чином, основну увагу в процесі реформування аграрного сектора економіки України слід зосередити на реструктуризації сільськогосподарських підприємств у нові виробничо-господарські структури ринкового типу при умові збереження існуючої концентрації виробництва. Тобто, розпайована земельна і майнова власність селян повинна передаватись реструктуризованому підприємству для господарського використання на принципах акціонерно-пайової участі з обов'язковим поєднанням майнових і трудових відносин.

Реструктуризацію колективних сільськогосподарських підприємств у нові організаційно-правові форми господарювання можна розглядати з розрізі певних альтернативних варіантів (рис. 1.4.).



Рис. 1.4. Схема реструктуризації сільськогосподарських підприємств

Процес реорганізації колективних сільськогосподарських підприємств дозволяє провести реструктуризацію максимально швидко у порівнянні з

іншими способами реструктуризації. Основними напрямками реорганізації колективних господарств є:

- Злиття – форма реорганізації сільськогосподарських підприємств, яка ґрунтується на об'єднанні двох і більше юридичних осіб. Господарства, які реорганізуються шляхом злиття, припиняють свою діяльність, всі майнові права і обов'язки кожного з них переходять до юридичної особи, що виникла в результаті злиття.

- Приєднання – спосіб реорганізації, в основі якого процедура інтегрування діючого підприємства до складу іншої юридичної особи. Виробничо-господарська структура, створена в результаті приєднання, отримує всі майнові права і обов'язки реорганізованого підприємства.

- Поділ – форма реорганізації, яка передбачає розмежування існуючого підприємства на два і більше самостійних господарюючих суб'єктів. Юридичні особи, що виникли в результаті поділу підприємства, згідно роздільного акта отримують у відповідних частинах майнові права і обов'язки реорганізованого підприємства.

- Виділення – спосіб реорганізації, в основі якого процедура відокремлення із складу діючого підприємства нової юридичної особи. При виділенні одного або кількох суб'єктів господарювання до кожного з них переходить певна частина майнових прав та обов'язків реорганізованого підприємства. Первинне підприємство продовжує свою діяльність з тією частиною майна, яка залишилась після виділення.

- Перетворення – найпростіша форма реорганізації, яка передбачає трансформацію існуючого підприємства у нову виробничо-господарську структуру ринкового типу (приватне підприємство, господарське товариство тощо), до якої переходять майно, права й обов'язки реорганізованого підприємства.

В окремих ситуаціях є доцільним здійснення реструктуризації сільськогосподарського підприємства шляхом його ліквідації з власної

ініціативи. При ліквідації підприємства згідно рішення загальних зборів важливим є те, що процедура ліквідації здійснюється самостійно і контролюється колективом господарства на всіх стадіях її проведення.

Своєрідною формою реструктуризації підприємства є ліквідація господарства у випадку визнання його банкрутом. Проведення справ про банкрутство регулюється Арбітражним процесуальним кодексом України з урахуванням особливостей, передбачених Законом України “Про банкрутство”. Процедуру банкрутства спрямовано, передусім, на задоволення інтересів кредиторів підприємства.

Загальну схему процесу реформування сільськогосподарського підприємства відображає рис. 1.5.

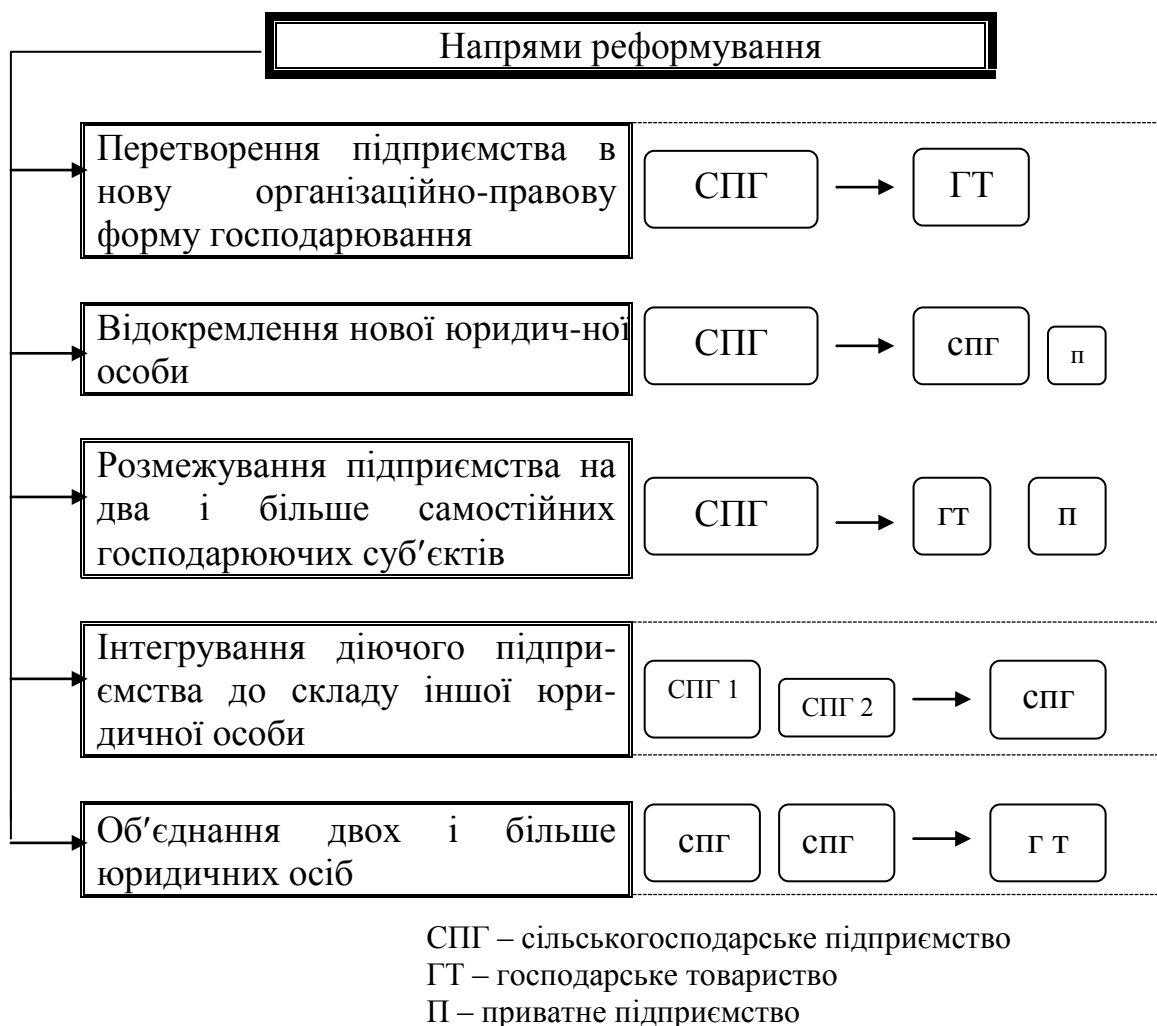


Рис. 1.5. Схема реформування сільськогосподарського підприємства (альтернативні варіанти)

Одним з основних завдань структурної перебудови сільського господарства України є вибір раціональних організаційно-правових форм господарювання. Процедура реструктуризації сільськогосподарських підприємств не обмежується лише формальною реорганізацією, оскільки основою ефективного господарювання є не тип підприємства, а його організаційна структура, види діяльності та характер внутрігосподарських трудових відносин. Дослідженням особливостей та перспектив розвитку окремих організаційно-правових типів сільськогосподарських підприємств займаються провідні вітчизняні науковці (Юрчишин В.В., Онищенко О.М., Гайдуцький П.І., Месель-Веселяк В.Я., Малік М.Й., Бородай Ю.М. та ін.).

Пропагування організаційно-правових форм господарювання, які визнаються ринковою економікою на Заході, здійснюється в межах “Програми паювання сільськогосподарських земель та структурної перебудови в сільському господарстві України”, яку розроблено на основі міжурядової угоди між Україною і США при фінансуванні агенства США з міжнародного розвитку (USAID). Основні принципи даної програми впроваджуються при реструктуризації сільськогосподарських підприємств Тернопільської області.

Перелік прийнятних для застосування у сільськогосподарському виробництві типів підприємств наведено в табл. 1.3.

Як свідчить досвід реструктуризації сільськогосподарських підприємств Тернопільської, найбільшого поширення набувають господарські товариства і приватні підприємства. Станом на 1.05.2000 року в області реформовано 582 господарства (табл. 1.4.). На цій основі створено 672 підприємства (рис. 1.6.):

- господарських товариств – 269 (40,0 %);
- приватних підприємств – 379 (56,4 %);
- сільськогосподарських кооперативів – 19 (2,8 %);
- селянських (фермерських) господарств – 5 (0,8 %).

Таблиця 1.3

**Характерні риси та відмінності основних типів підприємств,
рекомендованих для застосування у сільському господарстві України**

Типи підприємств	Правовий статус юридичної особи	Відповідальність засновників (учасників)	Рівноправність категорій учасників	Взаємозв'язок майно-вих і трудових відносин	Стабільність статутного внеску	Відкритість для інвестицій
Приватне підприємство	Юридична особа, заснована на приватній власності однієї фіз. особи	повна	-	*	*	обмежена
Селянське (фермерське) господарство	Юридична особа, заснована на приватній власності на землю фермера та сумісній власності на майно сім'ї фермера	обмежена	-	*	*	обмежена
Товариство з обмеженою відповідальністю	Юридична особа, заснована на власності двох і більше осіб	обмежена	*	-	*	обмежена
Акціонерне товариство закритого типу	Юридична особа, заснована на власності двох і більше осіб з випуском акцій (обіг обмежений)	обмежена	*	-	*	низька
Акціонерне товариство відкритого типу	Юридична особа, заснована на власності двох і більше осіб з випуском акцій (обіг відкритий)	обмежена	*	-	-	висока
Товариство з додатковою відповідальністю	Юридична особа, заснована на приватній власності кількох осіб	додаткова	*	-	*	обмежена
Повне товариство	Юридична особа з повною відповідальністю засновників	повна	*	-	*	обмежена
Командитне товариство	Юридична особа, заснована на власності кількох осіб з різним правовим статусом	повна (часткова)	-	-	*	обмежена
Сільськогосподарські асоціації, об'єднання, спілки	Юридична особа, заснована на власності переважно юридичних осіб	обмежена	*	*	*	обмежена
Сільськогосподарський кооператив	Юридична особа, заснована на правах об'єднання пайових внесків трьох і більше юридичних осіб	обмежена	*	*	*	обмежена

Згідно чинного законодавства України підприємства, створені на засадах угоди між юридичними особами і громадянами шляхом об'єднання їх майна та підприємницької діяльності з метою одержання прибутку, визнаються господарськими товариствами. Види, правила їх створення, діяльності, а також

права і обов'язки учасників та засновників регулюються Законом України "Про господарські товариства".

Таблиця 1.4

**Реструктуризація сільськогосподарських підприємств
Тернопільської області**

Станом на 1.05.2000 року

№ п/п	Адміністративні райони	Всього реформовано	На їх основі створено	В тому числі				
				Господарських товариств	Приватних підприємств		Сільськогосподар- ських кооперативів	Селянських (фермер- ських) господарств
					Всього	З них- приватно- орендних		
1	Бережанський	21	22	14	7	7	1	-
2	Борщівський	43	46	17	29	29	-	-
3	Бучацький	39	44	5	39	39	-	-
4	Гусятинський	40	45	15	30	30	-	-
5	Заліщицький	32	44	18	22	22	-	4
6	Збаразький	38	44	35	8	8	1	-
7	Зборівський	48	53	9	39	39	5	-
8	Козівський	33	35	29	5	5	-	1
9	Кременецький	30	38	6	24	24	8	-
10	Лановецький	28	29	1	28	27	-	-
11	Монастирський	23	27	18	9	9	-	-
12	Підволочиський	34	34	23	8	8	3	-
13	Підгаєцький	22	19	16	3	3	-	-
14	Теребовлянський	44	56	24	32	31	-	-
15	Тернопільський	39	45	28	17	17	-	-
16	Чортківський	37	50	-	50	50	-	-
17	Шумський	31	41	11	29	28	1	-
Разом :		582	672	269	379	376	19	5

До господарських товариств належать: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства. Спільною рисою

всіх господарських товариств є чітке розмежування відносин власності і трудових відносин. Колектив співвласників підприємства формується згідно правових норм, передбачених ст. 3 Закону України “Про господарські товариства”, трудовий колектив – на підставі трудових угод.

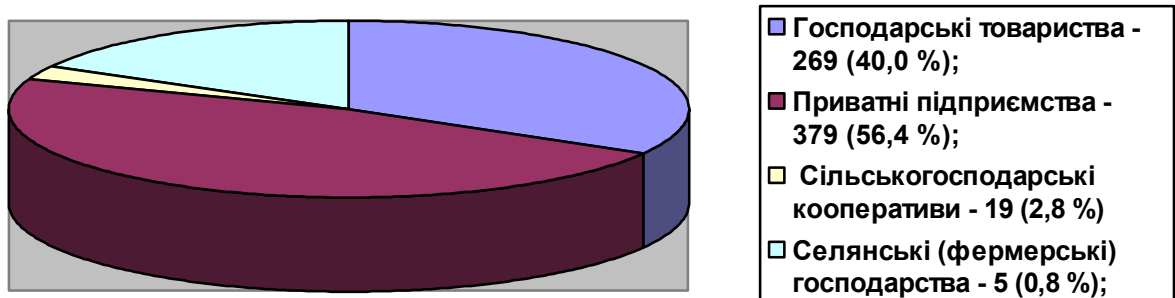


Рис. 1.6. Питома вага реструктуризованих сільськогосподарських підприємств Тернопільської області (станом на 1.05.2000 року).

До господарських товариств належать: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства. Спільною рисою всіх господарських товариств є чітке розмежування відносин власності і трудових відносин. Колектив співвласників підприємства формується згідно правових норм, передбачених ст. 3 Закону України “Про господарські товариства”, трудовий колектив – на підставі трудових угод.

Особливої уваги заслуговує дослідження специфіки діяльності акціонерних товариств у сільському господарстві. Головна проблема трансформації сільськогосподарських підприємств у акціонерні товариства полягає у створенні механізму руху акціонерної власності. Будь-яке майно і земля в результаті процедури придбання акцій стають власністю товариства. Акціонер при бажанні вийти із складу акціонерного товариства з метою створення селянського (фермерського) господарства чи вступу до іншого товариства позбавлений можливості вимагати повернення переданого ним

майна і землі. Тобто персоніфікований власник після реорганізації сільськогосподарського підприємства у акціонерне товариство або залишається його учасником, або обмежується грошовим відшкодуванням в результаті продажу акцій.

Розглянута особливість діяльності сільськогосподарського акціонерного товариства ставить під сумнів доцільність їх широкого застосування в процесі реструктуризації сільськогосподарських підприємств, зокрема, щодо обов'язкової консолідації земельних паїв у статутному капіталі акціонерного товариства. Досить показовим у плані доцільності створення акціонерних товариств у сільському господарстві є досвід реструктуризації у постсоціалістичних країнах, де такі підприємства не одержали масового поширення: у Східній Німеччині одне сільськогосподарське акціонерне товариство припадає на 10 товариств з обмеженою відповідальністю; в Угорщині – на 23; у Польщі – на 128; в Росії – на 96 товариств з обмеженою відповідальністю і на 49 командитних товариств [118, с.60].

За даними Тернопільського обласного управління сільського господарства і продовольства станом на 1.05.1998 року в Тернопільській області діяло 27 (4,9%) аграрно-акціонерних товариств, на 1.05.2000 року – відсутні. Однак, на нашу думку, сільськогосподарські акціонерні товариства мають повне право на існування, не дивлячись на негативну аргументацію щодо неможливості повернення статутних внесків у натуральній формі. Власне, специфіка земельних відносин на етапі постреструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств і є основним аргументом доцільності створення акціонерних товариств закритого типу в сільському господарстві України. Саме у земельній власності як визначальній частині статутного капіталу, і полягає основна особливість сільськогосподарських акціонерних товариств.

Одним з найбільш доцільних у сільськогосподарському виробництві слід вважати створення товариств з обмеженою відповідальністю, діяльність

яких регулюється статтями 50-64 Закону України “Про господарські товариства”.

Товариством з обмеженою відповідальністю визнається господарське товариство, яке має статутний капітал, розділений на частки, розмір яких визначається Установчими документами. Учасники товариства несуть відповідальність за результати господарської діяльності товариства лише в межах їх внесків до статутного капіталу, що й визначає обмеженість відповідальності.

Суттєвою перевагою ТзОВ у порівнянні з АТ є процедура виходу із складу товариства, яка не позбавляє учасника права на повернення йому внесених майнової і земельної часток. Згідно статті 54 Закону України “Про господарські товариства” при виході учасника з ТзОВ йому сплачується вартість майна товариства, пропорційна його частці у статутному капіталі. Однак, передбачено, що на вимогу учасника та за згодою товариства вклад може бути повернений повністю або частково в натуральній формі. Щодо сільського господарства – це дуже важлива особливість.

Створення ТзОВ має величезний потенціал для значних зрушень у земельних і майнових відносинах відповідно до вимог ринкової економіки. За даними Тернопільського обласного управління сільського господарства і продовольства станом на 1.05.2000 року в Тернопільській області створено 269 сільськогосподарських ТзОВ, що становить 40,0% у загальній кількості реформованих господарств. Найбільш широко ТзОВ застосовують у сільському господарстві Підгаєцького (84,2%), Козівського (82,8%), Збаразького (79,5%) та Підволочиського (67,6%) районів.

Товариством з додатковою відповідальністю визнається товариство, статутний капітал якого поділений на частки, розміри яких визначено Установчими документами. Однак, на відміну від ТзОВ, учасники товариств з додатковою відповідальністю зобов'язані покривати борги підприємства не лише в межах своїх внесків до статутного капіталу, але й додатково належним їм майном в однаковому для всіх учасників кратному розмірі до внеску

кожного учасника. До товариства з додатковою відповідальністю застосовуються норми статей 4, 11, 52-64 Закону України “Про господарські товариства” з урахуванням особливостей, передбачених статтею 65 цього Закону.

Безперечно, товариства з додатковою відповідальністю вимагають більшого господарського ризику, однак, вони прийнятніші для кредиторів, оскільки гарантують повернення інвестованих ресурсів. Додаткова відповідальність зобов'язує учасників товариства більш виважено ставитись до вибору стратегії господарювання, ділових партнерів, потреби в кредитах тощо.

Згідно статті 66 Закону України “Про господарські товариства” повним визнається товариство, всі учасники якого займаються спільною підприємницькою діяльністю і несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном. До переваг повного товариства належать висока відповідальність учасників та досить великі потенційні можливості залучення інвестицій. Для сільського господарства важливою особливістю є процедура виходу із повного товариства, яка забезпечує учаснику право на повернення внеску у натуральній формі (за згодою товариства).

Порядок створення та діяльності командитних товариств регулюється статтями 75-83 Закону України “Про господарські товариства”. Командитні товариства характеризуються деякою специфікою, оскільки поєднують учасників, які несуть відповідальність за зобов'язаннями товариства всім своїм майном, і учасників, відповідальність яких обмежується внеском у майно товариства, тобто акумулюють основні риси повного товариства і ТзОВ.

Створення командитних товариств у сільськогосподарському виробництві обмежується дією статті 80 Закону України “Про господарські товариства”, яка передбачає обмеження сукупного розміру часток вкладників в межах 50% майна товариства, зазначеного в установчому договорі. Однак, переважною більшістю вкладників виступають пенсіонери, які володіють

значно вагомішою часткою паїв, ніж відносно молоді члени КСП, що формують учасників з повною відповідальністю.

Господарські товариства всіх видів є рівноправними суб'єктами підприємницької діяльності. Однак, як свідчить практика реструктуризації, найбільш прийнятною для селян організаційно-правовою формою ведення сільськогосподарського виробництва є ТзОВ. Це обумовлено, передусім, тим, що їх учасники несуть обмежену відповідальність за борги товариства в межах внеску до статутного капіталу і при виході з товариства володіють можливістю повернення земельних ділянок.

За даними Тернопільського обласного управління сільськогосподарства і продовольства станом на 1.05.2000 року в сфері агробізнесу діє 19 сільськогосподарських кооперативів, основним нормативним документом створення яких є Закон України “Про сільськогосподарську кооперацію”. Кооперативи формуються на засадах членства, об'єднання пайових внесків юридичних (фізичних) осіб з метою проведення спільної виробничої діяльності та обслуговування членів кооперативу. Сільськогосподарські кооперативи на Заході є найбільш масовою економічною організацією фермерів. У сільськогосподарському виробництві Данії, Швеції, Норвегії, Фінляндії, Іспанії, Нідерландів протягом останніх 50-ти років кооперативний рух задіяв 100 відсотків сільських господарів [142, с. 311].

В процесі реструктуризації колективних господарств масового поширення набувають приватно-орендні підприємства, які створюються, переважно, на підставі Закону України “Про підприємства в Україні”, хоча термін “приватно-орендне підприємство” не зустрічається в жодному правовому акті України. Такі підприємства не є самостійною організаційно-правовою формою господарювання, а одним із видів приватних підприємств, які ведуть підприємницьку діяльність з використанням орендованих засобів виробництва, зокрема землі. Не виключена можливість створення приватно-орендних підприємств у формі селянських (фермерських) господарств чи товариств з обмеженою відповідальністю, які здійснюватимуть свою діяльність

на базі орендованих землі та майна. Саме за рахунок укладення договорів оренди селянські (фермерські) господарства і ТзОВ можна розглядати як приватно-орендні підприємства.

За даними Тернопільського обласного управління сільського господарства і продовольства станом на 1.05.2000 року в Тернопільській області діє 376 приватно-орендних підприємств, які становлять 56% від загальної кількості реорганізованих КСП. Створення та діяльність приватно-орендних підприємств дозволяє організувати ведення сільськогосподарського виробництва на основі приватної власності на землю та майно, зберегти цілісність основної частини земельних і майнових ресурсів реорганізованого КСП, забезпечити власнику господарства можливість самостійного і незалежного прийняття рішень з усіх аспектів підприємницької діяльності та повної економічної і юридичної відповідальності за наслідки цієї діяльності.

Відсоток створення селянських (фермерських) господарств у процесі реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств Тернопільської області є незначним – всього 0,8%. Фермерський варіант господарювання нейтралізує основні протиріччя між особистими інтересами власника і принципом колективного використання майна, дозволяє найбільш повно розкрити і реалізувати творчий потенціал селян, підвищити зацікавленість у кінцевих результатах господарювання і відповідальність за використання землі, стимулює господарський ризик і ділову активність. Фермерський варіант сільськогосподарського виробництва слід вважати класичним, однак більшість вітчизняних науковців (Месель-Веселяк В., Москвін О., Онищенко О., Осташко Т., Саблук П., Спунер Н., Юрчишин В. та інші) стверджують, що фермеризація в сучасних умовах не може стати домінуючою організаційною формою сільськогосподарського виробництва, оскільки потребує довготривалого процесу становлення і значних інвестицій.

Конкретний вибір форм реструктуризації сільськогосподарських підприємств визначає два основних варіанти їх поєднання і взаємодії. Перший характеризується паралельним співіснуванням економічно самостійних

сільськогосподарських підприємств, які взаємодіють переважно на комерційній основі. Другий варіант передбачає їх зближення, об'єднання в єдину виробничо-господарську систему.

Таким чином, процес структурної перебудови вітчизняного сільського господарства характеризується різноманітністю організаційно-правових форм господарювання, які, згідно чинного законодавства України, володіють правом паралельного співіснування. Спектр нових виробничо-господарських структур характерний наявністю спільних рис.

По-перше, новостворені підприємства базуються на приватній власності, свободі економічного вибору, звільненні від державного розподілу ресурсів. Вибір постачальників і кредиторів, стратегії просування товарів, каналів реалізації, ціноутворення тощо переходять у компетенцію підприємства.

По-друге, господарські структури ринкового типу несуть повну відповідальність за кінцеві результати своєї діяльності, тобто формується реальний власник, який не обмежується правами, але й несе особисту відповідальність на наслідки володіння ними, спостерігається розподіл функцій власника і працівника.

По-третє, реструктуризовані господарства перебувають у середовищі багатокладності і конкуренції, тобто характеризуються гнучкістю при реагуванні на зміни ситуації на ринку продовольства, підпорядковуються дії закону попиту і пропозиції.

По-четверте, новостворені підприємства радикально змінюють систему фінансування бізнесу, сподіваючись в основному на власні фінансові ресурси та періодичне залучення пільгових кредитів на покриття сезонних витрат.

По-п'яте, виробничо-господарські структури ринкового типу можуть створювати систему вертикальної і горизонтальної інтеграції, причому домінуючим аспектом виступатиме демократизація управління.

Процес реструктуризації сільськогосподарського сектора економіки України, в основі якого – перехід від командно-адміністративних до ринкових методів господарювання, паралельне функціонування різних форм власності, багатокладність економіки, розширення міжнародних зв'язків тощо передбачає об'єктивну необхідність трансформації існуючої системи вітчизняного бухгалтерського обліку, її адаптації до нових умов господарювання.

1.3. Трансформація бухгалтерського обліку в господарських структурах ринкового типу.

Як важливий інструмент управління, науково обґрунтована й удосконалена на практиці система бухгалтерського обліку служить інформаційною основою для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень, є одним із головних елементів забезпечення рентабельної діяльності підприємств всіх форм власності. Сучасні умови господарювання вимагають істотного переосмислення основних принципів і завдань бухгалтерського обліку, трансформування облікової концепції радянського зразка у ринково орієнтовану, яка ґрунтується на принципі “корисності ділової інформації”, достовірності й оперативності отримання облікових даних з метою забезпечення прибутковості підприємств та збереження в необхідних випадках комерційної таємниці.

Дослідженням проблем та напрямів реформування системи бухгалтерського обліку в Україні займається ряд провідних вітчизняних науковців (Білуха М.Т., Бородкін О.С., Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Єфіменко В.І., Ігнатенко М.С., Кужельний М.В., Линник В.Г., Литвин Б.М., Мних Є.В., Моссаковський В.Б., Огійчук М.Ф., Олійник В.М., Пархоменко В.М., Пушкар М.С., Сопко В.В., Сук Л.К., Чумаченко М.Г., Швець В.Г., Шевчук В.О. та інші).

Реформування бухгалтерського обліку передбачає трансформацію національної облікової системи. Дана процедура зводиться до запозичення найбільш прийнятної з використовуваних у світовій практиці систем бухгалтерського обліку або створення власної. Перший варіант офіційно визнаний у 1992 році і є елементом програми трансформації вітчизняного бухгалтерського обліку у відповідності з міжнародними стандартами обліку. Однак, незважаючи на доцільність такої адаптації, не слід повністю відмовлятися від другого варіанту реформування, який дозволить у перспективі перевищити існуючий рівень обліку.

При значній різноманітності поглядів та переконань щодо сучасних складних організаційних перетворень у вітчизняній системі бухгалтерського обліку практично всі фахівці одностайні в тому, що в найкоротший термін необхідно адаптувати існуючу облікову систему відповідно до нових господарських умов, розробити модифіковану концепцію організації бухгалтерського обліку у відповідності з міжнародними стандартами та закріпити основні її положення у законодавчих актах України.

Співіснування двох чітко виражених тенденцій (новаторської та консервативно-традиційної) у дослідженні проблем і напрямів реформування існуючої системи бухгалтерського обліку породжує щонайменше три точки зору (рис. 1.7.).

Першій точки зору дотримуються Огійчук М.Ф., Бородкін О.С., Валуєв Б.І. та інші науковці. Вони не вбачають нагальної необхідності у руйнуванні існуючої системи бухгалтерського обліку, яка володіє незаперечними здобутками і окремими перевагами щодо зарубіжних облікових систем, тому не підтримують ініціативи реформаторів щодо трансформації вітчизняного бухгалтерського обліку у відповідності з міжнародними стандартами. Зокрема, д.е.н. Бородкін О.С. стверджує, що “проведення радикальної реформи в обліку в даний момент є передчасним і недоцільним” [11, с. 46]. Проф. Огійчук Н.Ф. переконаний, що в реформі взагалі немає необхідності, оскільки діюча система бухгалтерського обліку в Україні вже

зараз забезпечує всіх учасників ринку відповідною бухгалтерською інформацією, на підставі якої вітчизняні та іноземні інвестори можуть отримати достовірні дані про фінансовий стан і результати підприємницької діяльності [111, с. 9].

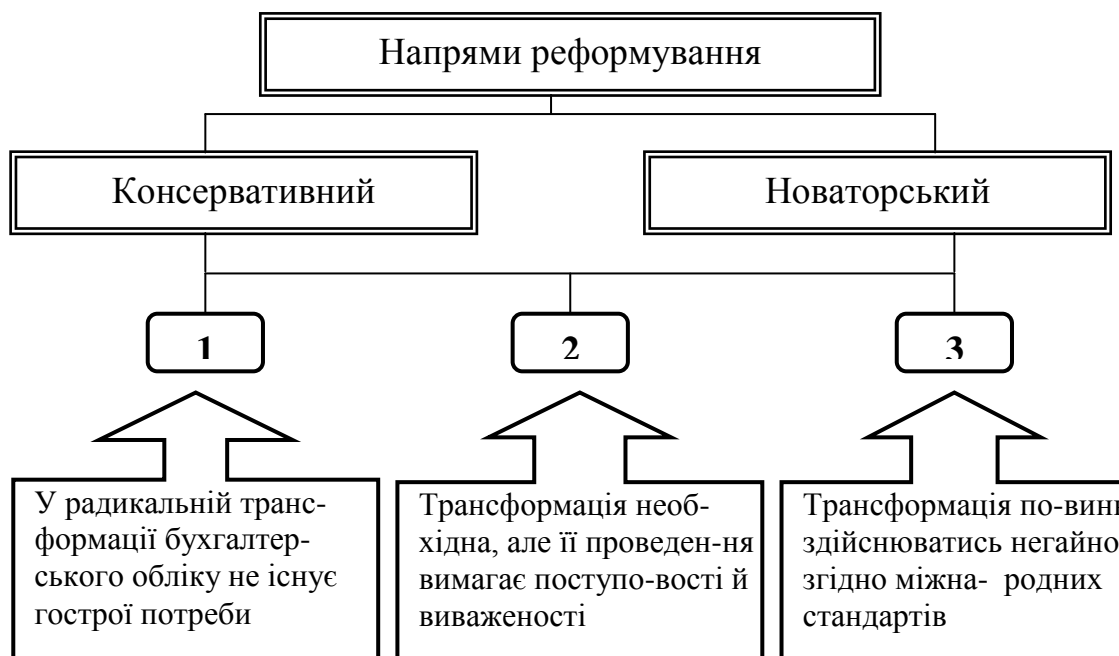


Рис. 1.7. Трансформація національної системи бухгалтерського обліку

Більшість науковців відстоює другий шлях трансформації вітчизняного бухгалтерського обліку, який передбачає виважений підхід до реформування національного рахівництва на основі комплексного дослідження й використання позитивного досвіду зарубіжних країн з врахуванням специфіки економічної ситуації в Україні. При цьому найбільш детальний і комплексний аналіз реформи, який охоплює її передумови, мету, основні завдання, вихідні позиції, організаційну структуру, фінансове забезпечення здійснив академік НАН України Чумаченко М.Г., який повністю виключає необхідність “шокової терапії” при трансформації вітчизняного бухгалтерського обліку. Згідно його переконань, метою реформи є “створення національного інституту бухгалтерського обліку, адекватного новим виробничим і соціальним відносинам” [213, с. 7].

Ряд науковців-реформаторів дотримується ідеології третього підходу до здійснення трансформації вітчизняного обліку (Голов С.Ф., Єфіменко В., Ігнатенко М.С., Михайлов М.Г., Мних Є.В., Пушкар М.С. та інші), аргументуючи входженням України у світову спільноту, що об'єктивно передбачає міжнародну стандартизацію облікових процедур, оскільки твердження “бухгалтерський облік – мова бізнесу” вимагає на міжнародному рівні спілкуватись однією зрозумілою для всіх мовою. До того ж проф. Мних Є.В. наголошує, що реформа – це не “лише технічний перехід від однієї технології ведення обліково-аудиторських робіт до іншої. Тут потрібна зміна ідеології бухгалтерського обліку” [102, с. 8].

Таким чином, кожен із підходів до здійснення реформи національної системи обліку заслуговує належної уваги, однак, на нашу думку, найбільш виправданим слід вважати їх синтез, тобто трансформація системи бухгалтерського обліку повинна здійснюватись поступово на науковій основі з попереднім теоретичним викладом змісту реформи, шляхів її проведення, можливих ускладнень, соціальної ціни, фінансового забезпечення тощо і орієнтуватись на постреформаційне функціонування економіки. Основні принципи і завдання реформи повинні регламентуватись відповідними нормативно-правовими актами. При цьому, використовуючи міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, не слід повністю відмовлятися від здобутків вітчизняної науки. Основним аспектом успішного здійснення реформи є орієнтація на теоретичну розробку і практичне втілення власної концепції обліку, яка повинна відповідати національним інтересам держави.

Серед основних завдань реформи бухгалтерського обліку можна виділити наступні: забезпечити прогресивний методично-організаційний рівень бухгалтерської діяльності; розробити власну модифіковану та адаптовану до нових господарських умов концепцію вітчизняного обліку; створити національну систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку.

Реформа повинна врахувати перехідний характер економіки, оскільки існуюча система управління й обліку все ще знаходиться під домінуючим впливом адміністративних методів господарювання. Радикальна трансформація вітчизняного обліку шляхом прямого запозичення зарубіжного досвіду при умові низького рівня перепідготовки бухгалтерів-практиків може призвести до дезорганізації облікової служби, фіктивної імітації якісних зрушень, відсутності економічного ефекту. На думку академіка НАН України Чумаченка М.Г. “навіть при успішному ході реформи суспільний організм неминуче виявить певну “реакцію відторгнення”, протистояти якій доведеться з допомогою спеціально створених механізмів” [213, с. 8].

Основні питання трансформації чинної системи бухгалтерського обліку були порушені на початку 1992 року відомими вітчизняними науковцями проф. Кузьмінським А.М. і проф. Сопко В.В. Суть реформи зводилась до максимального наближення діючої системи бухгалтерського обліку в Україні до міжнародних принципів і стандартів обліково-аудиторських робіт [39, с. 66]. У цьому напрямі 23.05.1992 р. вийшов Указ Президента України “Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики”. Указ передбачав комплекс організаційних заходів щодо трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку і статистики.

Першим ґрунтовним документом загальнодержавного значення в галузі бухгалтерського обліку і звітності слід вважати “Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні”, затверджене Постановою КМУ від 3.04.1993 р. № 250 з метою забезпечення єдиних методологічних засад в організації обліку і звітності. Починаючи з 1993 року, на урядовому рівні було прийнято ряд інших законодавчих актів з питань нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку: Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 7.05. 1993 р. № 25 ; Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджене Постановою КМУ від

23.04.1996 р. № 452 ; Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку; Інструкція про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства; Інструкція з бухгалтерського обліку орендних операцій; Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків тощо.

16 липня 1999 року прийнято Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні; основи нової концепції бухгалтерського обліку конкретизовано у відповідних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів” від 28 жовтня 1998 року № 1706, наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про його застосування.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій є концептуально новим нормативним документом щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Методологічною основою розробки Плану рахунків були загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку та звітності, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, проекти національних стандартів бухгалтерського обліку, Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. План рахунків сформовано на основі аналізу зарубіжного досвіду організації обліку підприємств США, Франції, Німеччини, Росії, Казахстану і Молдови. Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і

організацій побудована за модульним принципом і орієнтована на потреби складання фінансової звітності. Кожний клас рахунків має конкретне призначення та тісно пов'язаний з інформаційними потребами зовнішніх і внутрішніх користувачів.

План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування підлягає впровадженню підприємствами і організаціями України на протязі 2000 року.

На відміну від провідних держав Західної Європи та Америки, формування й розвиток системи бухгалтерського обліку яких відбувався еволюційним шляхом на протязі століть, в Україні проходить прискорена реформа, яка вимагає оперативних рішучих дій у питанні трансформації чинної облікової системи.

Одним з основних принципів концепції реформування вітчизняної облікової системи є поділ традиційного обліку на два види: фінансовий і управлінський (рис. 1.8.).

Фінансова бухгалтерія забезпечує комплексний синтетичний облік господарської діяльності підприємства, який є підставою для складання обов'язкової звітності і дає інформацію про фінансовий стан підприємства.

Управлінський облік є продовженням фінансового і використовується для відображення внутрішніх операцій. Основною його особливістю є оперативність і своєчасність отримання достовірної деталізованої облікової інформації. Управлінський облік призначений для задоволення інформаційних потреб апарату управління.

Теоретична розробка та практичне втілення управлінського обліку є заслугою американської облікової школи. Фундаторами нового напрямку стали: Г. Емерсон, Ч. Гаррісон, Р. Каплан, Ч. Хорнгрен.

Голов С.Ф. стверджує, що найважливішою рисою, яка відрізняє фінансовий облік від управлінського, є його "націленість". Якщо фінансовий облік ретроспективно окреслює здійснені операції, то основним завданням управлінського обліку є передбачення наслідків майбутніх операцій [30, с. 13].



Рис. 1.8. Концепція реформування вітчизняного обліку

Спільні риси та основні відмінності між фінансовим і управлінським обліком наведено в таблиці 1.5.

Серед вітчизняних науковців існують певні розбіжності щодо необхідності поділу бухгалтерської системи України на фінансову і управлінську. Співіснування двох діаметрально протилежних напрямів (новаторського і консервативно-традиційного) породжує суперечності щодо питань доцільності та своєчасності такого заходу, його науково-методичного і матеріально-технічного забезпечення. Тривалі дискусії в наукових колах з цього приводу продовжуються і сьогодні, однак основою формування Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та нового

Плану рахунків є саме розподіл єдиної бухгалтерської системи України на два автономні елементи.

Таблиця 1.5

Взаємозв'язок фінансового і управлінського видів обліку

Критерій	Фінансовий облік	Управлінський облік
----------	------------------	---------------------

Спільні риси

Первинна документація	Єдина система первинного обліку	
Трудовий фактор	Єдина система кадрового забезпечення	

Відмінні риси

Мета	Фінансова звітність для зовнішніх користувачів	Підвищення ефективності управління
Користувачі	Зовнішні	Внутрішні
Необхідність ведення	Обов'язковий	Необов'язковий
Регламентация способів і прийомів ведення обліку	Відповідно до чинного законодавства	Вільний вибір
Основні положення	Загальноприйняті принципи обліку	Корисні для апарату управління
Фактор часу	Ретроспективна фінансова інформація	Передбачення наслідків майбутніх операцій
Точність облікових даних	Абсолютна	Можливі відхилення
Звітність	Повна фінансова звітність	Періодична фрагментарна
Доступність інформації	Офіційне оприлюднення	Комерційна таємниця

Необхідність впровадження управлінського обліку, як законо-мірного явища в умовах конкуренції, обумовлена потребою у збереженні та нерозголошенні інформації про особливості технології виробництва та комерційної таємниці господарської діяльності. За необхідність розмежування вітчизняної системи бухгалтерського обліку висловлюються Голов С.Ф., Єфіменко В.І., Кузьмінський А.М., Литвин Ю.Я., Палюх М.С., Пушкар М.С. та інші.

Одночасно існують й протилежні точки зору. Проф. Валусєв Б.І. доводить необґрунтованість виділення фінансового і управлінського обліку. Він стверджує, що “концепція в цілому і основні її положення, які

характеризують відмінності фінансового і управлінського видів обліку, навряд чи спроможні встояти перед критикою” [18, с. 3]. Аналогічної точки зору дотримується проф. Сопко В.В., який вважає неправо-мірним тлумачення таких категорій, як фінансовий облік і управлінський облік [177, с. 23]. Ігнатенко М.С. та Михайлов М.Г. стверджують, що “ми намагаємося, закриваючи очі, розділити облік на фінансовий і управ-лінський без ретельного на те обґрунтування” [67, с. 22]. Бородкін О.С. вважає, що розмежування бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський ні в теоретичному, ні в практичному відношенні недоціль-не, поскільки він одночасно є і тим, і іншим [11, с. 44].

На нашу думку, при подальшій трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку слід врахувати основні аспекти обидвох підходів до реформи. З одного боку, процес інтеграції України у європейський та світовий ринки вимагає відповідного використання міжнародних принципів ведення бухгалтерського обліку з метою усунення непорозумінь, створення єдиної системи інформаційного забезпечення господарської діяльності та залучення додаткових інвестицій. Поряд з цим, вітчизняна система обліку, характеризуючись рядом значних здобутків і переваг в порівнянні із зарубіжними, володіє реальною можливістю забезпечити управлінські та фінансові потреби підприємств у повній, оперативній, достовірній інформації. Суттєвої трансформації вимагають лише окремі елементи облікової системи. Зокрема, при переході до ринкових відносин виникає проблема визначення прибутковості підприємства не лише після завершення виробничого циклу, що є характерним для існуючої методології бухгалтерського обліку, але й отримання оперативної інформації в ході здійснення окремих господарських операцій. Це обумовлено тим, що в сучасних умовах господарювання основним критерієм діяльності підприємства є рентабельність, на відміну від командно-адміністративної економічної системи, основним критерієм ефективності якої був обсяг виробництва. Калькуляція собівартості виробленої сільськогосподарської продукції, проведена в кінці виробничого циклу,

окремими економістами була названа “посмертною”, яка не дає абсолютно ніякої користі підприємству. Тому в даний час необхідно максимально підвищити оперативність й достовірність інформаційного забезпечення управлінського апарату шляхом відповідних змін у методології обліку.

В даний час вітчизняна система бухгалтерського обліку знаходиться під домінуючим впливом законодавчих актів з питань оподаткування, тому орієнтується переважно на фіскальну політику держави. Надзвичайно велика кількість та складність розрахунку податків спричинила виділення так званого “податкового” обліку, прихильниками якого є С.Терьохін, В.Бабич, П.Марич та інші.

Слід зазначити, що процес формування четвертого виду господарського обліку не знаходить абсолютної підтримки серед вітчизняних науковців та бухгалтерів-практиків. Зокрема, Литвин Ю.Я. вважав, що з “виникненням податкового обліку не слід надавати йому особливого статусу” [90, с. 4]. Проф. Линник В.Г. стверджує, що паралельне ведення податкового обліку “неминуче призводить до ускладнення та дублювання облікової інформації” [88, с. 4]. Аналогічної точки зору дотримується проф. Валуєв Б.І., який не вбачає істотних підстав для виділення податкового обліку [18, с. 7]. Залишається невирішеним питання доцільності та економічної обґрунтованості такого виділення.

Діюча система оподаткування передбачає достатньо складні розрахунки, пов'язані з визначенням розміру податкових відрахувань, оскільки ґрунтується на значній різноманітності ставок і баз оподаткування. До того ж існуючі податкові платежі зумовлюють складність бухгалтерських записів, що на думку доц. Дерія В.А. “викликає зайву плутанину і вносить дезорганізацію в діяльність бухгалтерської служби” [14, с. 107]. Основна увага облікових працівників повинна спрямовуватись на оперативність та достовірність інформаційного забезпечення керівництва фірми з метою прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень. Сплата податків є, безперечно, важливою частиною підприємницької діяльності, однак, на нашу

думку, не потребує відокремлення, а, навпаки, скорочення видів податкових платежів та спрощення їх розрахунку. Завдання та функції податкової служби не співпадають ні в теоретичному, ні в практичному аспектах з принципами ведення бухгалтерського обліку, тому виключають необхідність та доцільність підпорядкування облікової системи податковим органам держави. Альтернативним варіантом вирішення проблеми є створення раціонального, чіткого і прозорого механізму оподаткування.

Ринкові умови господарювання вимагають суттєвої трансформації бухгалтерської (фінансової) звітності підприємств, яка повинна орієнтуватись перш за все на задоволення інформаційних потреб власників, кредиторів та потенційних інвесторів. Основним призначенням бухгалтерської звітності є забезпечення внутрішніх і особливо зовнішніх користувачів об'єктивною, достовірною інформацією про фінансово-майновий стан підприємства, результати діяльності та ефективність господарювання за звітний період.

Академік НАН України Чумаченко М.Г. дійшов висновку, що в сучасних умовах, по суті, немає публічної звітності, яка необхідна власникам та кредиторам для аналізу ефективності використання їхніх капіталів [213, с. 12]. Звітність залишається громіздкою і неефективною для управління. Важливим методологічним принципом організації звітності, на думку проф. Хомина П.Я., повинно бути забезпечення максимуму корисної інформації в ній при мінімумі звітних форм і показників [205, с. 25].

При складанні бухгалтерської (фінансової) звітності необхідно відобразити повну й достовірну інформацію про результати виробничо-господарської діяльності та фінансово-майновий стан підприємства. При цьому звітність не повинна бути трудомісткою. Концепція побудови та структури звітності повинна відповідати критерію раціональності й економічності.

В останні роки у більшості економічно розвинутих країн світу підвищилась увага до проблеми міжнародної уніфікації бухгалтерського обліку, що пов'язано з наростаючою інтеграцією в сфері економіки (створення спільних підприємств, транснаціональних корпорацій тощо).

Проф. Мних Є.В., аналізуючи проблеми становлення та перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні, стверджує, що “слід виходити із того, що каркас ринкової економіки є однаковий для всіх країн. Він визначається об’єктивними реаліями людського буття, а тому і каркас механізмів господарювання, і, насамперед, бухгалтерського обліку та статистики вимагає міжнародної стандартизації” [102, с. 9].

Стандартизація бухгалтерського обліку передбачає застосування єдиної термінології з метою спрощення взаємовідносин між суб’єктами господарювання і одночасно виключає можливість непорозумінь з приводу оцінки однотипних явищ господарської діяльності.

Переважною більшістю країн ринкової економіки використовуються або безпосередньо міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, або їхні національні стандарти ґрунтуються на міжнародних принципах і правилах ведення обліку. При цьому національні стандарти США, Великобританії, Канади, Німеччини, Японії відповідають основним вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В цьому ж напрямі ведеться облікова політика у більшості країн світу.

Процес уніфікації вітчизняного бухгалтерського обліку започатковано Указом Президента України від 23.05.1992 року “Про перехід України до загальноприйнятих у міжнародній практиці системи обліку і статистики”.

Більшість вітчизняних науковців (Литвин Ю.Я., Ігнатенко М.С., Мних Є.В., Голов С.Ф., Михайлов М.Г., Пушкар М.С., Дерій В.А., Редько О.Ю., Величко О.Г. та інші) висловлюються в підтримку процедури стандартизації облікових робіт. Зокрема, академік АН вищої школи Литвин Ю.Я. стверджував, що перехід на ведення бухгалтерського обліку в Україні з використанням МСБО є “першочерговим і невідкладним завданням” [120, с. 18]. Проф. Мних Є.В. вважає, що “така перебудова важка, але неминуча, оскільки мова ділового співробітництва у світі повинна бути єдиною” [102, с. 9]. Ігнатенко М.С., аналізуючи основні напрями вдосконалення бухгалтерського обліку, стверджує,

що “в найкоротший термін необхідно внести в облік зміни, які забезпечують його відповідність вимогам міжнародних стандартів” [67, с. 22].

Однак, існує ряд науковців, які не погоджуються з даною точкою зору. Зокрема, Бородкін О.С. вважає, що у деяких вітчизняних реформаторів стосовно втілення в життя міжнародних стандартів обліку досить ілюзорні уявлення щодо їх магічної сили у справі реформування обліку в Україні, тому говорити про будь-яке широке використання міжнародних стандартів в українському рахівництві, по крайній мірі, передчасно, гострої необхідності в цьому зараз не відчувається [11, с. 42]. Більш критично з цього приводу висловлюється академік Чумаченко М.Г., який стверджує, що “ніяких стандартів в природі не існує” [213, с. 9].

Безумовно, кожна країна, характеризуючись певними особливостями історичного, соціально-економічного і політичного розвитку, вимагає індивідуального підходу в процесі формування національної системи бухгалтерського обліку. На думку Ігнатенка М.С. і Михайлова М.Г. “сліпе копіювання тієї чи іншої моделі не принесе бажаного успіху. Навпаки, таке “революційне” реформування обліку може на кілька років внести хаос в економічне життя підприємств” [67, с. 22]. Аналогічної точки зору дотримується Бородкін О.С., який вважає сучасне реформування вітчизняного обліку “шоковою терапією [11, с. 42].

Безперечно, процес адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів передбачає теоретичне обґрунтування доцільності, шляхів практичної реалізації та прогнозування економічного ефекту. При цьому слід звернути увагу на соціальну ціну такого нововведення, оскільки більшість бухгалтерів в процесі перепідготовки може не справитись з новими вимогами і відповідно втратити роботу. Однак, поступова інтеграція України у світове співтовариство, безумовно, вимагає уніфікації обліку, виконання основних вимог і принципів, передбачених міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Значний інтерес для України представляє вибір раціональної системи бухгалтерського обліку. Аналіз зарубіжного досвіду з цього приводу свідчить про суттєві відмінності у структурі і спрямованості облікових систем різних держав, спричинених особливостями історичного, соціально-економічного і політичного розвитку. Зокрема, бухгалтерський облік у США та Великобританії орієнтується на інформаційне відображення руху капіталів. Така ситуація спричинена домінуючим впливом інвесторів та кредиторів у фінансово-господарській діяльності підприємств. Цим пояснюється значна аналітичність фінансових звітів, яка необхідна великій кількості дрібних інвесторів для аналізу рентабельності вкладених капіталів. У Німеччині та Японії облікова політика характеризується орієнтацією на банки та фінансові групи, кількість дрібних кредиторів є незначною. Відповідно інформація про діяльність фірм подається в менш деталізованому вигляді. Облікові системи Швеції та Франції в основному орієнтуються на інтереси держави, правила обліку чітко регламентовані законодавством країни. Особливістю облікової політики Бразилії, Аргентини, Венесуели є коригування показників обліку й звітності відповідно до рівня інфляції. В загальному класифікацію облікових систем здійснюють в розрізі трьох моделей:

- англо-американської;
- континентальної (європейської);
- південноамериканської.

У виборі оптимальної системи ведення бухгалтерського обліку значну роль відіграє чинна система законодавства. Хоча національні облікові системи істотно відрізняються одна від одної в силу соціально-економічних і політичних причин, їх сукупність можна умовно розділити на дві великі групи: “жорсткої регламентації” і “м’якого дозволу”. За дослідженнями Редько О.Ю. в країнах першої групи, які представляють в основному Центральну Європу, “дозволено те, що дозволено”, тому правила обліку чітко регламентовані та орієнтовані на законодавство держави. У другій групі країн, де превалює

принцип – “дозволено те, що не заборонено” (США, Канада, Великобританія), відповідно більш гнучкі облікові системи [151, с. 3].

Таким чином, одним із основних принципів адаптації вітчизняного бухгалтерського обліку до сучасних умов господарювання, які характеризуються ринковою спрямованістю, є вибір раціональної системи обліку. На нашу думку, чинна система законодавства та сучасний стан економіки України передбачають необхідність функціонування системи бухгалтерського обліку, яка орієнтується на державні інтереси, підпорядковується потребам макроекономічного регулювання ринкових відносин і потребує чіткої регламентації облікових процедур. При цьому слід цивілізовано ставитись до захисту економічних інтересів власників та інвесторів. Поступове поглиблення та удосконалення ринкових відносин дозволить застосувати більш гнучку систему бухгалтерського обліку, яка орієнтуватиметься на широке коло інвесторів і пом'якшено регламентуватиметься законодавством держави.

Процес трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку, основні аспекти якого закладено в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, передбачає формування якісно вищого рівня облікових процедур, який відповідатиме основним принципам міжнародних стандартів. Це дасть змогу встановити рівноправне партнерство з передовими державами світу в галузі економіки та залучити вкрай необхідні інвестиції. Розробка нової концепції обліку повинна враховувати умови перехідної економіки і одночасно стимулювати прискорене формування ринкової інфраструктури, орієнтуючись на постреформаційне функціонування вітчизняної економіки.

Висновки по розділу I

Процес реструктуризації сільськогосподарського сектора економіки України передбачає реформування відносин власності, зміну організаційно-правової структури та розширення виробничо-господарської самостійності підприємств, встановлення нового типу економічної системи організації виробництва, створення традиційних інститутів ринкової інфраструктури. Комплексне вирішення цих питань визначає параметри принципово нового механізму господарювання, який базується на приватній власності, багатокладності економіки, конкуренції господарюючих суб'єктів, гнучкості при реагуванні на зміни ринкового середовища. Загальна спрямованість реструктуризації диктується необхідністю відродження у селян почуття господаря землі, підвищення рівня ділової активності, господарського ризику. Саме за рахунок цього передбачається збільшити обсяг і підвищити ефективність виробництва сільськогосподарської продукції, створити реальні стимули мотивації праці, сформувати конкурентоздатний на світовому ринку вітчизняний аграрний сектор.

Найбільш доцільним варіантом реструктуризації сільськогосподарських підприємств слід вважати запровадження альтернативної організаційної структури сільського господарства. При цьому необхідно врахувати особливість перехідного періоду до ринку, яка полягає у паралельному функціонуванні існуючих і новостворених господарських формувань. Головна риса даної концепції - пріоритет еволюційних перетворень, створення середовища реальної конкуренції, яка покликана довести переваги тих чи інших господарюючих суб'єктів.

Процедура реорганізації сільськогосподарських підприємств у виробничо-господарські структури ринкового типу передбачає об'єктивну необхідність трансформації існуючої системи вітчизняного бухгалтерського обліку, її адаптації до нових умов господарювання. Дана процедура зводиться до запозичення найбільш прийнятної з використовуваних у світовій практиці

систем бухгалтерського обліку або створення власної. Вважаємо, що радикальна трансформація вітчизняного обліку шляхом прямого запозичення зарубіжного досвіду при умові низького рівня перепідготовки бухгалтерів-практиків може призвести до дезорганізації облікової служби, фіктивної імітації якісних зрушень, відсутності економічного ефекту. Використовуючи міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, не слід повністю відмовлятися від здобутків вітчизняної науки. На нашу думку, основним аспектом успішного здійснення реформи є орієнтація на теоретичну розробку і практичне втілення власної концепції обліку, яка повинна відповідати національним інтересам держави.

РОЗДІЛ II

ОРГАНІЗАЦІЙНА СТРУКТУРА ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В РЕФОРМОВАНИХ ГОСПОДАРСТВАХ

2.1. Організація бухгалтерського обліку земельно-майнової власності сільськогосподарських підприємств

Єдині методологічні засади ведення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах регламентуються Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року № 996-XIV, доповнень), національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку й додатковими матеріалами нормативного, інструктивного та рекомендаційного характеру, що стосуються конкретних питань організації облікового процесу.

Однак, вивчення практики ведення обліку в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області доводить значну невизначеність і неясність в окремих аспектах методології та організації облікового процесу, зокрема, пов'язаних із відображенням в системі бухгалтерського обліку земельно-майнової власності господарств, аналітичного обліку персональних внесків співвласників, розрахунків з власниками паїв, процедурою виходу із складу підприємства тощо. Невизначеність ситуації в даному випадку пояснюється, передусім, відсутністю чіткої регламентації методики обліку земельно-майнової власності сільськогосподарських підприємств на постреструктуризацій-ному етапі діяльності. Практична реалізація права приватної власності селян на землю й майно відповідно до вимог Указу Президента України від 3 грудня 1999 року № 1529/99 вимагає принципово нових підходів в організаційному та методичному забезпеченні бухгалтерського обліку.

Як свідчить досвід реструктуризації сільськогосподарських підприємств Тернопільської області, найбільшого поширення набувають господарські формування, в основі діяльності яких – поєднання права приватної власності селян на землю й майно та колективних форм господарювання. Персоніфікована власність колективного господарства (земельні і майнові паї) переходить у розпорядження реорганізованого підприємства в більшості випадків єдиним земельним масивом і цілісною матеріально-технічною базою, однак при цьому виникає об'єктивна необхідність деталізованого аналітичного обліку персональних внесків пайовиків-власників, що значно спрощує систему розподілу дивідендів і процедуру вибуття співвласника із складу підприємства.

З метою відображення суми внеску співвласників у майно сільськогосподарського підприємства Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено синтетичні рахунки 40 “Статутний капітал” або 41 “Пайовий капітал” (залежно від організаційно-правової форми діяльності підприємства). Рахунок 41 “Пайовий капітал” застосовується колективними сільськогосподарськими підприємствами (КСП). Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, “колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на рахунку 41 “Пайовий капітал” обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства” [70, с. 36]. Отже, специфіка реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств вимагає виділення у складі синтетичного рахунку 41 “Пайовий капітал” двох окремих субрахунків, один з яких відобразатиме вартість майна, яке, згідно рішення Загальних зборів співвласників, не підлягає паюванню – “Неподільний (колективний) капітал”, а другий – персоніфіковану власність господарства у вигляді паїв – “Пайовий капітал”.

До пайового капіталу сільськогосподарського підприємства належить вартість основних виробничих і оборотних засобів, створених за рахунок діяльності підприємства, цінні папери, акції, грошові кошти та відповідна частка від участі в діяльності інших підприємств і організацій.

В процесі реорганізації колективних сільськогосподарських підприємств у нові виробничо-господарські структури ринкового типу необхідність ведення рахунку 41 “Пайовий капітал” зникає, грошові та майнові внески співвласників відображають на рахунку 40 “Статутний капітал”. Однак, базовим елементом правильної організації обліку статутного капіталу реструктуризованого підприємства є реальність і об’єктивність визначення обсягу пайового капіталу підприємства-попередника - КСП. В процесі реструктуризації вартість майна, що підлягає паюванню, обчислюється за формулою:

$$Пк = ОзНа + КвНо + Дфв + Вз + Фа - Кз - Рб - Рм - Ос - Нп,$$

де: Пк – пайовий капітал КСП;

ОзНа – залишкова вартість основних засобів і нематеріальних активів;

КвНо – відновна вартість незавершених капітальних вкладень і невстановленого обладнання;

Дфв – довгострокові фінансові вкладення;

Вз – виробничі запаси;

Фа – фінансові активи;

Кз – кредиторська заборгованість;

Рб – реструктуризований борг;

Рм – розрахунки за майно;

Ос – залишкова вартість об’єктів соціальної сфери;

Нп – залишкова вартість об’єктів, що не підлягають паюванню.

Для розрахунку розміру пайового капіталу необхідно скласти Акт розрахунку пайового капіталу (табл.2.1.)

Таблиця 2.1

**Акт розрахунку пайового капіталу
товариства власників “Поділля” Тернопільської області**

станом на 1.01.2000 року

№ п/п	Елементи визначення	Сума, тис.грн.
<i>Майно, що підлягає паюванню:</i>		
1.	Основні засоби	14629
2.	Знос основних засобів	8892,2
3.	Залишкова вартість основних засобів	5736,8
4.	Виробничі запаси	1232,7
5.	Грошові кошти та розрахунки	376,3
6.	Незавершені капітальні вкладення	1894,2
Всього		9240,0
<i>Заборгованість господарства:</i>		
1.	Відстрочена податкова заборгованість	898,1
2.	Кредиторська заборгованість	1304,5
Всього		2202,6
<i>Майно, що не підлягає паюванню:</i>		
1.	Капітальні вкладення	1894,2
2.	Соціальна інфраструктура	2085,2
3.	Майно в податковій заставі	360,5
4.	Майно в позиці	89,2
5.	Резервний капітал	100,0
Всього		4529,1
<i>Розмір пайового капіталу</i>		2508,3

Визначення пайового капіталу сільськогосподарського підприємства проводиться у грошовій формі без зазначення структури майна. Однак, процедура реструктуризації колективного підприємства вимагає наявності чіткого переліку майнових об'єктів, що підлягають паюванню (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2

**Структура пайового капіталу
ТОВ “Острівське” Тернопільської області**

станом на 1.01.2000 року

№ п/п	Складові елементи	Обсяг	
		тис.грн.	%
1.	Будівлі та споруди	2956835,9	73,5
1.1.	в т.ч. зерносклади	937337,1	23,3
1.2.	тваринницькі приміщення	1492498,1	37,1
1.3.	силосні споруди	44251,9	1,1
2.	Трактори	108618,5	2,7
2.1.	в т.ч. гусеничні	72412,3	1,8
2.2.	колісні	36206,1	0,9
3.	Зернозбиральні комбайни	76435,2	1,9
4.	Бурякозбиральні комбайни	116664,2	2,9
5.	Силосозбиральні комбайни	44251,9	1,1
6.	Інша сільськогосподарська техніка	132755,9	3,3
7.	Обладнання тракторної майстерні	181030,8	4,5
8.	Тракторні причепа	36206,1	0,9
9.	Автомобілі	148847,5	3,7
10.	Цистерни	8045,8	0,2
11.	Підсобні промисли (млин, ковбасний цех, цегельний завод, пилорама тощо)	209191,1	5,2
12.	Обладнання їдальні	44251,9	0,1
Всього		4022906,00	100,00

Розподіл пайового капіталу між членами колективного сільськогосподарського підприємства, які мають право на отримання майнового паю, здійснюється у порядку, затвердженому установчими зборами. Як свідчить досвід реструктуризації сільськогосподарських підприємств Тернопільської області, в більшості випадків перевагу надають методиці, яка

ґрунтується на врахуванні трудового внеску конкретного члена КСП за весь період його роботи в господарстві.

Базовим елементом визначення обсягу персонального майнового паю конкретного учасника є розрахунок загального нормативу нарахування паїв (табл. 2.3.). Вартість персональної майнової частки обчислюється шляхом множення загальної скоригованої суми оплати праці конкретного учасника на коефіцієнт розподілу – норматив нарахування паїв (табл. 2.4.).

Таблиця 2.3

**Розрахунок нормативу нарахування паїв
ТОВ “Агрокомплекс” Тернопільської області**

Станом на 1.01.2000

року

№ п/п	Вихідні дані	Сума, грн.
А	<i>Майно господарства:</i>	3056008
А.1.	Основні засоби виробництва	2155848
А.2.	Оборотні засоби виробництва	680759
А.3.	Інше майно	219401
А.3.1.	в т.ч. незавершені капітальні вкладення	94694
А.3.2.	довгострокові фінансові вкладення	77020
А.3.3.	грошові кошти та розрахунки	47687
Б	<i>Майно, що не підлягає паюванню:</i>	606110
Б.1.	Соціальна інфраструктура	161416
Б.2.	Інше майно, що не підлягає паюванню:	444694
Б.2.1.	в т.ч. незавершені капітальні вкладення	94694
Б.2.2.	резервний капітал	350000
В	<i>Заборгованість господарства:</i>	1200493
В.1.	в т.ч. довгострокові пасиви	825260
В.2.	кредиторська заборгованість	375233
Г	<i>Пайовий капітал господарства (А-Б-В)</i>	1249405,00
Д	<i>Фонд скоригованої оплати праці</i>	9407022,30
Е	<i>Норматив нарахування паю (Г / Д)</i>	0,13

Таблиця 2.4

**Розрахунок індивідуальних майнових паїв
ТОВ “Агрокомплекс” Тернопільської області**

№ п/п	Прізвище та ініціали учасника	Заг. скоригована оплата праці, грн.	Норматив нарахування паю, грн.	Розмір індивідуально-го майнового паю, грн.	
				грн.	%
1.	Антонів М.П.	4795,00	0,13	686,85	0,05
2.	Бодасюк М.Я.	67911,94	0,13	9019,81	0,77
3.	Боднарчук Н.І.	78381,17	0,13	10409,02	0,83
4.	Дідух А.А.	18307,00	0,13	2431,47	0,19
5.	Дідух Б.П.	72929,47	0,13	9686,22	0,78
	...		0,13		
486.	Ярош С.М.	5671,00	0,13	753,20	0,06
Всього по господарству:		9407022,30	0,13	1249405,00	100

Основними факторами об’єктивного розподілу пайового капіталу між суб’єктами пайових відносин є обґрунтоване визначення сукупного заробітку працівників і уточнення кількості: 1) померлих членів колективного сільськогосподарського підприємства; 2) розрахованих за власним бажанням; 3) виключених згідно рішення Загальних зборів.

Специфічною особливістю облікового відображення пайового капіталу сільськогосподарського підприємства в умовах реструктуризації є неадекватність обсягу статутного капіталу господарства (згідно балансу) і розміру визначеного пайового капіталу (згідно Акта оцінки вартості майна колективного сільськогосподарського підприємства та визначення пайового капіталу). Дана ситуація вимагає процедури реформування бухгалтерського балансу, яка передбачає приведення у відповідність обсягу статутного і пайового капіталів сільськогосподарського підприємства (табл. 2.5.).

Таблиця 2.5

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку при реформуванні
балансу колективного сільськогосподарського підприємства**

Зміст господарської операції	Д ^т	К ^т
Покриття збитків минулих років за рахунок:		
– використання прибутку звітного року	443	442
– коштів резервного капіталу	43	442
– коштів цільового призначення	48	442
Закриття рахунку використаного прибутку	441	443
Покриття збитків поточного року за рахунок:		
– нерозподіленого прибутку минулих років	441	442
– використання коштів резерву сумнівних боргів	38	442
– коштів цільового призначення	48	442
Зменшення статутного капіталу:		
- на суму збитків поточного року	40	442
- на суму непокритих збитків минулих років	40	442
Збільшення статутного капіталу:		
– на суму коштів цільового фінансування	48	40
– на суму нерозподіленого прибутку минулих років	441	40
– на суму невикористаного прибутку поточного року	441	40

В процесі господарської діяльності підприємства величина та структура статутного капіталу зазнають систематичних змін (рис. 2.1.).

Згідно чинного законодавства України виникнення змін у величині статутного капіталу вимагає внесення відповідних поправок в установчі документи підприємства. З метою уникнення надмірної кількості перереєстрацій статуту, пов'язаних з індексацією основних і переоцінкою оборотних засобів, безкоштовним отриманням майна, відображенням емісійного доходу тощо Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено використання синтетичного рахунку 42 “Додатковий капітал”.

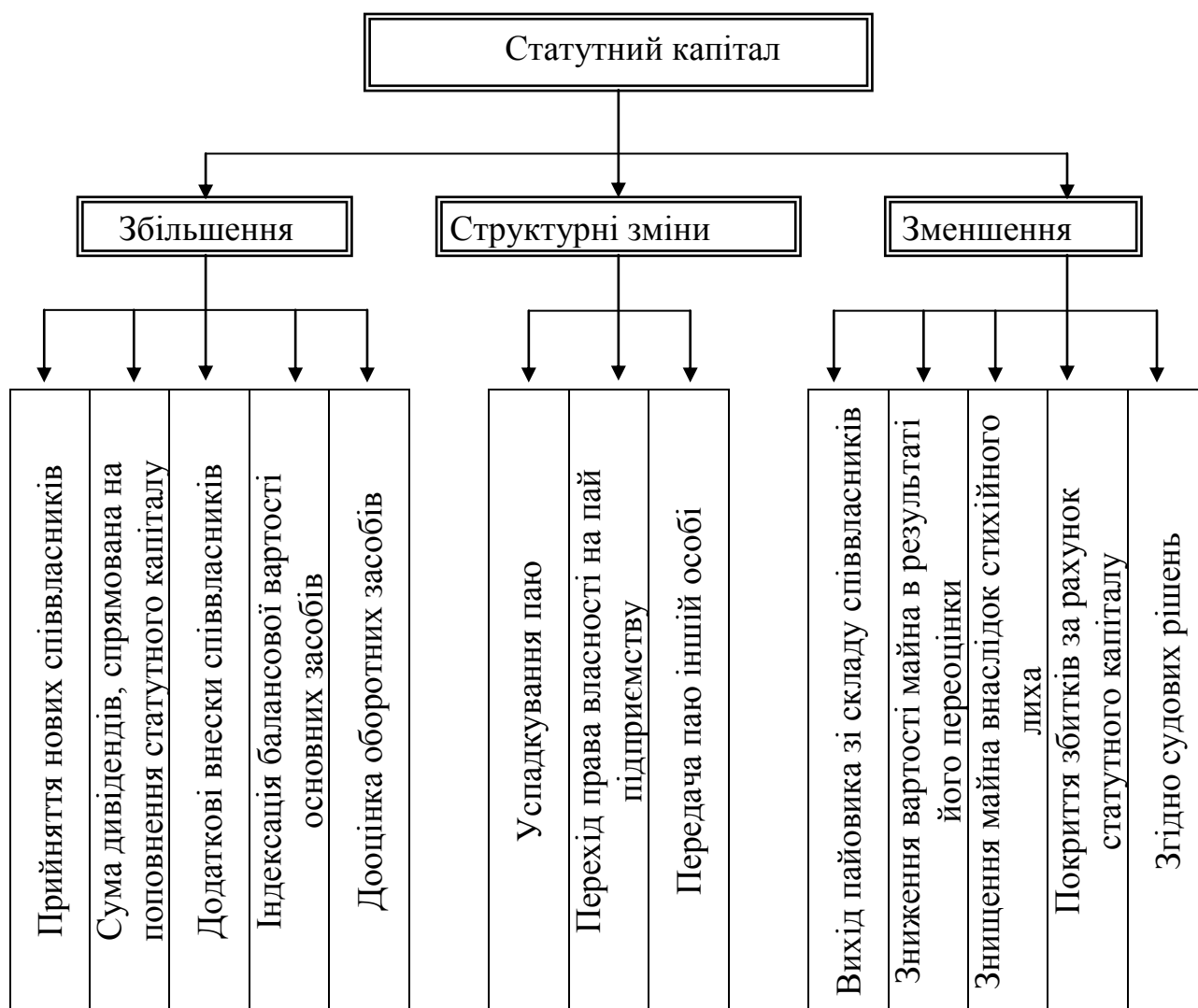


Рис. 2.1. Характерні зміни статутного капіталу сільськогосподарського підприємства

З ініціативою запровадження окремого рахунку “Додатковий капітал” (субрахунку “Додатковий капітал” у складі синтетичного рахунку “Статутний капітал”) у науковій пресі висловлювались Моссаковський В.Б., Садовська І.Б., Касир О.Ю., Гузар Б.С. та інші. В результаті введення рахунку 42 “Додатковий капітал” кількість перереєстрацій статуту підприємства зводиться до мінімуму і виникає можливість комплексного відображення власного капіталу господарства із паралельним застосуванням рахунків: 43 “Резервний капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, 45 “Вилучений капітал”, 46 “Неоплачений капітал” (рис. 2.2.).

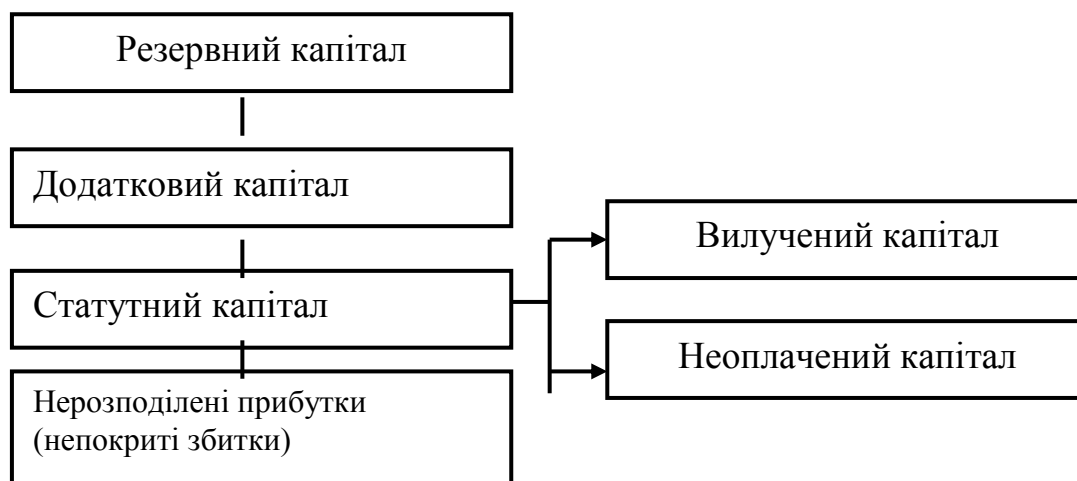


Рис. 2.2. Структура власного капіталу сільськогосподарського підприємства

Значна різноманітність форм і методів реструктуризації сільськогосподарських підприємств створює передумови для виникнення широкого спектру організаційно-правових форм господарювання у сільськогосподарському виробництві, що передбачає об’єктивну необхідність внесення певних змін у методику та організацію обліку статутного капіталу.

Визначальним аспектом теоретичного характеру в даному випадку слід вважати логічність застосування поняття “капітал”, а не “фонд”. Останній неповною мірою відповідав суті об’єкта обліку. Досвід організації системи бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах передбачає застосування саме поняття “капітал”, що є більш доцільним і виправданим в умовах ринкової економіки, оскільки характеризує наявність комплексу ресурсів, які приймають участь у господарській діяльності підприємства. Відповідно до форм власності і типів господарювання вважаємо доцільним диференціювати капітал за видами: “Приватний капітал”, “Акціонерний капітал”, “Пайовий капітал” тощо.

З метою відображення суми базових (початкових) внесків співвласників у сільськогосподарських підприємствах доцільно застосовувати рахунок 40 “Статутний капітал” (за видами капіталу: приватний, акціонерний тощо). Паралельно необхідно здійснювати облік на рахунку 46 “Неоплачений

капітал”. В процесі господарської діяльності підприємства формується додатковий капітал (рахунок 42) пропорційність розподілу якого серед співвласників при виході одного із учасників повинна відповідати процентному співвідношенню статутних внесків засновників (учасників). Вилучені (викуплені) частки учасників відображають по дебету рахунку 45 “Вилучений капітал”.

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

Визначальним елементом в організації обліку власного капіталу сільськогосподарського підприємства є максимальна аналітичність інформації щодо його величини, структури та динаміки в розрізі конкретних засновників (учасників).

Персональний внесок співвласника формується з трьох основних елементів: 1) базового (основного) внеску; 2) додаткових особистих вкладень; 3) дивідендів, спрямованих на збільшення персональної частки учасника (рис. 2.3.). При цьому обсяг конкретного внеску в значній мірі залежить від ініціативи співвласника, оскільки відносна рівність статутних часток зумовлена лише одним елементом – базовим (початковим) внеском.

Облік розрахунків з учасниками підприємства по створенню та використанню статутного капіталу необхідно здійснювати на окремих аналітичних рахунках, що відкриваються в розрізі конкретних співвласників.

Як свідчить досвід постреструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств Тернопільської області, повноцінний аналітичний облік персональних внесків конкретних співвласників не проводиться. В більшості випадків існує лише список власників, де фіксується процентне співвідношення статутних внесків. Облік зводиться до арифметичного перерахунку абсолютної величини персональної власності

станом на 1 січня , причому в сторону зменшення, оскільки підприємства нерентабельні, а майно поступово зношується. Однак, за нормальних умов господарювання виникатиме необхідність нарахування і виплати дивідендів. В принципі дана процедура не змінить процентного співвідношення статутних внесків (за умови отримання співвласниками дивідендів у повному обсязі). Ситуація ускладниться у випадку відносно нерівномірних сум отримання дивідендів за рахунок реінвестування прибутку (направлення дивідендів на поповнення статутного капіталу). При цьому зміниться питома вага персональних внесків не лише окремих співвласників, які реінвестують прибуток, а й усіх інших. Аналогічна ситуація спостерігатиметься і у випадку додаткового залучення особистих внесків засновників (учасників).

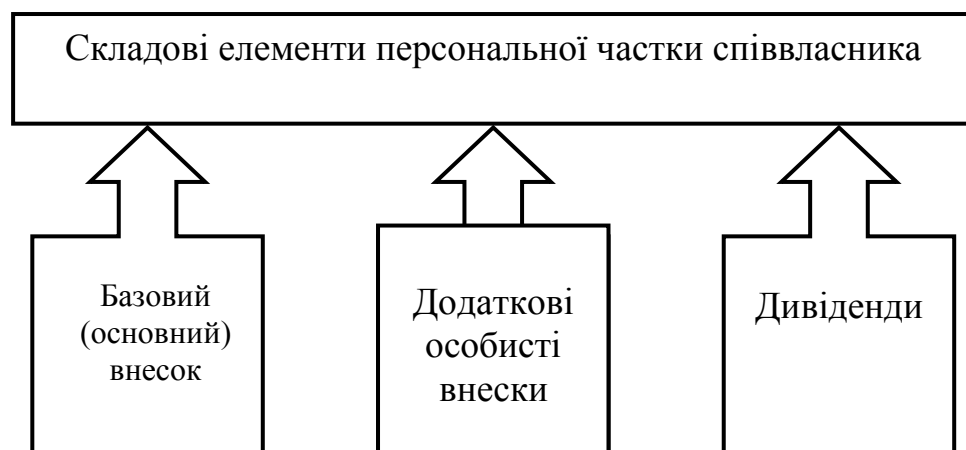


Рис. 2.3. Структура персонального внеску співвласника

Таким чином, в організації бухгалтерського обліку статутних внесків співвласників необхідно забезпечити відображення комплексу операцій, які характеризують величину, структуру і динаміку персональних внесків учасників підприємства. На нашу думку з метою організації повноцінного аналітичного обліку персональних статутних внесків у сільськогосподарських підприємствах доцільно застосовувати особові рахунки співвласників (табл. 2.6.).

Таблиця 2.6

Особовий рахунок № 0001

співвласника Андрусишин Галини Миколаївни

Рік	Персональний внесок					Нараховано дивідендів, грн.	
	На початок року		Рух протягом року			В розрахунку на 1 грн.	Загальна сума
	грн.	%	Напрямок використання	Джерело залучення	Сума, грн.		
1996	6196	0,25	-	Заробітна плата	1020	0,14	1010
1997	7216	0,29	-	Дивіденди	600	-	-
1998	7816	0,31	Покриття збитків	-	328	-	-
1999	7488	0,31	-	Особистий внесок	410	0,21	1658
2000	7898	0,32					

Основним призначенням особових рахунків співвласників є систематизація інформації про величину та динаміку персональних внесків у розрізі конкретних учасників підприємства. Станом на 1 січня фіксується розмір базового внеску (в абсолютному та відносному вимірниках), додатково вказується обсяг нарахованих дивідендів в розрахунку на 1 грн. вкладених активів. З метою підвищення аналітичності облікової інформації щодо обсягу, динаміки та структури статутного капіталу у наведеній формі особового рахунку співвласника пропонується вказувати джерела залучення та напрями використання персональної власності, що забезпечить можливість більш детального аналізу структурних змін статутного капіталу.

Аналітичність інформації щодо обсягу, структури та каналів (джерел) формування персональних внесків співвласників необхідна для забезпечення внутрішніх управлінських потреб підприємства, оперативного інформування

учасників про обсяг та структуру власності, спрощення системи розподілу дивідендів і процедури вибуття співвласника із складу підприємства та з позицій фіскальної політики держави.

Особові рахунки співвласників є основним регістром аналітичного обліку для відображення інформації про обсяг та структуру статутного капіталу. Кількість особових рахунків повинна відповідати чисельності співвласників, у структурі нумерації рахунків доцільно передбачити диференціацію основних категорій співвласників: 1) учасники, які перебувають у трудових відносинах з підприємством; 2) учасники, які не перебувають у трудових відносинах з підприємством.

Інформацію про величину та структуру персональної власності конкретного учасника підприємства доцільно подавати у формі витягу із особового рахунку співвласника (табл.2.7.). В результаті кожен власник отримує реальну можливість оперативного інформаційного забезпечення і контролю за обсягом, динамікою та структурою персональної частки власності.

Таблиця 2.7

Витяг
із особового рахунку № 0001
співвласника Андрусишин Галини Миколаївни

Рік	Персональний внесок					Нараховано дивідендів, грн.	
	На початок року		Рух протягом року			В розрахунку на 1 грн.	Загальна сума
	грн.	%	Напрямок використання	Джерело залучення	Сума, грн.		
1999	7488	0,31	-	Особистий внесок	410	0,21	1658
2000	7898	0,32					

Специфічним питанням обліку земельно-майнової власності є організація обліку земельних ресурсів. До останнього часу вартість у сільськогосподарському виробництві формувалась в розрізі двох основних елементів: засобів виробництва і трудових ресурсів, не враховуючи землі – як складової частини власного капіталу сільськогосподарського підприємства.

В умовах реструктуризації та постреорганізаційної діяльності сільськогосподарських підприємств виникає потреба у формуванні принципово нової категорії обліку – вартісного відображення землі. Земельна ділянка (пай), як внесок у статутний капітал підприємства, безумовно потребує вартісного вираження, причому економічно доцільним слід вважати відокремлений облік земельної власності. Такий підхід пояснюється, по-перше, необхідністю розмежування земельної і майнової власності, оскільки земля є унікальним і найбільш цінним засобом виробництва у сільському господарстві; по-друге, земельні ресурси з економічної точки зору значно відрізняються від інших основних виробничих фондів; по-третє, земля, на відміну від усієї сукупності засобів виробництва, не підлягає амортизації; по-четверте, земельні ресурси є самостійним об'єктом оподаткування.

Таким чином, для відображення господарських операцій, пов'язаних з обліком земельних ділянок (паїв), необхідно внести певні зміни у систему рахунків бухгалтерського обліку і відповідні форми звітності. При цьому передачу земельних ділянок у колективно-пайову власність сільськогосподарського підприємства необхідно розглядати в якості внеску до статутного капіталу.

Для відображення в системі бухгалтерського обліку вартісної оцінки землі доцільно застосувати окремий синтетичний рахунок, наприклад, “Земельні ресурси”. Зарахування земельної власності до складу статутного капіталу сільськогосподарського підприємства буде відображено в системі рахунків бухгалтерського обліку наступним чином: дебет рахунку “Земельні ресурси” кредит рахунку 40 “Статутний капітал”. У бухгалтерському балансі

необхідно передбачити відповідні статті, які характеризуватимуть наявність земельних ресурсів підприємства та джерела їх покриття.

На нашу думку, для побудови аналітичного обліку земельної власності сільськогосподарських підприємств доцільно використовувати спеціальну книгу обліку земельної власності (табл. 2.8.), яка забезпечуватиме керівництво та засновників (учасників) сільськогосподарського підприємства деталізованою інформацією про обсяг і динаміку земельної власності в розрізі конкретних співвласників та в цілому по господарству. Деталізація руху земельної власності у запропонованій Книзі спричинена наявністю і постійним зростанням кількості нотаріально посвідчених переходів права приватної власності на землю (табл. 2.9.).

В якості первинного документу на оприбуткування земельних ділянок необхідно використовувати акт прийому-передачі земельних угідь, який повинен містити повну характеристику земельної ділянки: вид угідь, площу, конфігурацію, місцезонашування, інформацію про родючість ґрунту, балансову вартість тощо. Додатково вказуються документи, які є підставою для оформлення акту.

Однак, на сучасному етапі реструктуризації сільськогосподарських підприємств виникає проблема юридичного підтвердження власності на землю. Видача державних актів на право приватної власності на землю у більшості господарств області не завершена, а сертифікат на земельну частку (пай) не може у повній мірі служити первинним документом для відображення земельних паїв у системі бухгалтерського обліку, тобто в даний час земельні ресурси фактично не можуть бути поставлені на баланс підприємства.

Указом Президента України “Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки” від 3 грудня 1999 року № 1529/99 передбачено забезпечення видачі в установленому порядку державних актів на право приватної власності на землю усім бажаючим власникам сертифікатів на право на земельну частку (пай) протягом 2000 - 2002 років.

Таблиця 2.8

**Книга обліку земельної власності
(інформація по ТОВ “Острівське” Тернопільської області)**

п/п	Прізвище та ініціали власника	Наявна земельна власність			Рух земельної власності						
		Дата внесення	№ державного акту	Обсяг, га	Дата	Успадковано	Вихід з п-ва	Подаровано	Обміняно	Продано	Інше вибуття
I	<i>Власники, які внесли землю при реформуванні господарства в 1999 році:</i>										
1.	Андрусишин Г.Л.	1.03.	034581	2,31							
2.	Антків Л.П.	1.03.	034654	2,74							
3.	Антків Р.Г.	1.03.	034653	2,93							
...										
47.	Кузь С.Р.	1.03.	034517	2,32		2,32					
...										
99.	Сойка М.П.	1.03.	034559	2,30	12.07. 2000	2,30					
...										
272	Ячмінський У.М.	1.03.	034579	2,92	4.07. 2000						
Разом		x	x	804,47	x	34,78					
II	<i>Нові власники:</i>										
1.	Семчишин І.М.	4.07.	034791	2,30							
2.	Кузь О.С.	2000	034793	0,77							
3.	Кузь В.С.		034794	0,77							
4.	Кузь М.І.	12.07. 2000	034795	0,77							
										
	Разом	x	x	34,78							
III	<i>Резервний фонд землі</i>	x	x	47							
<i>Всього по госп-ву</i>		x	x	857,47							

Таблиця 2.9

**Інформація про рух права на земельну частку (пай),
посвідченого сертифікатом, в Тернопільській області**

Адміністративні райони		Кількість нотаріально посвідчених переходів	в тому числі				Зареєстрова но переходів райдержадмі ністраціями
			Успадковано	Подаровано	Обмінано	Продано	
1.	Бережанський	483	419	59	2	3	483
2.	Борщівський	438	263	174	-	1	438
3.	Бучацький	415	400	10	5	-	415
4.	Гусятинський	841	632	209	-	-	841
5.	Заліщицький	465	465	-	-	-	465
6.	Збаразький	499	326	170	1	2	499
7.	Зборівський	479	417	62	-	-	479
8.	Козівський	343	301	27	-	15	343
9.	Кременецький	325	239	84	2	-	325
10.	Лановецький	456	208	235	-	13	456
11.	Монастирський	249	243	2	-	-	249
12.	Підволочиський	504	295	209	-	-	504
13.	Підгаєцький	222	117	105	-	-	222
14.	Теребовлянський	359	309	50	-	-	359
15.	Тернопільський	741	630	109	-	2	741
16.	Чортківський	796	545	239	8	4	796
17.	Шумський	136	123	11	-	2	136
Всього по області		7747	5932	1755	18	42	7747

Враховуючи те, що на сучасному етапі реструктуризації сільськогосподарських підприємств не сформувалась ринкова ціна землі, в

системі бухгалтерського обліку вартість земельних паїв доцільно відображати у відповідності з Методикою грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 року № 213.

Згідно чинного законодавства України член реорганізованого підприємства має право на вихід із складу господарства з наданням йому визначеної частини колективно-пайової власності.

При поверненні земельного паю виділяється в натурі належна пайовику земельна ділянка або аналогічної площі (за погодженням сторін). В даному випадку необхідно складати акт приймання-передачі, який характеризуватиме основні параметри ділянки, особливо щодо місцезнаходження та родючості ґрунту.

Виділення майнових паїв співвласникам, які прийняли рішення про вихід із складу підприємства, може здійснюватись готівкою, натурою або цінними паперами. При цьому повернення майнового паю проводиться за рахунок зменшення статутного капіталу господарства або за рахунок використання прибутків поточного року. Дане питання регулюється переважно Установчими документами підприємства або Положенням про пайові відносини.

Виплата паїв грошовими коштами проводиться на підставі відповідного рішення загальних зборів співвласників і відображається по кредиту рахунку 30 “Каса” або 31 “Рахунки в банку”. Як свідчить досвід постреструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств Тернопільської області, даний варіант розрахунків майже не застосовується по причині відсутності належного обсягу обігових коштів. Більш розповсюдженою є процедура виплати вартості майнового паю на протязі декількох років. У даному випадку для обліку розрахунків необхідно застосовувати рахунок 67 “Розрахунки з учасниками” субрахунок 671 “Розрахунки за іншими виплатами”, виділивши з цією метою спеціальний аналітичний рахунок “Розрахунки по виходу з підприємства”.

Аналітичний облік розрахунків з учасниками, які прийняли рішення про вихід із складу сільськогосподарського підприємства, необхідно здійснювати у картках обліку заборгованості власникам майнового паю (табл. 2.10.). Оскільки господарство в більшості випадків не володіє можливістю точного підбору об'єкта, еквівалентного вартості майнового паю, виплата проводитиметься поетапно певними частинами: наприклад, 60-90 % - майновим об'єктом; 30-10 % - готовою продукцією; 10-5 % - готівкою.

Таблиця 2.10

Картка обліку заборгованості власнику майнового паю

Каплун В.Є.

Сума належного паю, грн.	Оплачено			Залишок, грн.
	Дата	Номер документа	Сума, грн.	
6482 (Шість тисяч чотириста вісімдесят дві)	16.05.2000 р.	Акт приймання-передачі № 74	4847	1635
	24.05.2000 р.	Накладна № 261	300	1335
	19.08.2000 р.	Накладна № 295	1290	45
	08.09.2000 р.	Видатковий касовий ордер № 312	45	-

Повернення паїв майном господарства проводиться на підставі рішення Загальних зборів співвласників про виділення майнового паю в натурі і відображається в обліку по дебету рахунку 672 “Розрахунки за іншими виплатами” і кредиту рахунків: 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 20 “Виробничі запаси” і т.д. Як свідчить практика діяльності сільськогосподарських підприємств Тернопільської області повернення паю майном господарства може проводитись у формі одного інвентарного об'єкта, його частини або кількох об'єктів, вартість яких відповідатиме сумі майнового паю (за погодженням сторін). Проблема в

даному випадку полягає у підборі еквівалентного вартості майнового паю об'єкта.

Процедура відчуження майна оформляється двома примірниками акту приймання-передачі, один з яких є підставою для відображення в бухгалтерії підприємства операцій з виділення майна в рахунок належних паїв; другий разом з інвентарними картками (описами) основних засобів і накладними внутрішньогосподарського призначення оборотних засобів передається новому власнику.

Сума майнового паю (натурою, готівкою чи цінними паперами), яку співвласник має право отримати у випадку виходу із складу сільськогосподарського підприємства, згідно чинного законодавства України не відноситься до сукупного оподаткованого доходу і не підлягає обкладанню прибутковим податком з громадян.

Таким чином, результати вивчення практики ведення обліку статутних внесків у реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області дозволяють зробити наступні висновки:

1. Організація обліку земельно-майнової власності є центральним елементом в системі обліку власного капіталу сільськогосподарського підприємства. Однак, на сучасному етапі діяльності реструктуризованих господарств виникає ряд непорозумінь з приводу облікового відображення пайової власності, спричинених відсутністю чітко сформованої методики обліку земельних ділянок і майнових об'єктів, недостатньою забезпеченістю матеріалами інструктивного та рекомендаційного характеру. Вважаємо, що організація обліку пайової власності сільсько-господарських підприємств потребує більш високого рівня методичного забезпечення, оскільки є основним джерелом інформації про обсяг, динаміку та структуру власного капіталу сільськогосподарського підприємства.

2. На нашу думку, з метою організації повноцінного аналітичного обліку персональних статутних внесків у сільськогосподарських підприємствах

доцільно застосовувати Особові рахунки співвласників, основним призначенням яких є систематизація інформації про величину та динаміку персональних внесків у розрізі конкретних учасників підприємства. Аналітичність інформації щодо обсягу, структури та каналів (джерел) формування персональних внесків співвласників необхідна для забезпечення внутрішніх управлінських потреб підприємства, оперативного інформування учасників про обсяг та структуру власності, спрощення системи розподілу дивідендів і процедури вибуття співвласника із складу підприємства та з позицій фіскальної політики держави.

3. Інформацію про величину та структуру персональної власності конкретного учасника підприємства доцільно подавати у формі витягу із особового рахунку співвласника. В результаті кожен власник отримає реальну можливість оперативного інформаційного забезпечення і контролю за обсягом, динамікою та структурою персональної частки власності.

4. В умовах реструктуризації та постреорганізаційної діяльності сільськогосподарських підприємств виникає потреба у формуванні принципово нової категорії обліку – вартісного відображення землі. Земельна ділянка (пай), як внесок у статутний капітал підприємства, безумовно потребує вартісного вираження, причому економічно доцільним слід вважати відокремлений облік земельної власності. Такий підхід пояснюється, по-перше, необхідністю розмежування земельної і майнової власності, оскільки земля є унікальним і найбільш цінним засобом виробництва у сільському господарстві; по-друге, земельні ресурси з економічної точки зору значно відрізняються від інших основних виробничих фондів; по-третє, земля, на відміну від усієї сукупності засобів виробництва, не підлягає амортизації; по-четверте, земельні ресурси є самостійним об'єктом оподаткування. Для відображення в системі бухгалтерського обліку вартісної оцінки землі доцільно застосувати окремий синтетичний рахунок, наприклад, "Земельні ресурси".

5. На нашу думку для побудови аналітичного обліку земельної власності сільськогосподарських підприємств доцільно використовувати спеціальну книгу обліку земельної власності, яка забезпечуватиме керівництво та засновників (учасників) сільськогосподарського підприємства деталізованою інформацією про обсяг і динаміку земельної власності в розрізі конкретних співвласників та в цілому по господарству.

6. Аналітичний облік розрахунків з учасниками, які прийняли рішення про вихід із складу сільськогосподарського підприємства, необхідно здійснювати у картках обліку заборгованості власникам майнового паю. Оскільки господарство в більшості випадків не володіє можливістю точного підбору об'єкта, еквівалентного вартості майнового паю, виплата проводитиметься поетапно певними частинами: наприклад, 60-90 % - майновим об'єктом; 30-10 % - готовою продукцією; 10-5 % - готівкою.

В сучасних умовах господарювання актуальним і неповною мірою вирішеним є питання організації обліку сільськогосподарської оренди з використанням розпайованої земельно-майнової власності.

2.2. Особливості організації обліку нарахування та сплати орендної плати за використання земельних і майнових часток (паїв)

Згідно чинного законодавства України персоніфікована земельно-майнова власність колективних сільськогосподарських підприємств може передаватись для господарського використання суб'єктам підприємницької діяльності на умовах оренди (платного користування).

Доцільність застосування системи орендних відносин у сільському господарстві пояснюється, передусім, необхідністю формування орендарем оптимальної концентрації виробництва (без залучення додаткового капіталу на купівлю землі) та збереження на початковому етапі діяльності комплексу

існуючих матеріально-технічних ресурсів і виробничих зв'язків; орендодавець при цьому отримує реальну можливість збільшити свій персональний дохід за рахунок отримання компенсаційних виплат за використання своєї власності (при відсутності змоги чи бажання господарювати самостійно).

Додатковим аргументом теоретичного характеру на користь впровадження сільськогосподарської оренди є специфіка земельних відносин, яка передбачає досить розповсюджену невідповідність “землеволодіння” та “землекористування”. Економічна відмінність між цими категоріями земельних відносин полягає в наступному: землеволодінням визнається реальна власність на землю; землекористуванням – права, умови і форми господарського використання землі. Оскільки абсолютна взаємодія цих категорій земельних відносин спостерігається досить рідко, основним регулятором даних невідповідностей є оренда землі, яка дозволяє об'єднати двох суб'єктів земельних відносин (орендаря й орендодавця) в системі трьох категорій власності (користування, розпорядження й управління), тобто створити господаря, не перетворюючи його у повного власника.

Як свідчить зарубіжний досвід сільськогосподарського виробництва, оренда є досить розповсюдженою формою земельних відносин: у Великобританії щорічно орендується 40 % землі, в Канаді – 50 %, в Японії та Швеції – 20 % [23, с. 45], у США і Нідерландах 45-50 %, у Франції – 50-55 %, в Бельгії – 70 % [31, с. 48]. Виключення становлять лише країни бувшого соціалістичного табору, де оренда землі суттєво обмежувалась земельним законодавством, а в Албанії і Монголії була взагалі забороненою [13, с. 18]. В даний час нормативно-правове регулювання оренди землі у державах Східної і Центральної Європи кардинально переглянуто відповідно до мети і завдань проведеної земельної реформи. Ці зміни створили більш сприятливі умови для розвитку орендних відносин у сільському господарстві.

Оренда (лізинг) у сільському господарстві України регулюється Конституцією України (в частині гарантування права приватної власності на землю й майно), Цивільним кодексом України, Земельним кодексом України,

Законами України “Про лізинг”, “Про оренду землі”, “Про плату за землю”, “Про оренду державного і комунального майна”, “Про оприбуткування прибутку підприємств”, “Про податок на додану вартість”, “Про колективне сільськогосподарське підприємство”, “Про селянське (фермерське) господарство” тощо.

Економічна суть лізингу (оренди), основні його форми та види детально висвітлені у Законі України “Про лізинг” від 16.12.1997 року № 723. Загальна схема витрат підприємства, пов’язаних із здійсненням орендних (лізингових) операцій, відображена на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Загальна схема витрат підприємства при здійсненні орендних операцій

Організація бухгалтерського обліку орендних (лізингових) відносин регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”. Міжнародні принципи відображення орендних операцій в обліку регулюються МСБО 17 “Оренда”.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” визначає загальні принципи організації бухгалтерського обліку орендних відносин. Однак, сучасні процеси реструктуризації сільськогосподарських підприємств зумовлюють виникнення специфічних моментів в організації та методології обліку сільськогосподарської оренди, пов’язаних, передусім, із особливостями реалізації права приватної власності селян на землю й майно шляхом застосування оренди земельних і майнових часток (паїв).

Специфіка облікового відображення сучасних орендних відносин у сільському господарстві України полягає в наступному:

- орендодавцем виступає не підприємство, а фізична особа;
- фізичний обсяг конкретного майнового паю в більшості випадків фактично не визначено і не виділено в натурі, він розглядається лише як певна умовна частина колективного майна в грошовому еквіваленті, що значно ускладнює процедуру оформлення індивідуального договору оренди;
- персональні земельні ділянки (паї) не розмежовані на місцевості, забезпечені в більшості випадків лише “правом володіння” без підтвердження реальної власності державним актом на право приватної власності на землю, тобто згідно чинного законодавства України не можуть вважатись реальним об’єктом оренди;
- переважна більшість орендних угод носить груповий (колективний) характер, оскільки земельно-майнові ресурси сільськогосподарських підприємств досі не розмежовані в натурі і не забезпечені реальним правом вільного розпорядження індивідуальною часткою колективної власності;

- недостатньо відпрацьованою залишається методика розрахунку орендної плати за використання земельної і майнової власності;
- економічні інтереси пайовика-орендодавця в більшості випадків виключають можливість безповоротного переходу прав власності на землю й майно орендареві.

Ці та інші особливості сільськогосподарської оренди з використанням земельних і майнових часток (паїв) важливо врахувати при побудові обліку в нових господарських формуваннях, які застосовують орендні відносини.

Передусім необхідно визначити який вид оренди слід застосовувати у сільському господарстві. Принципові моменти у відображенні орендних операцій в системі обліку орендаря й орендодавця залежно від умов, на яких майнова власність передається в користування, представлені в табл. 2.11. і табл. 2.12.

Оскільки після закінчення строку дії договору фінансового лізингу об'єкт оренди, переданий лізингоодержувачу згідно з договором, переходить у власність лізингоодержувача або викупується ним за залишковою вартістю (п.1 ст.4 Закону України "Про лізинг"), даний вид оренди, на нашу думку, є не зовсім прийнятним для застосування у сільському господарстві, зокрема, в частині операцій, пов'язаних з орендою земельних ділянок. Основним аргументом у даному випадку є фактичне позбавлення в кінцевому результаті орендодавця можливості повернення належної йому земельної власності, що суперечить економічним інтересам власника-пайовика. Тобто, у процесі постреструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств з використанням оренди землі і майна більш виправданим є застосування операційного лізингу, який гарантує орендодавцю після закінчення терміну дії орендної угоди право беззаперечного повернення власності, не виключаючи при цьому можливість продовження дії договору оренди або укладення лізингової угоди з іншим орендарем.

Таблиця 2.11

**Відображення орендних (лізингових) операцій
в системі обліку орендаря**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
Операційна оренда			
1.	Прийнято в оренду основний засіб	Дт	01 "Орендовані необоротні активи"
		Кт	-
2.	Нараховано орендну плату	Дт	23 "Виробництво"
		Кт	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
3.	Відображено податок на додану вартість	Дт	641 "Розрахунки за податками"
		Кт	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
4.	Перераховано орендну плату	Дт	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
		Кт	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
5.	Повернено об'єкт оренди	Дт	-
		Кт	01 "Орендовані необоротні активи"
Фінансова оренда			
1.	Отримано майновий об'єкт (основний засіб)	Дт	10 "Основні засоби"
		Кт	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"
2.	Нараховано амортизацію	Дт	23 "Виробництво"
		Кт	131 "Знос основних засобів"
3.	Відображено суму винагороди орендодавцю (річну)	Дт	23 "Виробництво"
		Кт	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
4.	Нараховано щомісячну суму вартості орендованого об'єкта	Дт	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"
		Кт	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
5.	Перераховано орендну плату	Дт	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
		Кт	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
6.	Перехід майнового об'єкта у власність орендаря	Дт	10 "Основні засоби"
		Кт	10 "Основні засоби"
7.	Відображено суму нарахованого зносу	Дт	131 "Знос основних засобів"
		Кт	131 "Знос основних засобів"
8.	Викуплено об'єкт оренди за залишковою вартістю	Дт	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"
		Кт	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"

Таблиця 2.12

**Відображення орендних (лізингових) операцій
в системі обліку орендодавця**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
Операційна оренда			
1.	Нараховано суму амортизації об'єкта оренди	Дт	23 "Виробництво"
		Кт	131 "Знос основних засобів"
2.	Списано суму нарахованої амортизації	Дт	949 "Інші витрати операційної діяльності"
		Кт	23 "Виробництво"
3.	Належна до одержання сума орендної плати	Дт	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
		Кт	713 "Дохід від операційної оренди активів"
4.	Нараховано податок на додану вартість	Дт	713 "Дохід від операційної оренди активів"
		Кт	641 "Розрахунки за податками"
5.	Отримано орендну плату	Дт	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
		Кт	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
6.	Визначено фінансовий результат	Дт	713 "Дохід від операційної оренди активів"
		Кт	791 "Результат основної діяльності"
Фінансова оренда			
1.	Передано майно в оренду	Дт	161 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду"
		Кт	10 "Основні засоби"
2.	Відображено щомісячну (річну) суму вартості об'єкта оренди, що підлягає відшкодуванню	Дт	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
		Кт	161 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду"
3.	Належить до одержання сума винагороди	Дт	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
		Кт	713 "Дохід від операційної оренди активів"
4.	Отримано орендну плату	Дт	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
		Кт	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
5.	Відображено витрати, пов'язані із здійсненням фінансової оренди	Дт	713 "Дохід від операційної оренди активів"
		Кт	23 "Виробництво"

Продовження табл. 2.12

6.	Визначено фінансовий результат	Дт	713 “Дохід від операційної оренди активів”
		Кт	791 “Результат основної діяльності”
7.	Відображено вартість викупу об’єкта оренди	Дт	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”
		Кт	161 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду”
8.	Надійшли кошти в погашення залишкової вартості об’єкта оренди	Дт	311 “Поточні рахунки в національній валюті”
		Кт	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”

Однак, згідно Інструкції з бухгалтерського обліку орендних операцій передані в операційну оренду основні засоби рахуються на балансі орендодавця, що суперечить основним принципам здійснення сільськогосподарської оренди з використанням землі і майна, оскільки орендодавцем виступає не юридична, а фізична особа. До того ж Інструкція регулює бухгалтерський облік операцій, пов’язаних з передачею та одержанням “окремих інвентарних об’єктів” основних засобів, а на сучасному етапі сільськогосподарської оренди з використанням земельних і майнових часток (паїв) такі об’єкти фактично не визначені, оскільки фізичний обсяг конкретного паю розглядається лише як умовна частина колективної власності в грошовому еквіваленті, тобто існує лише “право власності”, яке згідно чинного законодавства України не може бути предметом оренди.

Таким чином, з позицій бухгалтерського обліку сільськогосподарська оренда з використанням земельних і майнових паїв не може вважатись класичним оперативним лізингом. Ми поділяємо точку зору Моссаковського В.Б., який стверджує, що дані операції “не можна розглядати ні як оперативний, ні як фінансовий лізинг, ні як оренду цілісного майнового комплексу” [106, с.30], оскільки земельно-майнові ресурси не розподілені в натурі, орендодавцями виступають фізичні особи, які не є платниками податку на прибуток і не володіють можливістю проводити нарахування амортизації основних засобів.

Особливості сільськогосподарської оренди з використанням нерозподілених в натурі земельних і майнових паїв вимагають застосування додаткових механізмів трансформації персоніфікованої власності, які враховуватимуть специфічні моменти пайової сільськогосподарської оренди, формуючи систему майнових відносин власності між орендарями (власниками реформованого підприємства) і орендодавцями (фізичними особами, які володіють правом на отримання майнового і земельного паїв). Складність процедури виділення індивідуального паю в натурі і наступної його передачі в оренду породжує проблему невідповідності чинному законодавству України щодо оренди майна, оскільки фактично орендується не конкретний об'єкт індивідуального паю, а лише право на його володіння [157, с. 54]. Вихід з даної ситуації полягає у створенні групи співвласників і передачі в оренду новоствореному підприємству цілісного майнового комплексу або його частини на підставі договору про спільне володіння, користування і розпорядження майном та акту приймання-передачі майна (табл.2.13.).

Таблиця 2.13

**Акт приймання-передачі майна,
що є власністю членів ТОВ “Дубівецьке”,
в оренду ТОВ “Агрокомплекс”
станом на 1 січня 2000 року**

Найменування майна	Рік придбання	Початкова вартість	Відсоток зносу	Залишкова вартість
Телятник	64	246681	83,4	41000
Корівник № 1	65	104691	58,9	43000
Корівник № 2	75	185075	73,5	49044
Корівник № 3	75	181953	73,7	47930
Корівник № 4	79	348230	61,5	134068
Свинарник № 1	80	171378	58,5	71121
Свинарник № 2	82	151226	52,5	71832
Пункт штучного осіменіння	71	11791	82,5	2063
Склад для міндобрив	89	114270	54,9	51537
Трактор МТЗ – 80	90	6494	21,9	5070
Автомобіль УАЗ – 3303	90	4847	41,3	2847
Сівалка СПС – 12	99	13336	0,0	13336
Разом	-	1539972	-	532848

Основні засоби, взяті в оренду, відображаються в бухгалтерському обліку на підставі договору (лізингової угоди), акту приймання-передачі основних засобів, інвентарних карток обліку основних засобів тощо. Оборотні засоби, незавершене виробництво, основне стадо з огляду на специфіку цього майна не можуть бути об'єктом оренди. Згідно Рекомендацій Інституту аграрної економіки про порядок залучення та використання майна новоствореними сільськогосподарськими підприємствами ці майнові об'єкти слід передавати на основі договорів купівлі-продажу або позики. Ряд об'єктів, що відносяться до основних засобів, але є непридатними для використання за призначенням, можуть передаватись юридичній особі в безоплатне користування за умови збереження таких об'єктів і підтримання в належному стані (рис. 2.5.).

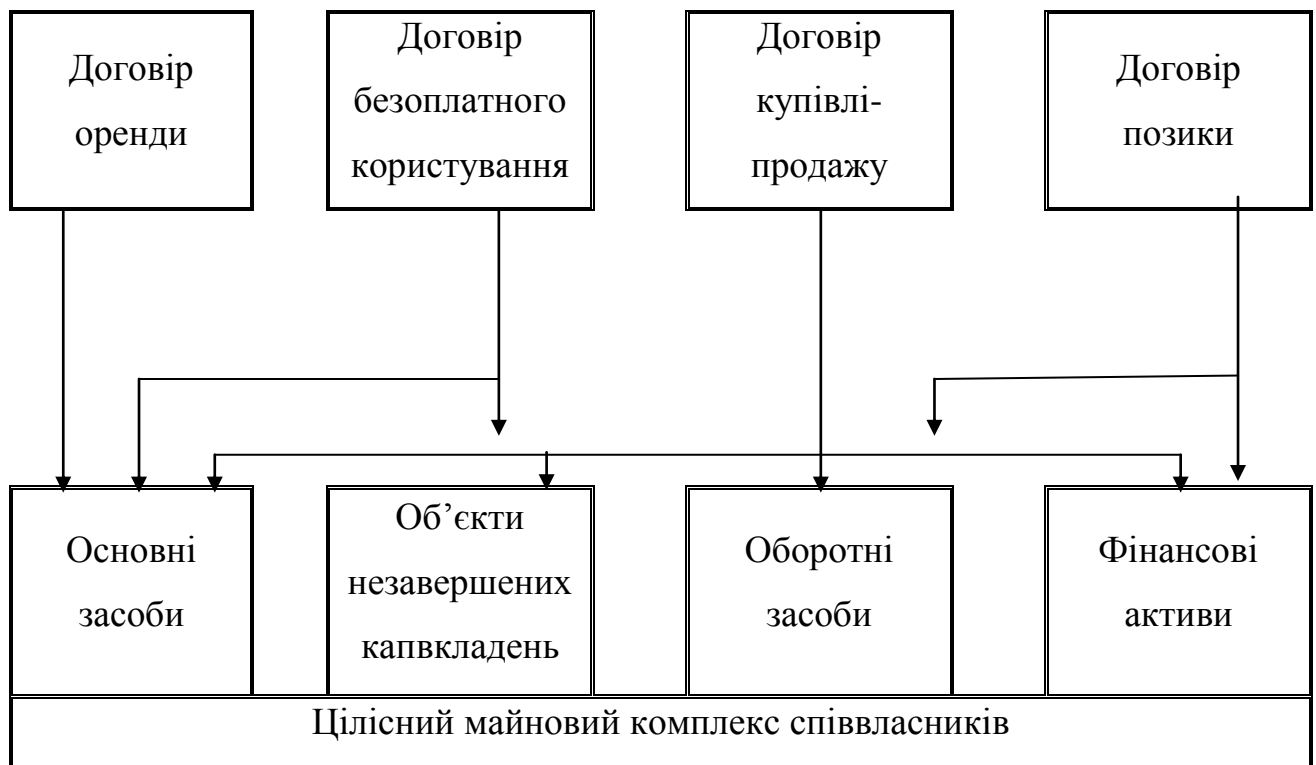


Рис. 2.5. Шляхи залучення підприємством майна співвласників

Згідно Рекомендацій щодо створення приватного сільськогосподарського підприємства з орендними відносинами та організації його розвитку за редакцією академіків УААН П.Т.Саблука та В.В.Юрчишина

пропонується вирішувати питання щодо передачі в оренду прав орендодавців на майнові паї одночасно з передачею в оренду земельних ділянок. При цьому рекомендується застосовувати термін оренди прав на майнові паї аналогічний строку дії договору оренди землі, тобто одночасно із заключенням договору оренди землі між орендарем і орендодавцями укладається угода про прийняття-передачу у використання майна вартістю, яка відповідає сумі індивідуальних майнових паїв орендодавців. До неї додаються відомість про склад майна (з відображенням вартості кожної інвентарної одиниці), інвентарні картки обліку основних засобів тощо, а також список осіб, які передають права на майнові паї у користування орендареві [157, с. 55]. В даній ситуації співвласники володіють вже не майновими паями, а частками у спільному майні.

Згідно Рекомендацій Інституту аграрної економіки про порядок залучення та використання майна новоствореними сільськогосподарськими підприємствами для бухгалтерського обліку орендних відносин між реструктуризованим господарством і фізичними особами – колишніми членами КСП, які є власниками майна, оренда визнається операційною, оскільки право власності на майно по закінченні терміну договору оренди орендарю не передається, а строк оренди не перевищує періоду повної амортизації основних засобів.

Прийняті в операційну оренду основні засоби зараховуються на позабалансовий рахунок 01 “Орендовані необоротні активи” за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається у договорі оперативної оренди [70, с. 75].

Однак, ряд вітчизняних науковців, зокрема, Моссаковський В.Б., наголошують на нелогічності обліку однієї частини майнового об’єкта, яка відповідає частці майнового паю господаря, на рахунку 10, а решти – на рахунку 01 [106, с. 30]. Сучасне уточнення визначення категорії “активів” підприємства передбачає віднесення всього обсягу майна, яке контролюється підприємством (власні і залучені засоби), а джерелом створення цього активу можуть бути декілька статей пасиву.

Організація системи орендних відносин з використанням земельних і майнових паїв вимагає застосування обгрунтованого чітко сформованого економічно-правового механізму пайової оренди, який однозначно регламентуватиме характер взаємовідносин між партнерами. Без двосторонньої вигідності економічних відносин, тобто без стабільного зворотного зв'язку між орендарем і орендодавцем, економічний механізм оренди є недієздатним. Таким чином, основою функціонування орендних відносин є чітке обгрунтування умов оренди, строку дії, відповідальності партнерів тощо, які регулюються згідно чинного законодавства України в індивідуальному порядку на підставі договорів (лізингових угод).

Згідно ст. 6 Закону України “Про лізинг” договір лізингу укладається у формі багатосторонньої угоди за участю лізингодавця, лізингоодержувача, продавця об'єкту лізингу або двосторонньої угоди між лізингодавцем і лізингоодержувачем.

Специфіка сільськогосподарської оренди, яка передбачає надання у платне користування земельних і майнових паїв, не виділених в натурі, вимагає застосування групового або колективного договору оренди, суб'єктами лізингу при цьому виступають з одного боку – фізична чи юридична особа-орендар, з іншого – група пайовиків, які прийняли колективне рішення передати належні їм земельні і майнові паї в оренду (платне користування). Такий договір підписується орендарем і уповноваженим представником групи власників земельних і майнових сертифікатів.

З метою забезпечення взаємовигідності орендної угоди в договорі необхідно передбачити і вказати найбільш суттєві умови: строк дії орендної угоди, вид і обсяг орендної плати, можливість її альтернативної виплати натурою чи послугами, термін внесення орендної плати, права, обов'язки та відповідальність партнерів тощо. При дотриманні всіх умов договору право оренди буде достатньо стійким, а при необхідності – захищеним в судовому порядку.

Одним із найбільш суттєвих моментів в організації обліку орендних відносин є методика визначення орендної плати. Специфіка сільськогосподарської оренди з використанням земельної і майнової власності вимагає відокремленого розрахунку орендної плати на майно і землю.

Існує декілька варіантів нарахування орендної плати за використання майнових об'єктів (рис. 2.6.).



Рис. 2.6. Варіанти нарахування орендної плати

Концептуальною основою обчислення розміру орендної плати є врахування вартості майнового об'єкта, суми амортизаційних відрахувань і розміру компенсаційних виплат за користування орендованим майном.

Основні відмінності вище наведених варіантів нарахування орендної плати полягають власне у методиці обчислення компенсаційних виплат. Якщо припустити, що майновий об'єкт вартістю 12000 грн. переданий в оренду на 5 років, відповідно розмір щорічної орендної плати становитиме 2400 грн. + компенсація орендодавцю за користування майном.

Метод нарахування орендної плати № 1 передбачає встановлення розміру компенсаційних виплат орендодавцю за користування майновим об'єктом на рівні банківського відсотку за довгостроковий кредит. В країнах з ринковою економікою такий відсоток становить 5-15 %, в умовах вітчизняної економіки – 45-55 % (облікова ставка НБУ перевищує 40 %). Відповідно даний варіант нарахування орендної плати є непридатним для використання в Україні, оскільки сума компенсаційних виплат за користування майном становитиме більше половини вартості самого майна, щорічна сума орендної плати складатиме 3720 грн. За таких умов ні один орендар не погодиться взяти в оренду майновий об'єкт.

Метод нарахування орендної плати № 2 передбачає визначення розміру компенсаційних виплат орендодавцю за домовленістю сторін. Наприклад, при встановленні обсягу компенсаційних виплат на рівні 15 % , сума щорічної орендної плати становитиме 2760 грн. (2400 грн. + 360 грн.).

Метод нарахування орендної плати № 3 передбачає встановлення розміру компенсаційних виплат за користування майном на рівні не меншому 10 % вартості майнового об'єкта. Відповідно розмір щорічної орендної плати становитиме 2640 грн. (2400 грн. + 240 грн.).

В сучасних умовах сільськогосподарського виробництва найбільш прийнятним і поширеним є четвертий варіант нарахування орендної плати, який згідно чинного законодавства України, передбачає узгодження обсягу орендної плати в індивідуальному порядку на основі договору оренди. Оскільки новостворені сільськогосподарські підприємства орендують різні за призначенням основні засоби, то і підхід до нарахування орендної плати

повинен бути диференційований. Орендна плата за використання техніки, обладнання, будов і споруд визначається з таким розрахунком, щоб орендодавець в процесі дії лізингової угоди отримав прибуток в межах 10-15 % балансової вартості об'єкту. На більш високий відсоток орендодавець взмозі розраховувати при передачі в оренду мобільних ресурсів (автотранспорт, сільськогосподарська техніка тощо). Об'єкти оренди, які морально застаріли або недостатньо ефективні, потребують встановлення пониженого відсотка орендної плати.

Найбільш прийнятним варіантом визначення розміру орендної плати є методика сумарного поєднання двох структурних елементів: 1) відсотка на відтворення орендованого майна; 2) певної частини від вартості майна як винагороди за користування цим майном (в зарубіжній практиці нараховується на основі доходу від розміщення в банку суми, еквівалентної вартості майнового об'єкта). Реструктуризовані сільськогосподарські підприємства не володіють можливістю виплачувати винагороду орендодавцю на рівні банківського відсотка, оскільки останній значно перевищує світовий рівень, відповідно частину орендної плати, яка є винагородою за користування майном, встановлюють у певному фіксованому розмірі.

Специфічним і недостатньо відпрацьованим питанням сільськогосподарської оренди є методика визначення орендної плати за використання земельної власності.

Теоретичною основою рентоутворення в аграрному секторі є три фундаментальних положення:

- обмеженість придатної для сільськогосподарського виробництва площі земельних угідь;
- відмінність земельних ділянок за родючістю;
- відмінність земельних ділянок за місцезнаходженням та інфраструктурною облаштованістю (конфігурація полів, рель'єф місцевості, наявність під'їздних шляхів тощо).

Наведені критерії економічної оцінки земельних ділянок дають підстави для висновку про неможливість встановлення абсолютного розміру орендної плати, навіть в межах одного господарства. З метою уникнення трудомістких питань локального розрахунку економічної оцінки земель і відповідно орендної плати за конкретну ділянку, в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах для визначення розміру орендної плати за земельну ділянку слід використовувати диференційовану вартісну оцінку 1 га землі, визначену згідно Методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 року № 213. Орендна плата за користування конкретною земельною ділянкою в даному випадку визначається у певному процентному відношенні до грошової оцінки землі, тобто основою розрахунку орендної плати є вартість землі (табл. 2.14.).

Зарубіжний досвід нарахування орендної плати на землю свідчить, що її розмір коливається в межах 2 - 6 % ціни землі [23, с. 121].

Указом Президента України від 3 грудня 1999 року № 1529/99 “Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки” встановлено, що розмір орендної плати за використання земельного паю не може бути меншим одного відсотка визначеної відповідно до законодавства України вартості орендованої ділянки.

Розмір орендної плати в значній мірі залежить і від ефективності виробництва. Оскільки рентабельність конкретних сільськогосподарських підприємств різна, відповідно й величина орендної плати буде відрізнятись.

Додатковим чинником формування оптимального розміру орендної плати є конкуренція на ринку оренди землі, коли існує декілька суб’єктів підприємницької діяльності, що виявили бажання орендувати одну й ту ж ділянку землі. На жаль, в сучасних умовах господарювання конкурентне середовище відсутнє, а єдиним претендентом-орендарем виступає реорганізоване підприємство.

Таблиця 2.14

**Грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення
в Тернопільській області (грн./ гектар)**

	Рілля		Багаторічні насадження		Сіножаті		Пасовища	
	Уточнена	Проїндекс ована	Уточнена	Проїндекс ована	Уточнена	Проїндекс ована	Уточнена	Проїндекс ована
Бережанський	2631	5947	1922	3979	1122	2322	2021	4184
Борщівський	2751	5695	2871	5942	1101	2279	1596	3304
Бучацький	3097	6412	3634	7522	1047	2167	1790	3705
Гусятинський	4409	9127	3036	6284	1006	2083	2157	4465
Заліщицький	2941	6088	3893	8058	1266	2621	1493	3091
Збаразький	3675	7608	4021	8325	1027	2126	1823	3774
Зборівський	3102	6421	4525	9367	1113	2305	1567	3244
Козівський	3535	7317	5242	10852	1212	2510	1629	3372
Кременецький	2784	5763	4958	10263	2112	4371	1233	2553
Лановецький	4269	6837	5927	12270	1122	2322	2124	4397
Монастириський	2165	4482	2330	4824	1386	2869	1530	3167
Підволочиський	4690	9708	6435	13320	1023	2117	2673	5533
Підгаєцький	2891	5985	2631	5447	924	1912	1559	3227
Теребовлянський	3889	8052	4116	8521	1258	2604	2000	4141
Тернопільський	4310	8922	5317	11006	1018	2109	1736	3594
Чортківський	3785	7838	4954	10255	1093	2262	1608	3330
Шумський	3444	7129	3374	6984	1233	2553	1571	3253
Середній показник	3567	7383	4052	8388	1295	2680	1674	3465

При визначенні розміру орендної плати за використання земель в сільськогосподарських підприємствах часто застосовується методика, яка передбачає розрахунок суми орендної плати залежно від розміру доходу чи обсягу врожаю. Однак, пряма залежність орендної плати від чистого прибутку з економічної точки зору суперечить суті орендних відносин, оскільки орендна плата фіксується до передачі власності в оренду (з чистого прибутку виплачуються лише дивіденди). Аналогічна ситуація спостерігається і у

випадку визначення розміру орендної плати залежно від обсягу врожаю. Вважаємо, що орендна плата, обумовлена в договорі оренди, повинна бути фіксованою, орендодавець при цьому позбувається ризику недоотримання компенсаційних виплат. Якщо ж при розрахунку розміру орендної плати діловий ризик господарювання розподіляти між орендарем і орендодавцем, то величина компенсації за використання власності повинна бути значно вищою, ніж спостерігається зараз. Наприклад, у США на орендну плату припадає до половини валового доходу орендаря [47, с. 63].

Таким чином, специфіка сільськогосподарської моделі орендних відносин полягає у паралельному співіснуванні двох об'єктів оренди: землі і майна, які потребують автономних підходів і принципів нарахування орендної плати.

Згідно чинного законодавства України орендна плата є фіксованим платежем, сплачується незалежно від наслідків господарської діяльності і включається до складу витрат орендаря.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” передбачає віднесення орендної плати:

- до складу інших прямих виробничих витрат, якщо вона може бути безпосередньо віднесена на конкретний об'єкт витрат;
- до складу загальновиробничих витрат в сумі, що відповідає розміру орендної плати за основні засоби та інші необоротні матеріальні активи загальновиробничого призначення;
- до складу адміністративних витрат в сумі, що відповідає розміру орендної плати за основні засоби та інші необоротні матеріальні активи загальногосподарського використання;
- до складу витрат на збут в сумі, що відповідає розміру орендної плати за основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, що пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Порядок обліку нарахування орендної плати визначається, передусім, прийнятою обліковою політикою підприємства (щодо рахунків класу 8 “Витрати за елементами” і класу 9 “Витрати діяльності”).

Нарахування орендної плати необхідно відображати по дебету рахунку 84 “Інші операційні витрати” та кредиту рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями” субрахунок 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”. Нарахована орендна плата з кредиту рахунку 84 “Інші операційні витрати” списується в дебет рахунків:

- 23 “Виробництво” – на суму орендної плати за користування майном, що прямо відноситься у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) або у затрати допоміжних (підсобних) виробництв;
- 91 “Загальновиробничі витрати” – на суму орендної плати за користування об’єктами загальновиробничого призначення;
- 92 “Адміністративні витрати” – на суму орендної плати за користування майновими об’єктами, що відносяться до адміністративних витрат;
- 93 “Витрати на збут” – на суму орендної плати, що відноситься до збутових витрат.

У випадку, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8 і 9, нарахування орендної плати слід відображати по кредиту рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями” субрахунок 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” в кореспонденції з дебетом рахунків:

- 23 “Виробництво” – на суму орендної плати за користування майновими об’єктами, що включається безпосередньо до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); у затрати допоміжних (підсобних) виробництв;
- 79 “Фінансові результати” – на суму орендної плати, що відноситься до загальновиробничих, адміністративних і збутових витрат.

Згідно Рекомендацій Інституту аграрної економіки за згодою співвласників частину орендної плати, що відповідає розміру амортизаційних

відрахувань, орендар може не сплачувати протягом дії договору оренди. Акумуляуючи дані суми, орендар володітиме можливістю планомірно здійснювати модернізацію, реконструкцію та придбання нових об'єктів. У випадку застосування такої методики визначення орендної плати необхідно розробити й затвердити співвласниками Положення про формування і використання коштів на відтворення орендованих основних засобів.

Операції з формування коштів на відтворення орендованих основних засобів за рахунок орендної плати необхідно відображати по дебету рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями” субрахунок 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” і кредитом рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”. Для обліку коштів на відтворення орендованих основних засобів доцільно виділити окремий субрахунок у складі синтетичного рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”. По кредиту рахунку 48 субрахунку “Кошти на відтворення орендованих основних засобів” відобразатимуться кошти, отримані як джерело фінансування, по дебету – використані суми в розрізі певних напрямів (табл. 2.15.).

Частина орендної плати, що відповідає сумі винагороди за користування орендованим майном, повинна відшкодуватись орендодавцеві незалежно від результатів господарської діяльності орендаря.

Відшкодування орендної плати може проводитись в різних формах:

- грошовій – належна орендодавцеві сума орендної плати виплачується готівкою;
- натуральній – орендна плата видається переважно продукцією власного виробництва;
- відробітковій – сума орендної плати відшкодовується шляхом надання різного роду послуг (обробіток ґрунту, збирання врожаю, транспортні послуги тощо);
- комбінованій – поєднання грошової, натуральної і відробіткової форм відшкодування орендної плати у взаємопогодженому співвідношенні.

Таблиця 2.15

**Кореспонденція рахунків з обліку коштів
на відтворення орендованих основних засобів**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Формування коштів на відтворення орендованих основних засобів за рахунок орендної плати	684	48
2.	Проведено поліпшення орендованих основних засобів за рахунок орендаря	10	15
3.	Передано поліпшення орендованих основних засобів після закінчення терміну дії договору оренди:		
3.1.	безкоштовно: списано поліпшення за залишковою вартістю нараховано податок на додану вартість	443	10
	вартість поліпшень відшкодовано орендодавцем:	443	641
3.2.	списано поліпшення за залишковою вартістю нараховано податок на додану вартість	972	10
	продано поліпшення орендареві	742	641
		377	742
4.	Компенсація поліпшень орендодавцем та передача придбаних за рахунок коштів на відтворення орендованих основних засобів майнових об'єктів:		
	списано проведені поліпшення (придбані основні засоби)	972	15
	нараховано податок на додану вартість	742	641
	реалізовано поліпшення і основні засоби орендодавцям	377	742
	погашено заборгованість за рахунок коштів відтворення орендованих основних засобів	48	377

Виплату орендної плати готівкою відображають по дебету рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями” субрахунок 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” і кредиту рахунку 30 “Каса”.

Послідовність відображення в бухгалтерському обліку орендаря видачі в рахунок орендної плати продукції власного виробництва представлена в табл. 2.16.; надання послуг (виконання робіт) орендарем в рахунок відшкодування суми нарахованої орендної плати – в табл. 2.17.

Таблиця 2.16

Послідовність відображення в обліку видачі в рахунок орендної плати продукції власного виробництва

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
1.	Реалізовано продукцію за цінами, визначеними в договорі оренди	Дт	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”
		Кт	701 “Дохід від реалізації готової продукції”
2.	Видано продукцію за собівартістю	Дт	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”
		Кт	27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”
3.	Нараховано ПДВ на реалізаційну ціну продукції, визначену договором	Дт	701 “Дохід від реалізації готової продукції”
		Кт	641 “Розрахунки за податками”
4.	Взаємозалік заборгованостей за отриману продукцію і орендну плату	Дт	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”
		Кт	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”

Частина орендної плати, що відповідає сумі винагороди за користування орендованим майном і згідно договору виплачується готівкою, натурою чи послугами підлягає оподаткуванню прибутковим податком з громадян. Утримання податку відображається по дебету рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями” субрахунок 648 “Розрахунки за нарахованими дивідендами” в кореспонденції з кредитом рахунку 641 “Розрахунки за податками”.

Таблиця 2.17

**Надання послуг (виконання робіт) орендарем
в рахунок відшкодування суми нарахованої орендної плати**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
1.	Реалізовано послуги орендодавцям за цінами, визначеними в договорі	Дт	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”
		Кт	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”
2.	Надано послуги за собівартістю	Дт	903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”
		Кт	23 “Виробництво”
3.	Нараховано податок на додану вартість	Дт	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”
		Кт	641 “Розрахунки за податками”
4.	Взаємозалік заборгова-ностей за надані послуги і орендну плату	Дт	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”
		Кт	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”

Як свідчить практика реструктуризації сільськогосподарських підприємств найбільш розповсюдженими умовами сплати орендної плати, передбаченими в договорі, є наступні:

1. Переважна більшість орендних договорів визначає лише кількість певної продукції, яка відноситиметься в рахунок орендної плати, без зазначення її розміру в грошовому еквіваленті;
2. В окремих договорах оренди встановлено розмір орендної плати в грошовому виразі, однак передбачено її видачу сільськогосподарською продукцією;
3. Частина орендних договорів визначає фіксований розмір орендної плати в грошовому виразі, але не виключає можливості її видачі в натуральній формі за ринковими цінами;
4. Незначна кількість договорів оренди передбачає комбінований варіант орендної плати, який поєднує натуральну, грошову й відробіткову форму розрахунків;

5. Найменш розповсюдженими є договори оренди, які встановлюють виключно готівкову форму орендної плати.

На нашу думку, найбільш вигідним для партнерів варіантом виплати орендної плати за користування земельно-майновою власністю пайовика є наступна комбінація форм розрахунків:

- 40 % - грошова;
- 40 % - натуральна;
- 20 % - відробіткова.

Такий варіант оплати компенсаційних виплат дозволить поєднати економічні інтереси партнерів:

1. Орендодавець – отримує додатковий готівковий дохід; володіє можливістю отримання певного обсягу готової продукції господарства; використовує технічні потужності підприємства для задоволення особистих потреб: обробіток присадибної ділянки, збирання врожаю, транспортні послуги тощо;
2. Орендар – зберігає для господарських потреб підприємства певну частину готівки; отримує додатковий канал реалізації продукції; підвищує коефіцієнт використання техніки.

У подальшій діяльності сільськогосподарських підприємств із застосуванням орендних відносин слід надавати перевагу готівковій формі сплати орендної плати, яка є найбільш вигідною і широко застосовуваною у світовій практиці.

Таким чином, вивчення практики ведення обліку орендних операцій в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах Тернопіль-ської області дозволяє зробити наступні висновки:

1. Оскільки після закінчення строку дії договору фінансового лізингу об'єкт оренди, переданий лізингоодержувачу згідно з договором, переходить у власність лізингоодержувача або викуповується ним за залишковою вартістю (п.1 ст.4 Закону України “Про лізинг”), даний вид оренди, на нашу думку, є не

зовсім прийнятним для застосування у сільському господарстві, зокрема, в частині операцій, пов'язаних з орендою земельних ділянок. Основним аргументом у даному випадку є фактичне позбавлення в кінцевому результаті орендодавця можливості повернення належної йому земельної власності, що суперечить економічним інтересам власника-пайовика. Тобто, у процесі постреструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств з використанням оренди землі і майна більш виправданим є застосування операційного лізингу, який гарантує орендодавцю після закінчення терміну дії орендної угоди право беззаперечного повернення власності, не виключаючи при цьому можливість продовження дії договору оренди або укладення лізингової угоди з іншим орендарем.

2. Особливості сільськогосподарської оренди з використанням нерозподілених в натурі земельних і майнових паїв вимагають застосування додаткових механізмів трансформації персоніфікованої власності, які враховуватимуть специфічні моменти пайової сільськогосподарської оренди, зокрема складність процедури виділення з метою передачі в оренду індивідуальної майнової частки конкретного учасника вимагає створення групи співвласників із наданням в оренду реструктуризованому підприємству цілісного майнового комплексу або його частини на підставі договору про спільне володіння, користування і розпорядження майном.

3. Основні засоби, взяті в оренду, відображаються в бухгалтерському обліку на підставі договору (лізингової угоди), акту приймання-передачі основних засобів, інвентарних карток обліку основних засобів тощо. Оборотні засоби, незавершене виробництво, основне стадо з огляду на специфіку цього майна не можуть бути об'єктом оренди. Такі майнові об'єкти слід передавати на основі договорів купівлі-продажу або позики. Ряд об'єктів, що відносяться до основних засобів, але є непридатними для використання за призначенням, можуть передаватись юридичній особі в безоплатне користування за умови збереження таких об'єктів і підтримання в належному стані.

4. Найбільш прийнятним варіантом визначення розміру орендної плати є методика сумарного поєднання двох структурних елементів: 1) відсотка на відтворення орендованого майна; 2) певної частини від вартості майна як винагороди за користування цим майном (в зарубіжній практиці нараховується на основі доходу від розміщення в банку суми, еквівалентної вартості майнового об'єкта). Оскільки реструктуризовані сільськогоспо-дарські підприємства не володіють можливістю виплачувати винагороду орендодавцю на рівні банківського відсотка (останній значно перевищує світовий рівень), відповідно частину орендної плати, яка є винагородою за користування майном, встановлюють у певному фіксованому розмірі за погодженням сторін. Критерії визначення орендної плати повинні диференціюватись залежно від фізичного стану, доцільності залучення та ефективності використання майнових об'єктів.

2.3. Облік нарахування і виплати дивідендів в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах

В процесі реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств у господарські структури ринкового типу виникає принципово нова форма отримання доходу – у вигляді дивідендів. З економічної точки зору дивіденди є формою індивідуального привласнення прибутку (визначеної його частини), яка характеризується двостороннім взаємозв'язком відносин власності і розподілу, тобто регламентація процесу нарахування й виплати дивідендів створює економічний важіль паралельного впливу і на відносини власності, і на відносини розподілу. Економічна відмінність і специфіка даного впливу характеризується двома основними аспектами: частковий вплив дивідендної політики на відносини власності розглядається як результат участі у цих відносинах; на відносини розподілу – як спосіб привласнення певної частини прибутку.

Регулювання процесу нарахування й виплати дивідендів відбувається шляхом застосування певних норм економічного, правового, соціального й адміністративного характеру. Комплекс цих заходів визначає економічний зміст категорії “дивідендна політика”.

Вивчення вітчизняної та світової практики нарахування й виплати дивідендів доводить наявність принципово відмінних підходів і видів дивідендної політики (рис. 2.7.) залежно від критеріїв, які застосовуються в процесі нарахування дивідендів [91, с. 121]:

- стабільної питомої ваги дивідендів у прибутку (обмежує дію суб'єктивних факторів при визначенні розміру поточних дивідендів; обсяг виплат перебуває у прямій залежності від розміру прибутку; виникає суттєве обмеження інвестиційних можливостей сільськогосподарського підприємства у випадку одержання незначної маси прибутку);
- фіксованих дивідендних виплат (дивіденди виплачуються у попередньо визначеному стабільному розмірі; акціонер практично не зацікавлений у збільшенні обсягу прибутку);
- постійного росту дивідендів (в основі даної політики лежить, передусім, психологічний фактор впливу; дивіденди в більшості випадків штучно занижені; орієнтація на перспективу);
- стабільності виплат (підприємство з метою підтримання сприятливого інвестиційного іміджу стабільно сплачує дивіденди за будь-яких результатів діяльності);
- залишкова політика (дивіденди формуються згідно залишкового принципу – після задоволення всіх потреб підприємства щодо розподілу прибутку; існує фактор ризику недоодержання доходів);
- повної капіталізації прибутку (реінвестування отриманих доходів; повна невиплата дивідендів або альтернативний шлях отримання доходу у

вигляді цінних паперів - акцій (збільшення обсягу персонального статутного внеску)).



Рис. 2.7. Дивідендна політика підприємства

Теоретично кожен із наведених видів дивідендної політики може використовуватись підприємством протягом певного періоду діяльності заради досягнення певної мети. Вибір і практична реалізація конкретного виду дивідендної політики підприємства зумовлена рядом факторів економічного, правового, соціального й адміністративного впливу. Таким чином, періодичне застосування конкретного варіанту дивідендної політики (процесу нарахування й виплати дивідендів) вимагає виваженого економічно обгрунтованого підходу з врахуванням особливостей національної економіки, специфіки конкретного підприємства та стратегічних завдань діяльності.

Реструктуризовані сільськогосподарські підприємства, результати виробничої діяльності яких у значній мірі залежать від дії природно-кліматичних факторів, змушені встановлювати незначний і часто нестабільний розмір дивідендів. Низька інвестиційна привабливість вітчизняних сільськогосподарських підприємств зумовлена й низькою рентабельністю діяльності. До того ж кризова економічна ситуація у вітчизняному сільськогосподарському виробництві вимагає залучення значної частини прибутку на оновлення матеріально-технічної бази підприємств, покриття нестачі оборотних коштів, створення нових виробничих потужностей тощо. Таким чином, в сучасних умовах господарювання більшість сільськогосподарських підприємств змушена застосовувати дивідендну політику залишкового принципу, тобто визначення фактичного обсягу і розподіл дивідендів відбувається лише після вирішення всіх виробничих, адміністративних та інвестиційних завдань. Однак, з психологічної точки зору найбільш прийнятним варіантом дивідендної політики підприємства є встановлення стабільної або фіксованої частки дивідендів у прибутку, що підвищує рівень довіри акціонерів (пайовиків) до підприємства, спрощує контроль за нарахуванням дивідендів тощо.

Основним регулятором дивідендної політики підприємства є рішення Загальних зборів співвласників, яке повинно враховувати, з однієї сторони, інтереси засновників (учасників) в отриманні максимуму прибутку, а з іншої – стратегічну позицію підприємства як суб'єкта підприємницької діяльності. Вивчення світового досвіду формування й розвитку дивідендної політики підприємств вказує на існування третього, не менш важливого, фактора впливу на зміст дивідендної політики – врахування економічних інтересів підприємства як суб'єкта фондового ринку (емітента цінних паперів). На жаль, в сучасному сільсько-господарському виробництві України даний аспект майже не враховується, оскільки фондовий ринок розвинутий слабо, а механізм прямого інвестування у діяльність сільськогосподарських підприємств не діє.

Таким чином, дивідендна політика вітчизняних сільсько-господарських підприємств (процес нарахування й виплати дивідендів) повинна формуватись в розрізі наступних аспектів: 1) забезпечення економічних інтересів співвласників в отриманні максимального прибутку; 2) систематичне часткове реінвестування прибутку з метою розширеного відтворення; 3) підвищення інвестиційної привабливості підприємства; 4) створення стабільного перспективного іміджу підприємства (рис. 2.8.).

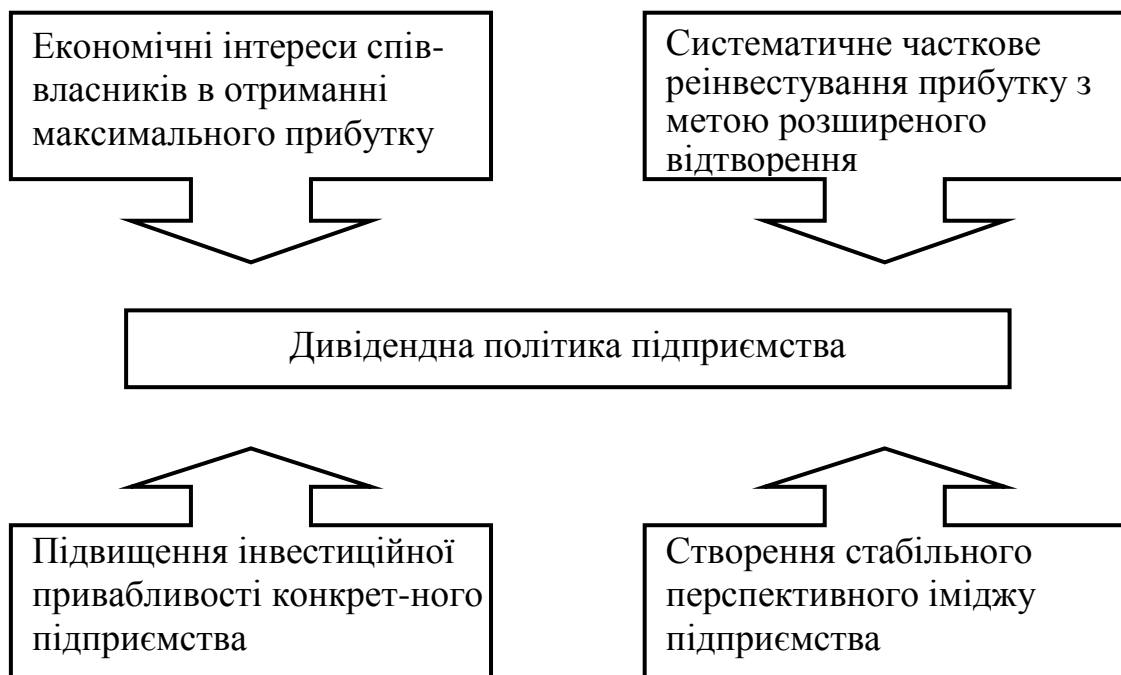


Рис. 2.8. Основні аспекти формування дивідендної політики підприємства

Згідно чинного законодавства України реструктуризоване сільськогосподарське підприємство володіє правом самостійного вибору моделі дивідендної політики. Однак, специфіка сільськогосподарського виробництва створює об'єктивні умови для внесення певних коректив у методику нарахування й виплати дивідендів.

Передусім, слід врахувати, що процес реструктуризації сільськогосподарських підприємств призвів до розмежування колективної власності в частині майнових об'єктів і земельних ресурсів, посвідчених

відповідно сертифікатом на майновий пай та сертифікатом на право на земельну частку (пай). Причому мова йде не про фактично визначений індивідуальний майновий об'єкт, а лише про право на його отримання, тобто персональний майновий пай розглядається лише як певна умовна частина колективного майна в грошовому еквіваленті. Аналогічна ситуація спостерігається і у випадку паювання земельної власності колективних сільськогосподарських підприємств: земельні ділянки конкретних власників не визначені в натурі. Таким чином, реорганізоване підприємство в більшості випадків використовує лише право на володіння майном і землею, виробничі ресурси залишаються колективною власністю, оскільки обсяг в натурі індивідуальних паїв досі не визначено.

Специфіка сільськогосподарського виробництва створює ще один дискусійний момент в організації процесу нарахування й виплати дивідендів – що є базою розподілу? Теоретично стартова диференціація внесків співвласників у статутний капітал підприємства базується на вартості майнових паїв. Відповідно в окремих господарствах застосовується методика нарахування дивідендів пропорційно обсягу майна конкретних співвласників, розмір земельного паю при цьому не враховується, оскільки є рівновеликим для всіх пайовиків. На нашу думку, такий підхід є невірним. Обсяг земельної власності конкретного пайовика в процесі господарської діяльності підприємства може зазнавати суттєвих змін шляхом операцій спадкування, дарування, купівлі-продажу тощо, відповідно повинен змінюватись і розмір дивідендних виплат. До того ж земля є основною складовою частиною сільськогосподарського капіталу. Таким чином, в процесі нарахування дивідендів базою розподілу доцільно вважати весь обсяг персонального капіталу співвласника як в майновій, так і у земельній формі. Сума майнового паю відображена в грошовому виразі в системі бухгалтерського обліку підприємства, обсяг земельного паю фіксується в умовних гектарах, оскільки земля досі не поставлена на баланс господарств. Таким чином, при нарахуванні дивідендів практично існує дві бази розподілу: 1 грн. майнового паю і 1 ум.га

земельного паю. Така ситуація значно ускладнює розрахунок дивідендів, оскільки залишається невирішеним питання за допомогою яких критеріїв можна розподілити загальний обсяг дивідендного фонду окремо на майновий і земельний. Вважаємо, що найбільш виправданим і економічно доцільним варіантом розподілу дивідендного фонду сільськогосподарських підприємств є врахування сумарної вартості майнового і земельного паїв, тобто капітал конкретного учасника буде складатись із суми вартостей майна і землі, отриманих на основі паювання колективної власності з врахуванням поточних динамічних і структурних змін в процесі господарської діяльності підприємства. Для встановлення грошової оцінки земельних паїв доцільно використовувати Методику грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затверджену постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 року № 213.

Існує ще один підхід до розподілу дивідендів, який ґрунтується на додатковому врахуванні поточної трудової участі співвласників. Такий варіант розподілу дивідендів теоретично можна вважати більш справедливим, оскільки він враховує не лише обсяг власності (пасивну категорію), але й особисту участь співвласника (при умові поєднання прав власності і трудової участі). Однак, в сучасних умовах господарювання такий підхід до визначення рівня дивідендів є не зовсім грамотним, оскільки одним із центральних питань ринкової економіки є чітке розмежування прав володіння, користування й трудової участі, тобто власник отримує дивіденди, орендодавець – орендну плату, найманий працівник – заробітну плату. Таким чином, дивіденди отримує лише власник залежно від обсягу своєї власності у статутному капіталі підприємства, а додаткові надходження за рахунок трудової поточної участі у виробничій діяльності підприємства – у формі заробітної плати.

Окремі літературні джерела пропонують встановлювати дивідендні ставки залежно від категорії власників та якісних показників трудової участі, зокрема для розподілу між пенсіонерами застосовувати 25-30 % дивідендного фонду. Ми категорично не погоджуємось з таким підходом до визначення і

розподілу дивідендів. Єдиним економічно грамотним варіантом обчислення обсягу дивідендних виплат є застосування як бази розподілу – обсягу власності конкретного учасника, не залежно працює він чи ні. Винагородою за трудову участь у виробничій діяльності підприємства є спеціальна економічна категорія “заробітна плата”.

Таким чином, в сучасних умовах господарювання вітчизняні сільськогосподарські підприємства можуть застосовувати три основних варіанти розподілу дивідендів: 1) пропорційно обсягу персональної власності; 2) з врахуванням категорії учасника; 3) з врахуванням трудової участі співвласника (рис. 2.9.).

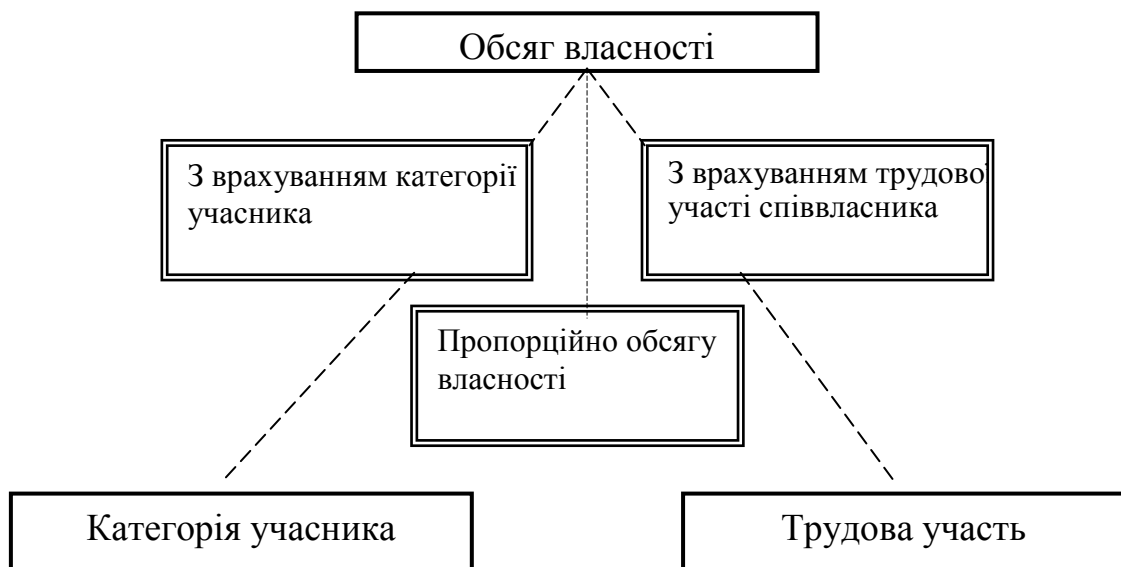


Рис. 2.9. Основні варіанти розподілу дивідендів

Розподіл дивідендів пропорційно обсягу власності проводять наступним чином:

- 1) визначають коефіцієнт розподілу (K_p):

$$K_p = D_f / S_k ,$$

де D_f – дивідендний фонд (350000 грн.);

S_k – статунний капітал (2508300 грн.).

$$K_p = 350000 \text{ грн.} / 2508300 \text{ грн.} = 0,14.$$

- 2) обчислюють обсяг дивідендів конкретного учасника:

$$Д = Ів * Кр ,$$

де Д – сума дивідендних виплат;

Ів – обсяг індивідуальної власності (7898 грн.).

$$Д = 7898 \text{ грн.} * 0,14 = 1105 \text{ грн.}$$

У випадку розподілу дивідендів з врахуванням категорії власників, передусім, слід визначитись щодо пріоритетності тієї чи іншої категорії учасників. Згідно рішення Загальних зборів співвласників приймається як база розподілу певний відсоток нарахувань або певна сума дивідендів для кожної категорії власників. Дивіденди розподіляються шляхом визначення індивідуального коефіцієнту розподілу для кожної категорії: $Ікр = Дк / Вк ,$

де Ікр – індивідуальний коефіцієнт розподілу;

Дк – сума дивідендів даної категорії (100000 грн.);

Вк – обсяг власності даної категорії (912380 грн.).

$$Ікр = 100000 \text{ грн.} / 912380 \text{ грн.} = 0,11.$$

Аналогічні коефіцієнти розраховуються для всіх категорій власників. Визначення обсягу дивідендних виплат конкретному учаснику здійснюють за формулою: $Д(1) = В(1) * Ікр ,$

де Д(1) – сума дивідендів учасника № 1;

В(1) – обсяг власності учасника № 1 (7898 грн.);

Ікр – індивідуальний коефіцієнт розподілу для певної категорії власників.

$$Д(1) = 7898 \text{ грн.} * 0,11 = 869 \text{ грн.}$$

У випадку розподілу дивідендів відповідно до поточного трудового внеску учасників використовують дані бухгалтерського обліку з нарахування оплати праці. Кожному працюючому власнику підраховують суму заробітної плати з початку року. Коефіцієнт розподілу (Кр) визначають наступним чином:

$$Кр = Д / Оп ,$$

де Д – сума дивідендів, що підлягає розподілу (350000 грн.);

Оп – загальна сума оплати праці всіх учасників (486200 грн.).

$$K_p = 350000 \text{ грн.} / 486200 \text{ грн.} = 0,72.$$

Розподіл дивідендних виплат проводять за формулою:

$$D(1) = O_p(1) * K_p,$$

де $D(1)$ – сума дивідендів учасника №1;

$O_p(1)$ – оплата праці учасника №1 (1020 грн.).

$$D(1) = 1020 \text{ грн.} * 0,72 = 734 \text{ грн.}$$

Вище наведені варіанти розподілу дивідендів передбачають наявність певних відмінностей у підходах і критеріях розподілу дивідендних виплат, тому для кожної категорії учасників підприємства найбільш вигідним є лише один із наведених варіантів (табл. 2.18.).

Таблиця 2.18

**Прийнятність варіантів розподілу дивідендів
Для різних категорій учасників підприємства**

Умовні категорії учасників	Економічна активність	Вигідність критеріїв розподілу		Доцільність застосування варіантів розподілу		
		Обсяг власності	Трудова участь	Пропорційно обсягу власності	З врахуванням категорії учасника	З врахуванням трудової участі
Пенсіонери	-	+	-	+	-	-
Непрацевдатні	-	+	-	+	-	-
Робітники	+	+	+	+	-	-
Молоді працівники	+	-	+	-	-	+
Головні спеціалісти	+	+	+	-	+	-
Управлінський персонал	+	+	+	-	+	-

Зокрема, для пенсіонерів, які володіють відносно великим обсягом власності реструктуризованого сільськогосподарського підприємства, але не приймають трудової участі у його діяльності, максимально прийнятним є варіант розподілу дивідендів пропорційно обсягу індивідуальної власності. Для молодих учасників, персональна частка власності яких порівняно невелика,

даний варіант розподілу дивідендів є невігідним. В даному випадку більш доцільним є застосування методу розподілу дивідендних виплат з врахуванням трудової участі власників. Альтернативним варіантом є метод розподілу дивідендів з врахуванням категорій учасників, який поєднує два аспекти розподілу:

- 1) обсяг персональної власності конкретного учасника підприємства;
- 2) умовну диференціацію учасників підприємства на економічно активних і економічно пасивних.

Однак, ми вважаємо, що основним принципом діяльності підприємства ринкового типу є чітке розмежування відносин власності, користування і трудової участі, відповідно обсяг дивідендів повинен визначатись виключно на основі персональної частки конкретного співвласника у статутному капіталі підприємства; економічно активним категоріям учасників додаткову винагороду доцільно формувати у вигляді заробітної плати (рис. 2.10.).

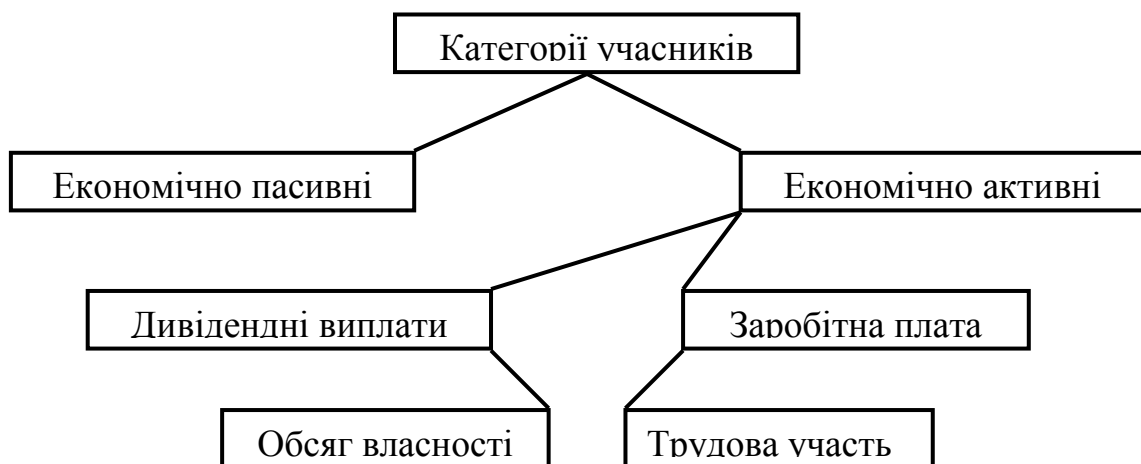


Рис. 2.10. Схема формування доходів різних категорій учасників підприємства

Всі розглянуті варіанти розподілу дивідендів, безумовно, мають право на існування, однак, на нашу думку, найбільш справедливим й економічно виправданим слід вважати варіант розподілу дивідендів пропорційно статутних внесків засновників (учасників).

Нарахування дивідендів у сільськогосподарських підприємствах проводиться за підсумками кожного календарного року виробничої діяльності. У дивідендний фонд спрямовується певна частина (переважно 15-20 %) прибутку, який залишається у звітному році після розрахунків з податковою адміністрацією, кредиторами тощо.

Дивідендна ставка обчислюється діленням визначеного обсягу прибутку, спрямованого у дивідендний фонд, на загальну суму статутних внесків на початок року: $D_c = D_f / C_k$,

де D_c – дивідендна ставка;

D_f – дивідендний фонд (300000 грн.);

C_k – статутний капітал (2508300 грн.).

$$D_c = 300000 \text{ грн.} / 2508300 \text{ грн.} = 0,12.$$

Розмір дивідендів конкретного власника визначається шляхом множення вартості персонального внеску на річну дивідендну ставку:

$$D = V_p * D_c,$$

де D – дивіденди конкретного учасника;

V_p – обсяг персональної власності (7898 грн.);

D_c – дивідендна ставка (0,12).

$$D = 7898 \text{ грн.} * 0,12 = 947 \text{ грн.}$$

Сума дивідендів, які підлягають виплаті:

$$D_v = D - \text{податок на дивіденди (30 \%)};$$

$$D_v = 947 \text{ грн.} - 284,1 \text{ грн.} = 662,9 \text{ грн.}$$

Загальна схема визначення дивідендних виплат конкретним співвласникам підприємства представлена у табл. 2.19.

Як свідчить досвід постреструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств Тернопільської області, з метою документального оформлення процедури нарахування й виплати дивідендів доцільно використовувати спеціальну розрахунково-платіжну відомість (табл. 2.20.), яка дозволяє з максимальною аналітичністю відобразити обсяг і структуру нарахованих дивідендів. При цьому щорічний обсяг дивідендних

виплат за бажанням учасника може виплачуватись готівкою (натурою, послугами) або ж відноситись на збільшення персональної частки у статутному капіталі підприємства.

Таблиця 2.19

**Визначення розміру дивідендних виплат
пропорційно обсягу персональних внесків учасників
у товаристві власників “Поділля” Тернопільської області**

Статутний капітал – 2508300 грн.

Частина прибутку, спрямована на виплату дивідендів – 300000 грн.

Дивідендна ставка – 0,12.

№ п/п	Прізвище та ініціали учасника	Обсяг власності, грн.	Нараховано дивідендів, грн.	Податок на дивіденди, грн.	Належить дивідендів до видачі, грн.
1.	Андрусин Г.М.	7898	947	284,1	662,9
2.	Барсук В.М.	14014	1682	504,5	1177,5
3.	Бевз С.О.	7608	913	273,9	639,1
4.	Бойчук С.П.	8916	1070	321,0	749,0
5.	Борик Р.К.	11212	1345	403,5	941,5
				
486.	Шуст І.В.	10867	1304	391,2	912,8
Всього по господарству		2508300	300000	90000	210000

Процедура нарахування дивідендних виплат в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах характеризується двояким підходом:

1. Непрацюючим власникам суму нарахованих дивідендів відображають по дебету рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” субрахунок 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” і кредиту рахунку 67 “Розрахунки з учасниками” субрахунок 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”. Утримання прибуткового податку з нарахованої суми дивідендів відображають по дебету рахунку 67 “Розрахунки з учасниками” субрахунок 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами” і кредиту рахунку 64 “Розрахунки

за податками й платежами” субрахунок 641 “Розрахунки за податками”. Видані з каси підприємства дивідендні виплати відображають по кредиту рахунку 30 “Каса” і дебету рахунку 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”.

2. Виплата дивідендів працюючим власникам здійснюється через рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці”.

Таблиця 2.20

Відомість нарахування й виплати дивідендів
Інформація по ТОВ “Дубівецьке” Тернопільської області
станом на 1.01.2000 року

№ п/п	Прізвище та ініціали учасника	Обсяг персональної власності		Нараховано дивідендів, грн	Реінвестовано дивідендів, грн.	Податок на дивіденди, грн.	Фактично отримано, грн.	Підпис одержувача
		грн.	%					
1.	Андрушків А.П.	5410	0,43	346,24	-	103,87	242,37	
2.	Антонів М.П.	1667	0,13	106,69	-	32,01	74,68	
3.	Антонів П.Г.	1820	0,15	116,48	50,00	34,95	31,59	
4.	Астахів Р.Т.	7059	0,57	451,78	100,00	135,53	216,25	
							
	Разом	1249405	100	80000	4390	24000	56000	х

Згідно ст. 7.8.2. Закону України “Про оприбуткування прибутку підприємства” платник податку, який виплачує дивіденди своїм акціонерам (власникам), нараховує та утримує податок на дивіденди в розмірі 30 % нарахованої суми виплат за рахунок таких виплат. Податок на дивіденди не застосовується у випадку альтернативної виплати дивідендів у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих підприємством за умови, що така виплата ніяким чином не змінить пропорції участі всіх власників у статутному капіталі підприємства.

У випадку відсутності чи недоодержання підприємством планового прибутку звітного року нарахування дивідендів учасникам може проводитись за рахунок коштів резервного капіталу (рахунок 43 “Резервний капітал”) або нерозподілених прибутків минулих років (рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” субрахунок 441 “Прибуток нерозподілений”).

Певну частину нарахованих дивідендів співвласники можуть використовувати для оплати наданих господарством послуг (обробіток ґрунту, збирання врожаю), придбання матеріалів, готової продукції тощо. Реалізаційна вартість наданих в погашення заборгованості по дивідендах послуг та отриманих товарно-матеріальних цінностей відображається по дебету рахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” і кредиту рахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції” (703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”). Нарахована сума податку на додану вартість по виданих матеріалах і наданих послугах відображається по дебету рахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції” (703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”) і кредиту рахунку 641 “Розрахунки за податками”. Видача (списання) продукції проводиться по дебету рахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” і кредиту рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” (надані послуги відображаються по дебету рахунку 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг” і кредиту рахунку 23 “Виробництво”). Взаємозалік заборгованостей за отриману в рахунок погашення дивідендів натурою чи послуги і обсягу нарахованих підприємством дивідендних виплат відображають по дебету рахунку 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами” і кредиту рахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”. Типову кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку з нарахування й виплати дивідендів наведено в табл 2.21.

У випадку реінвестування прибутку (згідно письмової заяви учасника чи рішення Загальних зборів співвласників підприємства) дивіденди направляються на поповнення статутного капіталу. На рахунках бухгалтерського обліку дана операція відображається наступним чином: дебет

рахунку 67 “Розрахунки за іншими операціями” субрахунок 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами” кредит рахунку 40 “Статутний капітал”.

Таблиця 2.21

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку

з нарахування й виплати дивідендів

(інформація по агрофірмі “Чайчинецька” Тернопільської області)

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Нараховано дивіденди за рахунок прибутку звітного року	40000	443	671
2.	Списано використання прибутку	40000	441	443
3.	Нараховано податок на дивіденди (30 відсотків)	12000	671	641
4.	Сплачено до бюджету податок на дивіденди	12000	641	311
5.	Проведено дивідендні виплати	28000	671	301
6.	Зменшено податок на прибуток на суму внесеного до бюджету податку на дивіденди	12000	641	443

Виплата дивідендів є завершальним етапом виробничо-господарського циклу діяльності підприємства. Розмір і стабільність виплати дивідендів визначається рішенням Загальних зборів співвласників конкретного підприємства з врахуванням чинного законодавства держави, рентабельності виробничої діяльності підприємства, наявності перспективних інвестиційних проектів тощо. Організація бухгалтерського обліку нарахування й виплати дивідендів регулюється діючими положеннями законодавчого, нормативного й інструктивного характеру, методика розрахунку дивідендів визначається прийнятою в господарстві дивідендною політикою.

Результати вивчення організації обліку дивідендів у реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області дозволяють зробити наступні висновки:

1. Реструктуризовані сільськогосподарські підприємства, результати виробничої діяльності яких у значній мірі залежать від дії природно-кліматичних факторів, змушені встановлювати незначний і часто нестабільний розмір дивідендів. До того ж кризова економічна ситуація у вітчизняному сільськогосподарському виробництві вимагає залучення значної частини прибутку на оновлення матеріально-технічної бази підприємств, покриття нестачі оборотних коштів, створення нових виробничих потужностей тощо. Таким чином, в сучасних умовах господарювання більшість сільськогосподарських підприємств змушена застосовувати дивідендну політику залишкового принципу, тобто визначення фактичного обсягу і розподіл дивідендів відбувається лише після вирішення всіх виробничих, адміністративних та інвестиційних завдань.

2. Дивідендна політика вітчизняних сільськогосподарських підприємств (процес нарахування й виплати дивідендів) повинна формуватись в розрізі наступних аспектів: 1) забезпечення економічних інтересів співвласників в отриманні максимального прибутку; 2) систематичне часткове реінвестування прибутку з метою розширеного відтворення; 3) підвищення інвестиційної привабливості підприємства; 4) створення стабільного перспективного іміджу підприємства. Згідно чинного законодавства України реструктуризоване сільськогосподарське підприємство володіє правом самостійного вибору моделі дивідендної політики.

3. Основним принципом діяльності підприємства ринкового типу є чітке розмежування відносин власності, користування і трудової участі, відповідно обсяг дивідендів повинен визначатись виключно на основі персональної частки конкретного співвласника у статутному капіталі підприємства. Вважаємо, що найбільш виправданим і економічно доцільним варіантом розподілу дивідендного фонду сільськогосподарських підприємств є

врахування сумарної вартості майнового і земельного паїв, тобто капітал конкретного учасника буде складатись із суми вартостей майна і землі, отриманих на основі паювання колективної власності з врахуванням поточних динамічних і структурних змін в процесі господарської діяльності підприємства.

4. З метою документального оформлення процедури нарахування й виплати дивідендів у реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах доцільно використовувати спеціальну розрахунково-платіжну відомість, яка дозволяє з максимальною аналітичністю відображати обсяг і структуру нарахованих дивідендів.

Висновки по розділу II

1. Вивчення практики ведення обліку в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області доводить значну невизначеність і неясність в окремих аспектах методології та організації облікового процесу, зокрема, пов'язаних із відображенням в системі бухгалтерського обліку земельно-майнової власності господарств, аналітичного обліку персональних внесків співвласників, розрахунків з власниками паїв, процедурою виходу із складу підприємства тощо. Невизначеність ситуації в даному випадку пояснюється, передусім, відсутністю чіткої регламентації методики обліку земельно-майнової власності сільськогосподарських підприємств на постреструктуризацій-ному етапі діяльності.

2. На нашу думку з метою організації повноцінного аналітичного обліку персональних статутних внесків у сільськогосподарських підприємствах доцільно застосовувати особові рахунки співвласників, основним призначенням яких є систематизація інформації про величину та динаміку персональних внесків у розрізі конкретних учасників підприємства. Аналітичність інформації щодо обсягу, структури та каналів (джерел) формування персональних внесків

співвласників необхідна для забезпечення внутрішніх управлінських потреб підприємства, оперативного інформування учасників про обсяг та структуру власності, спрощення системи розподілу дивідендів і процедури вибуття співвласника із складу підприємства та з позицій фіскальної політики держави.

3. Інформацію про величину та структуру персональної власності конкретного учасника підприємства доцільно подавати у формі витягу із особового рахунку співвласника. В результаті кожен власник отримає реальну можливість оперативного інформаційного забезпечення і контролю за обсягом, динамікою та структурою персональної частки власності.

4. В умовах реструктуризації та постреорганізаційної діяльності сільськогосподарських підприємств виникає потреба у формуванні принципово нової категорії обліку – вартісного відображення землі. Земельна ділянка (пай), як внесок у статутний капітал підприємства, безумовно потребує вартісного вираження, причому економічно доцільним слід вважати відокремлений облік земельної власності. Такий підхід пояснюється, по-перше, необхідністю розмежування земельної і майнової власності, оскільки земля є унікальним і найбільш цінним засобом виробництва у сільському господарстві; по-друге, земельні ресурси з економічної точки зору значно відрізняються від інших основних виробничих фондів; по-третє, земля, на відміну від усієї сукупності засобів виробництва, не підлягає амортизації; по-четверте, земельні ресурси є самостійним об'єктом оподаткування. Для відображення в системі бухгалтерського обліку вартісної оцінки землі доцільно застосувати окремий синтетичний рахунок, наприклад, “Земельні ресурси”.

5. На нашу думку для побудови аналітичного обліку земельної власності сільськогосподарських підприємств доцільно використовувати спеціальну книгу обліку земельної власності, яка забезпечуватиме керівництво та засновників (учасників) сільськогосподарського підприємства деталізованою інформацією про обсяг і динаміку земельної власності в розрізі конкретних співвласників та в цілому по господарству.

6. Аналітичний облік розрахунків з учасниками, які прийняли рішення про вихід із складу сільськогосподарського підприємства, необхідно здійснювати у картках обліку заборгованості власникам майнового паю. Оскільки господарство в більшості випадків не володіє можливістю точного підбору об'єкта, еквівалентного вартості майнового паю, виплата проводитиметься поетапно певними частинами: наприклад, 60-90 % - майновим об'єктом; 30-10 % - готовою продукцією; 10-5 % - готівкою.

7. Особливості сільськогосподарської оренди з використанням нерозподілених в натурі земельних і майнових паїв вимагають застосування додаткових механізмів трансформації персоніфікованої власності, які враховуватимуть специфічні моменти пайової сільськогосподарської оренди, зокрема складність процедури виділення з метою передачі в оренду індивідуальної майнової частки конкретного учасника вимагає створення групи співвласників із наданням в оренду реструктуризованому підприємству цілісного майнового комплексу або його частини на підставі договору про спільне володіння, користування і розпорядження майном.

8. Найбільш прийнятним варіантом визначення розміру орендної плати є методика сумарного поєднання двох структурних елементів: 1) відсотка на відтворення орендованого майна; 2) певної частини від вартості майна як винагороди за користування цим майном (в зарубіжній практиці нараховується на основі доходу від розміщення в банку суми, еквівалентної вартості майнового об'єкта). Оскільки реструктуризовані сільськогосподарські підприємства не володіють можливістю виплачувати винагороду орендодавцю на рівні банківського відсотка (останній значно перевищує світовий рівень), відповідно частину орендної плати, яка є винагородою за користування майном, встановлюють у певному фіксованому розмірі за погодженням сторін. Критерії визначення орендної плати повинні диференціюватись залежно від фізичного стану, доцільності залучення та ефективності використання майнових об'єктів.

9. Вважаємо, що найбільш виправданим і економічно доцільним варіантом розподілу дивідендного фонду сільськогосподарських підприємств є врахування сумарної вартості майнового і земельного паїв, тобто капітал конкретного учасника буде складатись із суми вартостей майна і землі, отриманих на основі паювання колективної власності з врахуванням поточних динамічних і структурних змін в процесі господарської діяльності підприємства.

10. З метою документального оформлення процедури нарахування й виплати дивідендів у реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах доцільно використовувати спеціальну розрахунково-платіжну відомість, яка дозволяє з максимальною аналітичністю відображати обсяг і структуру нарахованих дивідендів.

РОЗДІЛ III

СПЕЦИФІКА ТА ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ РІЗНИХ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Методичні основи та особливості організації обліку в сільськогосподарських акціонерних товариствах

Одним із напрямів реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств є трансформація діючих господарств у товариства акціонерного типу (корпоративний суб'єкт господарювання). Концептуальна основа даного процесу регламентується Законами України “Про колективне сільськогосподарське підприємство”, “Про господарські товариства”, “Про цінні папери і фондову біржу” тощо.

Акціонерні товариства як форма підприємницької діяльності з'явилися в історії світового господарства у XV - XVII століттях, однак домінуючою організаційно-господарською структурою стали лише в другій половині XIX століття [224, с. 31]. Процес створення акціонерних товариств внаслідок економічно вигідного, але, водночас, ризикованого типу господарювання, жорстко регламентується практично у всьому світі.

Згідно статті 24 розділу II Закону України “Про господарські товариства” акціонерним визнається товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства. Стаття 25 Закону України “Про господарські товариства” визначає основні види акціонерних товариств: відкрите акціонерне товариство, акції якого можуть розповсюджуватись шляхом відкритої підписки та купівлі-продажу на біржах; закрите акціонерне товариство, акції якого розподіляються між засновниками і не можуть розповсюджуватись шляхом підписки, купуватися та продаватися на біржі. Закрите акціонерне товариство може реорганізовуватись у відкрите

шляхом реєстрації його акцій у порядку, передбаченому чинним законодавством України про цінні папери і фондову біржу, та внесенням змін до статуту товариства [53, с. 27].

Акціонерні товариства у сфері сільськогосподарського виробництва створюються в більшості випадків шляхом реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств, основні відмінності функціонування яких наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Характеристика основних відмінностей
колективного сільськогосподарського підприємства
і акціонерного товариства**

	Колективне сільськогосподарське підприємство	Акціонерне товариство
Носії права власності	Пай	Акції
Поєднання майнових і трудових відносин	Взаємозалежні	Не пов'язані між собою
Розпорядження персональною власністю	Після припинення членства в КСП	В бідь-який час
Можливість збільшення індивідуальної власності	Відсутня	Найефективніша
Виділення земельної частки	Членство в підприємстві припиняється	Права акціонера зберігаються
Відкритість для інвестицій	Обмежена	Висока

Зарубіжна практика функціонування акціонерних товариств передбачає попередню процедуру теоретичного моделювання акціонерних відносин, яка спрямована на вибір найбільш оптимального варіанту поєднання ключових елементів акціонерних відносин, результатом якого є формування акціонерного товариства, що відповідає певним особливостям діяльності. Серед

розповсюджених у агропромисловому комплексі моделей акціонерних товариств (колективна, кооперативна, інтеграційна, координаційна, холдингова) найбільш поширеною є колективна модель — товариство колективного типу. В основі даної моделі є участь у товаристві як акціонерів виключно (переважно) працівників підприємства-попередника.

Особливості організації та методики бухгалтерського обліку в сільськогосподарських акціонерних товариствах, які створюються в результаті реструктуризації КСП, визначаються, передусім, специфікою сучасної колективної моделі аграрно-акціонерного товариства (рис. 3.1.).



Рис. 3.1. Колективна модель сільськогосподарського акціонерного товариства

Концептуальною основою функціонування акціонерних товариств є процедура випуску та обігу акцій.

Акція (від франц. action – цінний папір; від лат. actio – розпорядження, дозвіл, претензія) – вид цінного паперу без встановленого строку обігу, який свідчить про пайову участь у статутному капіталі акціонерного товариства. Характерні риси акцій як виду цінних паперів представлені на рис. 3.2.

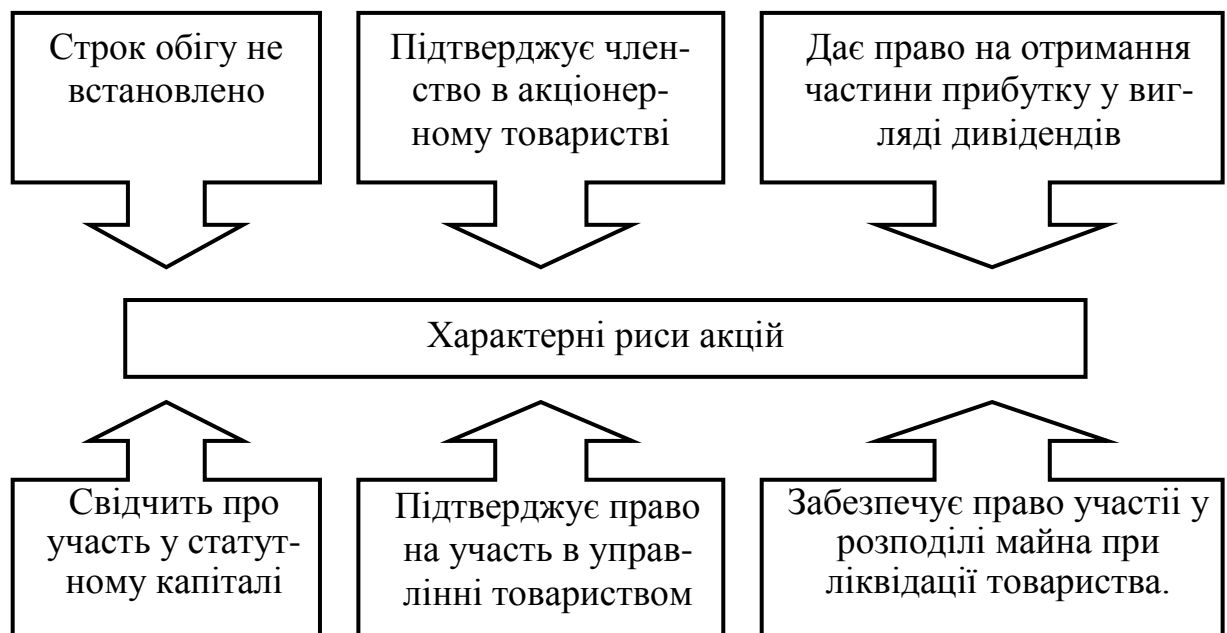


Рис. 3.2. Акція як вид цінних паперів

Рішення засновників акціонерного товариства про випуск акцій оформляється протоколом. Витрати, пов'язані з випуском (публікація проспектів емісії, інформування потенційних учасників тощо) та виготовленням бланків акцій, відносяться до складу валових витрат підприємства-емітента. В системі бухгалтерського обліку дана операція відображається наступним чином: дебет рахунку 92 “Адміністративні витрати” кредит рахунків по обліку грошових засобів. Держмитоза за реєстрацію проспекту емісії цінних паперів стягується в розмірі 0,1 % від номінальної вартості емісії і відображається по дебету рахунку 92 “Адміністративні витрати” і кредиту рахунку 64 “Розрахунки за податками і платежами”.

Емісія акцій та їх обіг регламентується Законом України “Про цінні папери та фондову біржу”, Положенням про порядок реєстрації випуску акцій і облігацій підприємств та інформації про їх емісію, затвердженим Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 12.02.98 року № 36, Положенням про порядок реєстрації випуску акцій закритими акціонерними товариствами, затвердженим Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 12.02.98 року № 41.

В обіг допускаються лише ті акції, які пройшли державну реєстрацію (рис. 3.3.). Для цього емітент повинен представити територіальному органу Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку : 1) заяву про реєстрацію випуску цінних паперів та інформацію про їх випуск; 2) копію платіжного доручення по сплаті державного мита; 3) копію рішення про державну реєстрацію акціонерного товариства; 4) протокол рішення товариства про випуск акцій; 5) нотаріально завірнену копію статуту емітента; 6) копію акту оцінки майна товариства; 7) зразок бланку акції. Емітенту видається Свідоцтво про реєстрацію випуску цінних паперів, акціям присвоюється реєстраційний номер згідно Державного реєстру цінних паперів України. Аналітичний облік ведеться в розрізі кожної емісії окремо.

Бухгалтерський облік бланків акцій ведуть на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку” за номінальною вартістю. Рух бланків на цьому рахунку відображається на основі відповідних прибутково-видаткових документів. Списання бланків з позабалансового рахунку проводиться одночасно із записами по реалізації цінних паперів.

Кількість акцій товариства залежить, передусім, від розміру статутного капіталу та номінальної вартості однієї акції. Визначення номіналу акції необхідно розглядати в двох аспектах: 1) для забезпечення активного обігу між учасниками товариства номінал акції доцільно встановлювати у відносно невеликому розмірі; 2) з метою уникнення непродуктивних витрат товариства на друкування надмірної кількості бланків номінал акції вимагає встановлення максимально допустимого розміру. Альтернативою вирішення цих

суперечностей є розрахунок номіналу акцій залежно від розміру статутного капіталу акціонерного товариства, кількості учасників та співвідношення статутних внесків.

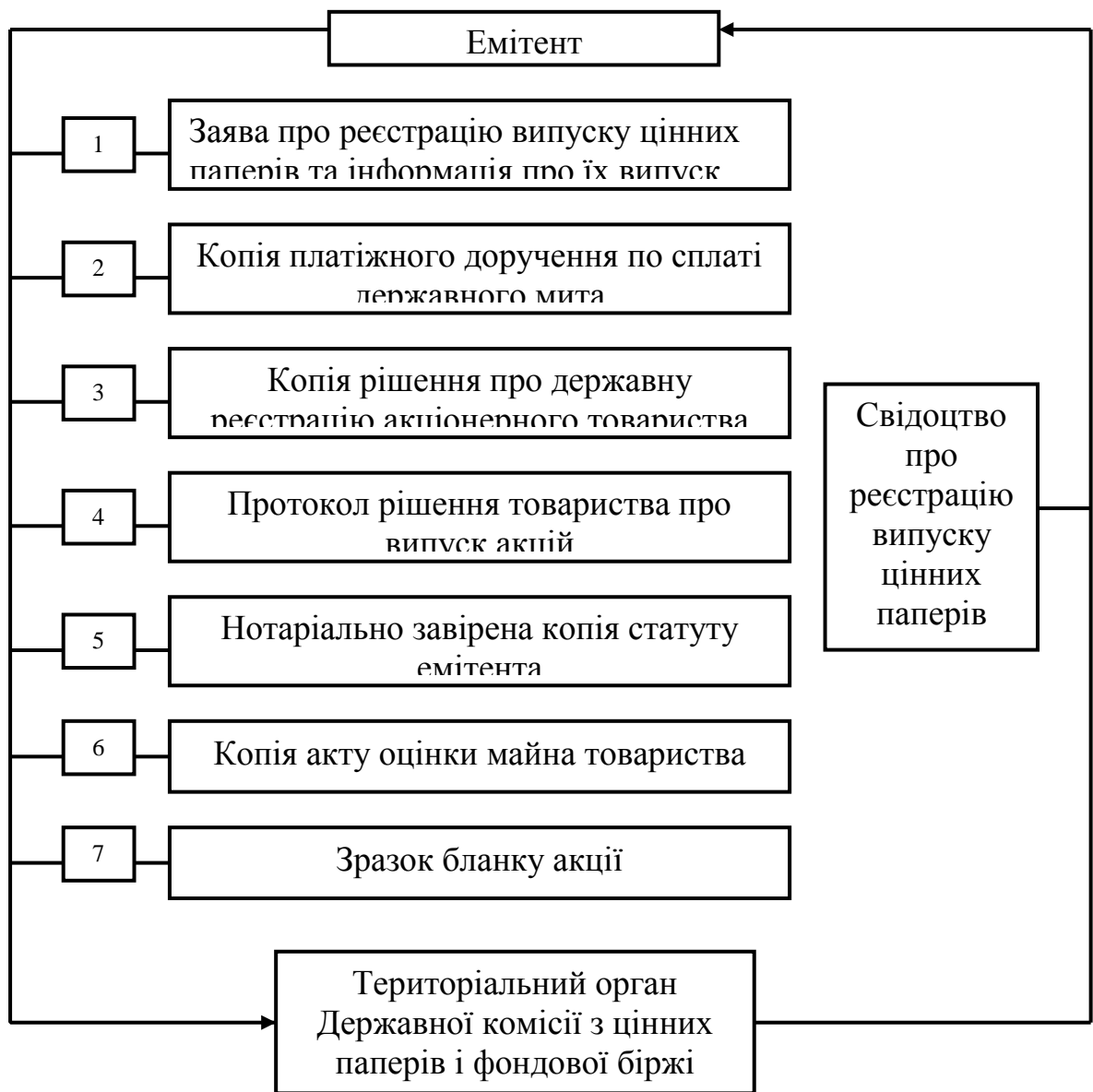


Рис. 3.3. Схема державної реєстрації акцій

Слід зауважити, що на зарубіжному ринку поступово формується тенденція до відміни понять “номінальна вартість акцій” і “статутний капітал”. Зокрема, в деяких корпораціях США випускають акції без вказання їх номінальної вартості, розмір статутного капіталу не фіксується, оскільки, на думку зарубіжних спеціалістів, він “носить формальний характер” [207, с. 15].

Такий підхід пояснюється, передусім, існуванням ефективної інфраструктури фондового ринку й використанням єдиних принципів ринкового ціноутворення.

Акціонерне товариство може випускати акції в готівковій (документальній) та безготівковій (бездокументальній) формі. Готівкова форма передбачає видачу акціонеру паперового бланку акції або сертифікату. Згідно світових стандартів бланк акції повинен мати 6 ступенів захисту: складну графіку, прихований мікротекст, люмінесцентне світіння центральної полоси в ультрафіолетових променях, водяні знаки, флуоресцентне світіння розеток, фонову сітку. Акція повинна володіти наступними реквізитами: найменування цінного паперу та емітента; прізвище акціонера; дата випуску; категорія, номінальна вартість та порядковий номер акції; розмір статутного капіталу товариства і кількість випущених акцій; строк виплати дивідендів; підпис керівника та печатка товариства. Сертифікат, який видається власнику акцій, підтверджує право власності на певну кількість іменних цінних паперів. У сертифікаті вказуються: номер; кількість, категорія та номінальна вартість акцій; умови обігу; найменування та місцезнаходження товариства; підписи двох відповідальних осіб і печатка акціонерного товариства. Облік сертифікатів ведуть у журналі видачі та погашення сертифікатів, який акумулює наступну інформацію: номер і дата видачі сертифікату; кількість акцій, які він посвідчує; прізвище власника; дата погашення.

Безготівковий випуск акцій передбачає систему електронного обігу цінних паперів відповідно до Указу Президента України від 25 травня 1994 року № 247/94 “Про електронний обіг цінних паперів і Національний депозитарій”. В даному випадку акціонер не отримує ні акцій, ні сертифікату, який посвідчує їх наявність. Підтвердженням прав власності є лише запис в реєстрі акціонерів.

При визначенні умов емісії та обігу акцій товариства, які планують здійснювати постійний контроль за персональним складом акціонерів, випускають переважно іменні акції, зміна прав на які потребує реєстрації в товаристві шляхом здійснення індосаменту (внесення запису про нового

власника на бланку акції). В результаті цього органи товариства можуть своєчасно виявляти розміри пакетів акцій, що перебувають у власності однієї особи, та вести облік самих засновників (учасників) товариства.

Створення сільськогосподарських акціонерних товариств закритого типу обумовлює відповідно закриту систему обігу акцій в них, яка регулюється шляхом встановлення жорсткого контролю за цим обігом, регламентуючи умови продажу акцій виключно серед акціонерів товариства. Такий підхід контролює структуру акціонерів, однак не сприяє залученню додаткового капіталу, оскільки сфера обігу акцій максимально обмежена. Активізація обігу акцій відбувається шляхом регульованого розширення кола потенційних інвесторів, тобто залучення до складу засновників нових осіб шляхом підписання ними установчого договору. З метою збереження пріоритету початкових засновників необхідно встановлювати обмеження мінімальної частки цих засновників у статутному капіталі акціонерного товариства в розмірі 75 відсотків на весь період діяльності товариства.

Акціонери закритого сільськогосподарського товариства повинні володіти виключно іменними акціями, зміна чи перехід прав на які вимагає обов'язкової реєстрації в товаристві. Такий механізм обігу акцій полегшує контроль виконавчого органу товариства за дотриманням вимог установчих документів і практичної реалізації пріоритету інтересів засновників у випадку трансформації закритого товариства у відкрите.

Загальна номінальна вартість випущених акцій становить статутний капітал акціонерного товариства, який, згідно чинного законодавства України, не може бути меншим суми, еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам, виходячи із ставки, яка діє на момент створення акціонерного товариства.

Статутний капітал сільськогосподарського акціонерного товариства, яке створюється в результаті реструктуризації КСП, формується за рахунок майна та коштів, що перебувають на балансі підприємства-попередника. Розподіл акцій проводиться пропорційно вартості внесків кожного засновника, тобто

вартості паю, власником якого цей засновник був до створення акціонерного товариства. Якщо визначення вартості індивідуальних паїв до створення товариства не проводилось, то статутний капітал розподіляється між засновниками, як правило, пропорційно їх індивідуальній трудовій участі.

Облік статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється на рахунку 40 “Статутний капітал”.

Номінальну вартість випущених акціонерним товариством акцій необхідно відображати по дебету рахунку 46 “Неоплачений капітал” і кредиту рахунку 40 “Статутний капітал”. Сумарна вартісна оцінка акцій товариства повинна відповідати сумі, зареєстрованій у Свідоцтві про реєстрацію випуску цінних паперів, із зазначенням виду випущених акцій, їх номінальної вартості та кількості. Акції оплачуються готівкою, а у випадках, передбачених статутом акціонерного товариства, також шляхом передачі майна, що становить майновий пай колишнього члена колективного сільськогосподарського підприємства. Незалежно від форми внесеного вкладу вартість акцій фіксують в національній валюті.

Для відображення вартості акцій, вилучених з обігу шляхом викупу товариством з метою перепродажу, розподілу між засновниками або анулювання використовують рахунок 45 “Вилучений капітал”:

- в процесі анулювання акцій зменшується статутний капітал товариства;
- перепродаж акцій зумовлює зменшення вилученого капіталу та збільшення відповідних активів;
- розподіл (реалізація) акцій серед засновників (учасників) збільшує неоплачений капітал.

Наявність рахунків 45 “Вилучений капітал” і 46 “Неоплачений капітал” особливо необхідна для відкритих акціонерних товариств, які, починаючи з 1999 року, повинні представляти Державній комісії з цінних паперів і фондового ринку Звіт про власний капітал [42, с. 21].

Бухгалтерські записи щодо формування статутного капіталу акціонерного товариства здійснюються після державної реєстрації товариства в сумі проведеної передплати акцій (у відкритих акціонерних товариствах) або в сумі внесків засновників (у закритих акціонерних товариствах) по кредиту рахунку 40 “Статутний капітал” і дебету рахунку 46 “Неоплачений капітал”.

Аналітичний облік по рахунку 46 здійснюється для контролю за станом розрахунків учасників і акціонерного товариства. У випадку фактичного внесення коштів акціонерами в оплату акцій товариства, включаючи об’єкти, що становлять майновий пай члена колишнього КСП, складається кореспонденція рахунків по кредиту рахунку 46 “Неоплачений капітал” і дебету рахунків з обліку грошових коштів (30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”), основних засобів (10 “Основні засоби”), нематеріальних активів (12 “Нематеріальні активи”) та інших рахунків залежно від виду засобів. Сальдо рахунку 46 “Неоплачений капітал” повинно відповідати сумі заборгованості акціонерів, що підлягає сплаті в строки, установлені засновницькими документами.

Сума коштів або вартість майна, що надходить емітенту у вигляді прямих інвестицій у корпоративні права, не включається до складу його валового доходу [42, с. 22].

Найбільш дискусійним аспектом визначення розміру статутного капіталу сільськогосподарського акціонерного товариства є питання економічно-правового регулювання земельних відносин у контексті специфіки земельних ділянок (паїв) як акціонерної власності. З економічної точки зору в даному випадку не виникає суттєвих проблем, оскільки земельні ресурси є безумовно одним із видів власності, причому в сільськогосподарському виробництві – домінуючим, тому повинні входити до складу статутного капіталу акціонерного товариства. З юридичної ж точки зору “вкладами учасників та засновників товариства можуть бути ... права користування землею” [53, с. 22]. Однак, Закон України “Про господарські товариства” визначає частку учасника (засновника) товариства як вклад, оцінений в

національній валюті, відповідно земельну ділянку (пай) можна розглядати в якості повноцінного внеску до статутного капіталу акціонерного товариства, оскільки персоніфіковані (розпайовані) земельні ділянки відображені в грошовому виразі згідно Методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 року № 213. Процедура включення земельної власності до складу статутного капіталу акціонерного товариства значно розширить можливості і авторитет товариства як суб'єкта підприємницької діяльності.

На нашу думку, акції, розповсюджені серед учасників у процесі консолідації земельних ділянок, повинні мати особливий статус, який передбачає, зокрема, обмежений обіг “земельних” акцій і фіксований відсоток дивідендних виплат.

Ряд вітчизняних науковців (Саблук П.Т., Юрчишин В.В., Лукінов І.І., Шепотько Л., Максим'юк О.) внесення земельних паїв до статутного капіталу сільськогосподарських акціонерних товариств розглядають як безповоротну втрату персональної належності земельної власності. Однак, враховуючи той факт, що в сучасному сільськогосподарському виробництві створюються переважно акціонерні товариства закритого типу, які самостійно визначають умови повернення статутних внесків, можна стверджувати, що земельний пай, хоча і втрачає суто персональний характер власності, але не виключає можливості його повернення на вимогу акціонера в натурі. Тобто гарантія на збереження персонального права на земельну ділянку, внесену до статутного капіталу сільськогосподарського акціонерного товариства, визначається установними документами конкретного товариства.

Порядок зміни статутного капіталу акціонерного товариства регламентується статтями 38 і 39 Закону України “Про господарські товариства” (рис. 3.4.). Зокрема, стаття 38 передбачає збільшення статутного капіталу акціонерного товариства шляхом:

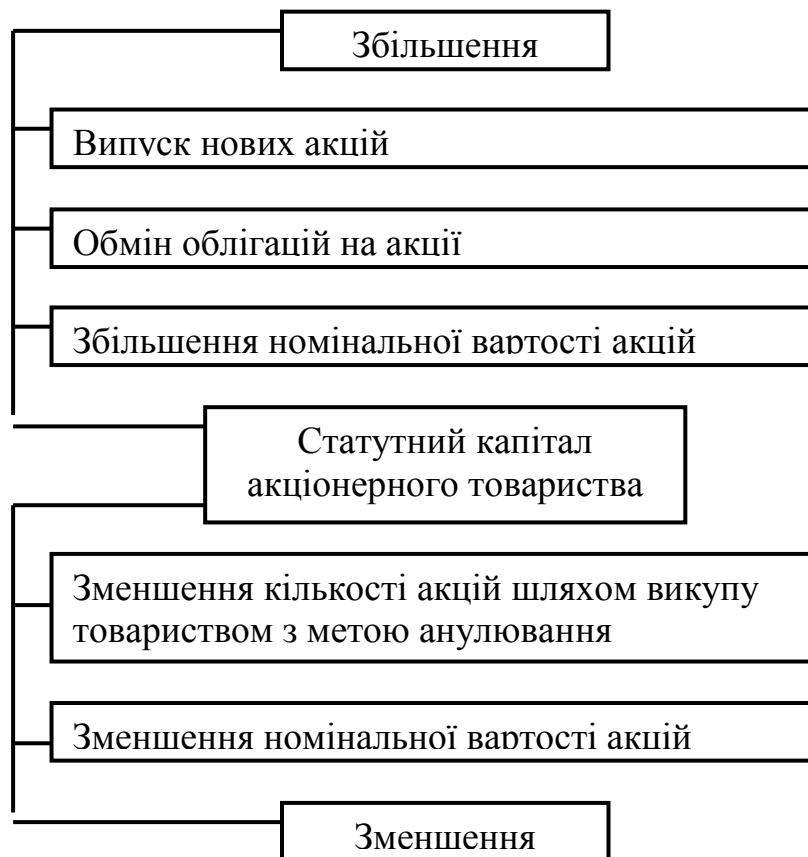


Рис. 3.4. Характерні шляхи зміни обсягу статутного капіталу акціонерного товариства

- випуску нових акцій (дебет рахунку 46 “Неоплачений капітал” кредит рахунку 40 “Статутний капітал”);
- обміну облігацій на акції (дебет рахунку 52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями” субрахунок 521 “Зобов’язання за облігаціями” кредит рахунку 40 “Статутний капітал”);
- збільшення номінальної вартості акцій (дебет рахунків з обліку грошових коштів, матеріальних цінностей тощо кредит рахунку 40 “Статутний капітал”. Покриття підвищення номінальної вартості акцій за рахунок прибутку акціонерного товариства відображається по дебету рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” субрахунок 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” в кореспонденції з кредитом рахунку 40 “Статутний капітал”.

Додаткова емісія акцій або збільшення їхньої номінальної вартості може відбуватись також за рахунок коштів: додаткового капіталу – дебет рахунку 42 “Додатковий капітал” кредит рахунку 40 “Статутний капітал”; резервного капіталу – дебет рахунку 43 “Резервний капітал” кредит рахунку 40 “Статутний капітал”.

Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства за рахунок реінвестування прибутку відображається по дебету рахунку 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами” і кредиту рахунку 40 “Статутний капітал”.

Якщо учасник відмовляється здійснювати доплату акцій, емітент зобов’язаний запропонувати акціонеру викупити його акції. У випадку, якщо акціонер не здійснив доплату за акції і не прийняв пропозицію емітента щодо викупу належних йому акцій, він отримує акції нової номінальної вартості у кількості, визначеній шляхом ділення загальної номінальної вартості акцій, що належить акціонеру, на нову номінальну вартість акцій.

Збільшення розміру статутного капіталу дозволяється тільки після повної сплати попередньо зареєстрованого обсягу.

Порядок зменшення розміру статутного капіталу акціонерного товариства регулюється статтею 39 Закону України “Про господарські товариства”, яка передбачає:

- зменшення номінальної вартості акцій;
- зменшення кількості акцій шляхом викупу частини акцій у їх власників з метою анулювання цих акцій.

При відшкодуванні акціонеру збитків, пов’язаних із зміною розміру статутного капіталу за рахунок зменшення номінальної вартості акцій, проводять запис по дебету рахунку 40 “Статутний капітал” у кореспонденції з кредитом рахунку 67 “Розрахунки з учасниками” субрахунок 672 “Розрахунки за іншими виплатами” з подальшим погашенням цієї заборгованості активами товариства.

У випадку, коли акціонер відмовився від обміну акцій у зв’язку із зменшенням статутного капіталу шляхом зменшення номінальної вартості

акцій, емітент зобов'язаний запропонувати акціонеру викупити його акції за вартістю не нижче номінальної.

Досить широко акціонерні товариства використовують викуп власних акцій в учасників для збереження закритого обігу, запобігання небажаних тенденцій щодо зміни персонального складу акціонерів, спрямованого (контрольованого) розміщення викуплених акцій серед бажаних для товариства осіб тощо. Анулюючи викуплені акції товариство автоматично збільшує фактичну частку кожного акціонера, але зберігає співвідношення голосів (акцій) між окремими категоріями акціонерів.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства шляхом викупу частини акцій учасників за номінальною вартістю відображають по дебету рахунку 45 “Вилучений капітал” субрахунок 451 “Вилучені акції” і кредиту рахунків з обліку відповідних активів, що передаються в оплату акцій. При анулюванні цінних паперів проводять запис по дебету рахунку 40 “Статутний капітал” і кредиту 45 “Вилучений капітал”. При цьому розрахунки з акціонерами ведуть на рахунку 67 “Розрахунки з учасниками” субрахунок 672 “Розрахунки за іншими виплатами”.

Викуп товариством акцій за ціною, вищою номінальної, відображається по дебету рахунку 45 “Вилучений капітал” субрахунок 451 “Вилучені акції” (номінальна вартість) і кредиту рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” (ціна реалізації). Різниця між фактичною і номінальною вартістю акцій відображається по дебету рахунку 42 “Додатковий капітал” субрахунок 421 “Емісійний доход” або 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” субрахунок 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” (при нестачі коштів додаткового капіталу). Суми, відображені на рахунку 42 “Додатковий капітал” субрахунок 421 “Емісійний доход” не підлягають розподілу між акціонерами, можливість їх використання досить обмежена: фінансування випуску акцій, які передаватимуться акціонерам безоплатно; відшкодування втрат від продажу акцій за ціною, нижчою номінальної вартості тощо. Практика

зарубіжної системи обліку передбачає віднесення емісійного доходу безпосередньо до складу прибутку корпорацій.

При викупі товариством акцій за ціною, нищою від номінальної, дебетується рахунок 45 “Вилучений капітал” субрахунок 451 “Вилучені акції” (номінальна вартість) і кредитується рахунок 30 “Каса” (ціна реалізації). Різниця між курсовою і номінальною вартістю акцій відображається по кредиту рахунку 42 “Додатковий капітал” субрахунок 421 “Емісійний дохід”. Згідно чинного законодавства України різниця між курсовою і номінальною вартістю акцій оподатковується прибутковим податком (для фізичних осіб) і податком на прибуток (для юридичних осіб).

Подальший перепродаж викуплених акцій відображається у порядку, встановленому для реалізації фінансових активів (табл. 3.2.).

Акціонерне товариство здійснює операції по збільшенню або зменшенню статутного капіталу на підставі витягів із протоколу засідання Загальних зборів акціонерів. Рішення про зміну статутного капіталу набуває чинності тільки з моменту внесення змін до Державного реєстру. Усі зміни статутного капіталу призводять до зміни статуту акціонерного товариства.

Акціонерні товариства зобов’язані вести облік наявності та руху іменних акцій. З цією метою передбачено використовувати Реєстр акціонерів. Положення про порядок ведення реєстрів власників іменних цінних паперів затверджено наказом Державної комісії по цінних паперах і фондовому ринку від 1 квітня 1996 року № 58.

Реєстр акціонерів є основним документом, що підтверджує право юридичних та фізичних осіб на володіння акціями. Він оформляється для кожної емісії і ведеться на паперових або електронних носіях. В реєстрі акціонерів необхідно вказувати інформацію про акціонерне товариство, засновників, номінальну вартість, кількість і категорії належних їм цінних паперів тощо.

Таблиця 3.2

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку
з реалізації викуплених акцій**

Зміст господарської операції	Сума	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Реалізовано пакет акцій за номінальною (емісійною) вартістю	26000	30, 31	451
Реалізовано пакет акцій за ціною, вищою номінальної:			
• на номінальну (емісійну) вартість	26000	30, 31	451
• на різницю між номінальною вартістю і ціною реалізації	3000	30, 31	421
Реалізовано пакет акцій за ціною, нижчою номінальної:			
• на курсову (реалізаційну) вартість	24000	30, 31	451
• на різницю між номінальною і реалізаційною вартістю	2000	421 (443)	451

Якщо кількість власників іменних акцій не перевищує п'ятисот осіб, товариство має право самостійно вести систему реєстру цих власників. Дозвіл на ведення реєстру акціонерів видає Державна комісія по цінних паперах і фондовому ринку. Підставою для проведення первинних записів у реєстрі акціонерів є установчий договір і документи, які підтверджують оплату акцій. На кожного акціонера відкривається особовий рахунок, який відображає наступні дані: номер особового рахунку, найменування (прізвище, ім'я, по-батькові) зареєстрованої особи, категорія, кількість і номінальна вартість акцій,

номер сертифікату акцій тощо. Якщо кількість власників іменних акцій товариства перевищує п'ятсот осіб, емітент зобов'язаний ведення реєстру доручити незалежному реєстратору шляхом укладення договору на ведення реєстру власників іменних цінних паперів. Вартість послуг незалежного реєстратора з ведення реєстру іменних цінних паперів акціонерного товариства або витрати, пов'язані з одержанням дозволу на здійснення самостійної реєстраційної діяльності, необхідно відносити до складу валових витрат товариства.

Записи про емісію та обіг цінних паперів в хронологічному порядку відображають у журналі обліку записів в реєстрі. Облік акцій та сертифікатів здійснюється в журналі обліку виданих, погашених, анульованих і втрачених цінних паперів.

Сільськогосподарське акціонерне товариство за рахунок отриманих в процесі господарської діяльності доходів покриває власні витрати і формує прибуток, який спрямовується на розширення і модернізацію виробництва, фінансування невиробничих витрат та виплату дивідендів. Оскільки в сільськогосподарському виробництві функціонують акціонерні товариства переважно закритого типу, їх дивідендна політика практично не вимагає необхідності підтримання високої ринкової вартості акцій, тому в основному підпорядковується збільшенню доходів акціонерів. Однак, прагнення максимізувати дивідендні виплати не повинно вступати в суперечності з інтересами акціонерного товариства як суб'єкта підприємницької діяльності.

Право учасників акціонерного товариства брати участь у розподілі доходів і отриманні дивідендів встановлює пункт "б" статті 10 Закону України "Про господарські товариства". Економічна категорія "дивіденди" сформульована у Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" як "платіж, що проводиться юридичною особою на користь власників корпоративних прав, емітованих такою юридичною особою, у зв'язку з розподілом частини її прибутку" (пункт 1.9.). Згідно пункту 1.8. цього ж Закону

“корпоративні права” – це права власника на частку (пай) у статутному капіталі юридичної особи, включаючи права на отримання відповідної частини прибутку.

Періодичність виплати дивідендів у акціонерних товариствах визначена Законом України “Про господарські товариства” – один раз на рік за підсумками календарного року (стаття 37).

Якщо до 01.07.1997 року законодавством була передбачена виплата дивідендів із чистого прибутку після розрахунків з бюджетом, то згідно з підпунктом 7.8.1. Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” дивіденди нараховуються і виплачуються власникам корпоративних прав незалежно від того, чи була діяльність підприємства-емітента прибутковою протягом звітного періоду при наявності інших власних джерел для виплати дивідендів (коштів резервного капіталу, додаткового капіталу, нерозподіленого прибутку тощо).

Акціонерне товариство після прийняття рішення щодо виплати дивідендів зобов’язане нарахувати і утримати податок на дивіденди у розмірі 30 відсотків від нарахованої суми за рахунок таких виплат незалежно від того, є воно платником податку на прибуток чи ні. Зазначений податок вноситься до бюджету до / або одночасно із виплатою дивідендів (пп. 7.8.2. Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”). Податок на дивіденди не застосовується при виплаті дивідендів у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих підприємством, яке нараховує дивіденди, за умови, що така виплата ніяким чином не змінює пропорцій участі всіх акціонерів у статутному капіталі підприємства-емітента (пп. 7.8.5. Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”).

Порядок і розміри нарахування дивідендів затверджуються загальними зборами акціонерів.

Нарахування дивідендів проводиться у відомості обліку дивідендів, яка вміщує наступні реквізити: найменування акціонера; номер особового рахунку;

період, за який виплачуються дивіденди; дата виплати дивідендів; категорія акцій; нарахована сума дивідендів; розмір податку на дивіденди; сума до видачі та відмітка про отримання.

Аналітичний облік ведеться в розрізі джерел виплати дивідендів: прибуток звітного періоду, резервний капітал тощо. Нарахування дивідендів за рахунок прибутку відображається по дебету рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" субрахунок 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредиту рахунку 67 "Розрахунки з учасниками" субрахунок 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами". Одночасно нараховується податок на дивіденди (30 %): дебет рахунку 67 "Розрахунки з учасниками" субрахунок 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами" і кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" субрахунок 641 "Розрахунки за податками". При недостатньому розміру прибутку нарахування дивідендів проводиться за рахунок інших джерел, наприклад, резервного капіталу – дебет рахунку 43 "Резервний капітал" кредит рахунку 67 "Розрахунки з учасниками" субрахунок 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами".

Практику нарахування дивідендів у часткових випадках за кредитом рахунків 66, 67, 68 (залежно від категорії учасників) вважаємо недоцільною. Згідно чинного законодавства України учасникам товариства забезпечуються рівні права, до того ж основною рисою підприємств ринкового типу господарювання є чітке розмежування прав власності і трудової участі. Таким чином, всі операції по розрахунках з учасниками щодо корпоративних прав власності необхідно відображати на рахунку 67 "Розрахунки з учасниками".

Виплата дивідендів проводиться переважно в грошовій формі (кредит рахунку 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках"), однак на практиці існує декілька варіантів отримання дивідендів:

- акціями нової емісії (кредит рахунку 40);
- акціями, викупленими у акціонерів (кредит рахунку 451);
- облігаціями акціонерного товариства (кредит рахунку 521);
- готовою продукцією підприємства (кредит рахунку 701).

Операції з виплати дивідендів у грошовій формі та у формі цінних паперів (корпоративних прав) не оподатковуються ПДВ (пп. 3.2.7. Закону України “Про податок на добавлену вартість”). При виплаті дивідендів товарно-матеріальними цінностями податкові зобов’язання з ПДВ нараховуються у повному обсязі (стаття 4 Закону України “Про податок на добавлену вартість”).

Окремі акціонерні товариства купують акції не власної емісії, що дає змогу не лише одержувати дивіденди, а й зміцнювати вплив на процес управління своїми постачальниками і замовниками, причому підприємства мають право купувати такі акції лише за рахунок чистого прибутку. Придбані акції можуть зберігатися в касі підприємства у відповідності з Порядком ведення касових операцій в народному господарстві України або передаватися на збереження відповідним організаціям на підставі укладеного договору. Витрати на зберігання акцій відносять на їх собівартість. На акції, які знаходяться в касі підприємства, оформляють реєстр із вказанням їх реквізитів. Видачу акцій із каси проводить касир на підставі видаткових документів, підписаних керівником і головним бухгалтером.

Аналітичний облік придбаних компанією акцій ведуть на рахунку 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” в розрізі їх видів та емітентів. При побудові аналітичного обліку акцій повинна бути забезпечена можливість оперативного отримання даних про довгострокові фінансові вкладення як на території України, так і за її межами.

Сільськогосподарські акціонерні товариства, що створюються в процесі реструктуризації КСП, функціонують на єдиних принципах системи акціонерних відносин і є повноправними учасниками фондового ринку України. Удосконалення організації бухгалтерського обліку акціонерних відносин передбачає, насамперед, формування нормативно-правової бази щодо впровадження багаторівневої інфраструктури фондового ринку та розробку положень, інструкцій, нормативів і рекомендацій по веденню бухгалтерського обліку операцій, пов’язаних із реалізацією корпоративних прав власників.

В більшості країн світу функціонують спеціальні організації, які займаються питаннями фондового ринку: в США – Комісія по цінних паперах і фондових біржах; в Японії – Бюро по цінних паперах; у Франції – Комісія по біржових операціях; у Великобританії – Рада по цінних паперах та інвестиціях. В Україні дана функція закріплена за Державною комісією по цінних паперах і фондовому ринку.

Згідно положень про Державну комісію по цінних паперах і фондовому ринку, затвердженою Указом Президента України від 14.02.1997 року № 142/97, дана комісія спільно з Міністерством фінансів України визначає особливості ведення обліку операцій з цінними паперами, звітності учасників фондового ринку, здійснює контроль за випуском і обігом цінних паперів, видає дозволи на проведення депозитарної, розрахунково-клірингової, реєстраційної та інших видів діяльності на фондовому ринку.

Таким чином, вивчення специфіки сільськогосподарських акціонерних товариств дозволяє зробити наступні висновки:

1. Сільськогосподарські акціонерні товариства, що створюються в процесі реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств, функціонують на єдиних принципах системи акціонерних відносин і є повноправними учасниками фондового ринку України.

2. Особливості організації та методики бухгалтерського обліку в сільськогосподарських акціонерних товариствах визначаються, передусім, специфікою сучасної колективної моделі аграрно-акціонерного товариства: 1) заснування його як закритого товариства за участю всіх (переважної більшості) працівників підприємства-попередника та прирівняних до них осіб; 2) рівноправність всіх категорій учасників; 3) розмежування відносин власності і трудової участі; 4) формування статутного капіталу товариства в обсязі повної вартості майна КСП шляхом залучення всіх індивідуальних майнових часток учасників в обмін на акції товариства; 5) платного використання сільськогосподарським акціонерним товариством земельних прав, що належать

його учасникам; 6) щорічна виплата дивідендів з врахуванням поточних можливостей товариства; 7) розмежування доходів від володіння корпоративними правами і від трудової участі; 8) контроль за сферою обігу акцій.

3. Статутний капітал сільськогосподарського акціонерного товариства, яке створюється в результаті реструктуризації КСП, формується за рахунок майна та коштів, що перебувають на балансі підприємства-попередника. Розподіл акцій проводиться пропорційно вартості внесків кожного засновника, тобто вартості паю, власником якого цей засновник був до створення акціонерного товариства. Якщо визначення вартості індивідуальних паїв до створення товариства не проводилось, то статутний капітал розподіляється між засновниками, як правило, пропорційно їх індивідуальній трудовій участі.

4. Вважаємо, що процедура включення земельної власності до складу статутного капіталу акціонерного товариства значно розширить можливості і авторитет товариства як суб'єкта підприємницької діяльності. На нашу думку, акції, розповсюджені серед учасників у процесі консолідації земельних ділянок, повинні мати особливий статус, який передбачає, зокрема, обмежений обіг “земельних” акцій і фіксований відсоток дивідендних виплат.

5. Практику нарахування дивідендів у часткових випадках за кредитом рахунків 66, 67, 68 (залежно від категорії учасників) вважаємо недоцільною. Згідно чинного законодавства України учасникам товариства забезпечуються рівні права, до того ж основною рисою підприємств ринкового типу господарювання є чітке розмежування прав власності і трудової участі. Таким чином, всі операції по розрахунках з учасниками щодо корпоративних прав власності необхідно відображати на рахунку 67 “Розрахунки з учасниками”.

3.2. Організація бухгалтерського обліку в товариствах з обмеженою відповідальністю та приватно-орендних підприємствах

Згідно статті 50 Закону України “Про господарські товариства” товариством з обмеженою відповідальністю визнається товариство, що має статутний капітал, розділений на частки, розмір яких визначається установчими документами. Учасники товариства несуть відповідальність за результати господарської діяльності товариства лише в межах їх внесків до статутного капіталу, що й визначає обмеженість відповідальності учасників. У випадках, передбачених установчими документами, учасники, які не повністю внесли статутні вклади, відповідають за зобов’язаннями товариства також у межах невнесеної частини вкладів.

Засновниками товариства можуть бути підприємства, установи, організації та громадяни. Вони своїми вкладами формують статутний капітал товариства, розмір якого, згідно чинного законодавства України, повинен бути не меншим суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення товариства.

Вкладами учасників та засновників товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності; цінні папери; права користування землею, водою та іншими природними ресурсами; майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність); грошові кошти, включаючи іноземну валюту (рис. 3.5.). Забороняється використовувати для формування статутного капіталу товариства бюджетні кошти та кошти, одержані в кредит чи під заставу.

Персональний вклад, оцінений в гривнях, становить частку засновника у статутному капіталі товариства. З моменту внесення партнерами у товариство об’єктів особистої власності втрачається право одноосібного розпорядження цією власністю, вона стає активом товариства і всі партнери виступають її співвласниками. При цьому важливо, щоб учасники товариства погодили єдину

методику оцінки негрошових активів. Вважаємо, що найбільш виправданим й економічно доцільним варіантом оцінки активів, переданих у товариство, є встановлення справедливої ринкової ціни на день передачі. Порядок визначення вартості персональних вкладів партнерів повинен регулюватись установчими документами конкретного товариства.



Рис. 3.5. Формування статутного капіталу товариства

До моменту реєстрації товариства з обмеженою відповідальністю кожен з учасників зобов'язаний внести не менше 30 відсотків вказаного в установчих документах вкладу, що підтверджується документами, виданими банківською установою. Повний обсяг персонального вкладу учасника у статутний капітал товариства повинен бути здійснений не пізніше одного року після реєстрації товариства. У випадку невиконання цього зобов'язання учасник сплачує за період прострочки 10 відсотків річних з недовнесеної суми.

В системі бухгалтерського обліку товариства з обмеженою відповідальністю внесення кожним учасником 30 відсотків персонального вкладу (в основному найбільш ліквідних засобів) відображається по дебету рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти” тощо і кредиту рахунку 46 “Неоплачений капітал”. Специфіка реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств у товариства з обмеженою відповідальністю передбачає формування статутного капіталу товариства шляхом консолідації майнових паїв членів підприємства-попередника. В даному випадку внески засновників (учасників) товариства проводяться у натуральній формі і відображаються по дебету рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 20 “Виробничі запаси” тощо. Оскільки майнові паї членів колективних сільськогосподарських підприємств у більшості випадків в натурі не розподілено, статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю формується в обсязі повної (часткової) вартості майна колективного сільськогосподарського підприємства.

Після реєстрації товариства у Державному реєстрі на суму визначеного статутного капіталу складається бухгалтерська проводка: дебет рахунку 46 “Неоплачений капітал” і кредит рахунку 40 “Статутний капітал”. Сальдо рахунку 40 “Статутний капітал” повинно відповідати розміру капіталу, зазначеного в статуті товариства. Внески засновників до статутного капіталу товариства не є об'єктом оподаткування податком на прибуток, якщо сума внеску не перевищує розмір зареєстрованого статутного капіталу.

Фактичне надходження активів в рахунок внесків до статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю відбувається на протязі року з дня реєстрації товариства і відображається по дебету рахунків: 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 20 “Виробничі запаси”, 30 “Каса” тощо і кредиту рахунку 46 “Неоплачений капітал”. Учаснику, який повністю вніс свій вклад, видається свідоцтво товариства.

Внески засновників (учасників) товариства обліковуються на рахунку 40 “Статутний капітал”. При побудові аналітичного обліку персональних вкладів учасників товариства необхідно відображати наступну інформацію: прізвище, ім'я, по-батькові учасника; дату вступу до товариства і номер протоколу загальних зборів учасників; обсяг персонального внеску; дату, суму і підставу зменшення частки учасника у статутному капіталі товариства; дату вибуття з товариства; суму одержаного майна тощо.

Згідно чинного законодавства України товариство має право змінювати розмір статутного капіталу.

Збільшення статутного капіталу товариства може проводитись лише після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів. Основними джерелами збільшення обсягу статутного капіталу товариства є:

- додаткові внески учасників (після державної реєстрації змін в установчих документах) – дебет рахунку 46 “Неоплачений капітал” і кредит рахунку 40 “Статутний капітал”;
- прибуток товариства – дебет рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” кредит рахунку 40 “Статутний капітал”.

Поповнення засновниками статутного капіталу товариства без державної реєстрації збільшення капіталу кваліфікується як безповоротна фінансова допомога, яка включається до валового доходу і є об'єктом оподаткування податком на прибуток.

Зменшення статутного капіталу товариства відображається по дебету рахунку 40 “Статутний капітал” і проводиться у випадках:

- покриття збитків господарської діяльності за рахунок статутного капіталу;
- виділення частини активів товариства під час виходу одного із засновників;
- розподілу між учасниками майна товариства при його ліквідації.

Зменшення статутного капіталу товариства не допускається при наявності заперечень кредиторів.

Рішення товариства про зміну розміру статутного капіталу набирає чинності з дня внесення цих змін до державного реєстру.

Згідно статті 12 Закону України “Про господарські товариства” товариство є власником:

- майна, переданого йому засновниками і учасниками у власність;
- продукції, виробленої товариством у результаті господарської діяльності;
- одержаних доходів;
- іншого майна, набутого на підставах, не заборонених законом.

Ризик випадкової загибелі або пошкодження майна, що є власністю товариства або передане йому в користування, несе товариство, якщо інше не передбачено установчими документами. З метою захисту від ризику, пов'язаного із пошкодженням майна, виникненням форс-мажорних обставин діяльності, необхідністю покриття збитків у несприятливі роки господарювання, нарахуванням дивідендних виплат при відсутності прибутку тощо у товариствах з обмеженою відповідальністю формується резервний (страховий) капітал у розмірі, встановленому установчими документами, але не меншому 25 відсотків статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань на поповнення резервного капіталу регулюється установчими документами товариства, однак не може бути меншим 5 відсотків суми чистого прибутку. Створення резервного капіталу є обов'язковим для всіх видів господарських товариств.

В процесі господарської діяльності товариства після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці формується прибуток – одна із форм чистого доходу, яка виступає основним критерієм ефективності підприємницької діяльності. З балансового прибутку товариства сплачують відсотки по кредитах банків і вносять передбачені законодавством України податки та інші платежі до бюджету. Чистий прибуток, одержаний після зазначених розрахунків, залишається в повному розпорядженні товариства, яке відповідно до установчих документів визначає напрям його використання.

В міжнародній практиці прибуток товариства ділиться в основному на три частини [141, с. 240]:

- дивіденди на капітал партнерів;
- компенсація за послуги, надані партнерами;
- додатковий прибуток від комерційного ризику.

Поділ прибутку на три частини дозволяє більш точно визначити внесок кожного партнера у діяльність товариства. Для розподілу прибутку товариства застосовують варіантний підхід (рис 3.6.).

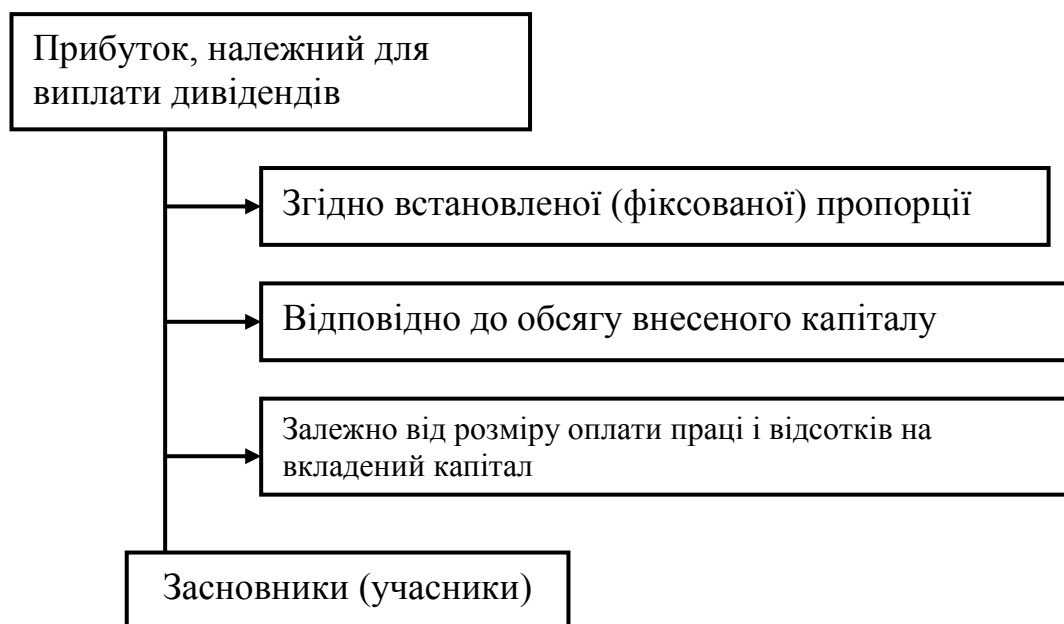


Рис. 3.6. Критерії розподілу прибутку товариства

Встановлена (фіксована) пропорція – один із методів розподілу прибутку і збитків товариства, в основі якого лежить попереньо обумовлена пропорція розподілу між партнерами, наприклад, учаснику № 1 належить 20 % прибутку (збитків), учаснику № 2 – 15 %, учаснику № 3 – 25 %, учасникам № 4, 5, 6 і 7 – по 10 %.

Обсяг (питома вага) внесеного капіталу – метод розподілу прибутку (збитків) товариства, який базується на пропорційності виплат відповідно до питомої ваги внесеного партнерами капіталу.

Відсотки на вкладений капітал і оплата праці – один із методів розподілу прибутку (збитків) товариства, який враховує поєднання відносин власності і трудової участі, оплата праці при цьому не розглядається як витрати до моменту розподілу прибутку.

Вважаємо, що в сучасних умовах господарювання у товариствах з обмеженою відповідальністю доцільно застосовувати метод розподілу прибутку відповідно до обсягу внесеного партнерами капіталу. Визначальним критерієм такого розподілу виступає вартість персонального капіталу партнера у відсотках до загального обсягу статутного капіталу товариства. Тобто, частина прибутку, яка згідно рішення загальних зборів учасників товариства спрямовується на виплату дивідендів, розподіляється між партнерами пропорційно питомій вазі їх внесків у статутному капіталі товариства (табл.3.3.). Специфіка застосування вказаного методу передбачає використання в якості бази розподілу коефіцієнта, розрахованого на основі залишків по аналітичних рахунках обліку вкладеного капіталу конкретних партнерів: 1) на початок року; 2) середньорічного сальдо. Перший варіант розподілу не враховує капітал, вкладений на протязі року, тому в товариствах, капітал яких зазнає систематичних структурних змін, доцільно застосовувати коефіцієнт розподілу № 2, в основі якого – середньорічне сальдо персональних вкладів партнерів. Установчі документи товариства повинні чітко вказувати, на основі яких залишків по рахунках обліку внесеного учасниками капіталу розраховується коефіцієнт розподілу прибутку (збитків).

Таблиця 3.3

**Розподіл прибутку товариства відповідно до обсягу
внесеного партнерами капіталу**

Статутний капітал товариства – 100000 грн.

Прибуток товариства – 40000 грн.

Частина прибутку товариства,
призначена для виплати дивідендів – 20000 грн.

№	Перелік партнерів	Обсяг персонального внеску		Коефіцієнт розподілу	Обсяг перс. дивідендів
		грн.	%		
1.	Партнер № 1	20000	20	0,20	4000
2.	Партнер № 2	15000	15	0,15	3000
3.	Партнер № 3	25000	25	0,25	5000
4.	Партнер № 4	10000	10	0,10	2000
5.	Партнер № 5	10000	10	0,10	2000
6.	Партнер № 6	10000	10	0,10	2000
7.	Партнер № 7	10000	10	0,10	2000
Разом по т-ву		100000	100	-	20000

Доцільність застосування в товариствах з обмеженою відповідальністю методики розподілу прибутку між учасниками залежно від обсягу внесеного капіталу впливає із статті 50 Закону України “Про господарські товариства”, яка визначає відповідальність учасників товариства з обмеженою відповідальністю в межах їх вкладів, відповідно і дивідендна політика повинна базуватись на аналогічних підходах.

Організація обліку виробничої діяльності в товариствах з обмеженою відповідальністю проводиться у порядку, передбаченому для сільськогосподарських підприємств.

Достовірність та повнота річного балансу і звітності товариства повинні підтверджуватись аудитором. Обов'язкова аудиторська перевірка товариств з річним господарським оборотом до 250 неоподаткованих мінімумів доходів громадян проводиться один раз на три роки [159, с. 183].

Припинення діяльності товариства відбувається шляхом його реорганізації або ліквідації з дотриманням вимог антимонопольного законодавства.

Досить розповсюдженим і перспективним напрямом реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств є створення приватних агроформувань з використанням орендних відносин, які в більшості випадків називають “приватно-орендними підприємствами”.

Приватно-орендні підприємства є господарськими формуваннями з правами юридичної особи, виникнення яких у сільському господарстві України започатковано у 1996 році. Приватно-орендні підприємства створюються в основному на підставі Законів України “Про підприємства в Україні” та “Про оренду землі”, хоча офіційний термін “приватно-орендне підприємство” не зустрічається в жодному нормативно-правовому акті України. Практично можливість створення приватно-орендних підприємств не обмежується лише однією організаційно-правовою формою господарювання. Селянське (фермерське) господарство чи товариство з обмеженою відповідальністю в принципі також можна розглядати як приватно-орендне підприємство, якщо його діяльність базується на використанні орендованих землі й майна. Тобто приватно-орендним сільськогосподарським підприємством вважається створена в результаті реструктуризації КСП приватна юридична особа, яка для здійснення виробничо-господарської діяльності орендує землю та майно у колишніх членів колективного господарства. Згідно даних Тернопільського

обласного управління сільського господарства і продовольства станом на 1.05.2000 року в області зареєстровано 376 приватно-орендних підприємств.

Власником приватно-орендного підприємства є переважно одна особа, в більшості випадків керівник або один із провідних спеціалістів колективного сільськогосподарського підприємства.

Економічною основою створення і функціонування приватного підприємства з орендними відносинами є земля і майно (земельний і майновий паї), що належать засновнику на правах приватної власності, його грошові внески в підприємство та взяті в оренду земельні ділянки і майно, власниками яких є члени реорганізованого КСП та прирівняні до них особи. Економічна відповідальність за результати господарювання приватно-орендного підприємства несе виключно його засновник.

В процесі виробничо-господарської діяльності приватно-орендне сільськогосподарське підприємство може користуватись майном:

- що належить безпосередньо власнику;
- взятим в оренду у колишніх членів КСП;
- прийнятим від підприємства-попередника як власність, що відповідає сумі кредиторської заборгованості стороннім організаціям або становить вартість об'єктів соціально-культурної сфери, не переданих державним органам.

Визначальним аспектом організації системи бухгалтерського обліку в приватно-орендних підприємствах є чітке розмежування приватної і орендованої власності.

Майно, що належить засновнику приватно-орендного підприємства використовується в основному з метою формування статутного капіталу підприємства. Як правило, власник одноосібно визначає об'єкти, що становлять власність приватного агроформування і особисту власність господаря (житловий будинок, наддвірні споруди, техніка тощо).

Статутний капітал приватно-орендного підприємства формується після державної реєстрації підприємства без використання рахунків 46 “Неоплачений капітал” і 67 “Розрахунки з учасниками”, оскільки в процесі господарської діяльності практично не виникає потреби нарахування дивідендів співвласникам. В міру надходження основних засобів, виробничих запасів, грошових коштів тощо дебетують рахунки 10 “Основні засоби”, 20 “Виробничі запаси”, 30” Каса” і кредитують рахунок 40 “Статутний капітал”.

Основну частину активів приватно-орендного підприємства становить орендована власність. В більшості випадків підприємство укладає з колишніми членами КСП один договір на оренду землі і один на оренду майна, орендодавці при цьому вважаються групою фізичних осіб, які спільно передають в оренду належні їм землю та майно. Підписання договору оренди проводиться усіма членами реорганізованого КСП або лише уповноваженою ними особою. Більш доцільним слід вважати варіант укладання персональних договорів оренди з кожним власником землі й майна, що є особливо важливим при оренді земельної власності розподіленої в натурі і посвідченої Державним актом на право приватної власності на землю. Укладання договорів оренди в індивідуальному порядку дає можливість чіткіше домовитись про розмір орендної плати, підвищує відповідальність орендаря за збереження якості ґрунту, недопущення зниження його родючості тощо.

Майно, передане в тимчасове користування власниками індивідуальних паїв, у приватному агроформуванні відображається на підставі договору оренди та акту приймання-передачі, в якому необхідно зазначати, які об’єкти відповідають вартості майнових паїв. При передачі оборотних коштів доцільно вказувати вимірники натурального і вартісного характеру. До акту приймання-передачі додаються інвентарні картки обліку основних засобів (індивідуальні чи групові), що велися в реорганізованому підприємстві, а також накладні внутрігосподарського призначення для передачі товарно-матеріальних цінностей. Якщо картки аналітичного обліку основних засобів відсутні, то при оприбуткуванні об’єктів спеціальна комісія, створена власником приватного

підприємства з участю бухгалтера, повинна заповнити нові картки, в яких наводиться детальна характеристика переданих об'єктів та визначений ступінь зносу.

Облік майна, одержаного в тимчасове користування від орендодавців, формується залежно від умов оренди.

При застосуванні операційної оренди орендар відображає надходження активів (будинків, споруд, обладнання, транспортних засобів тощо) по дебету позабалансового рахунку 01 "Орендовані необоротні активи". Застосування фінансової оренди в аналогічній ситуації передбачає кореспонденцію рахунків по дебету - 10 "Основні засоби", кредиту – 531 "Зобов'язання з фінансової оренди". Таким чином специфіка обліку оперативної і фінансової оренди полягає, передусім, у методиці відображення орендованих активів у балансах орендаря й орендодавця.

Нарахування амортизації орендованих основних засобів відображається по дебету рахунку 23 "Виробництво" і кредиту рахунку 131 "Знос основних засобів", причому при оперативній оренді її нараховує орендодавець, при фінансовій – орендар.

Загальна схема нарахування орендної плати ідентична як при застосуванні оперативної, так і фінансової оренди в умовах приватного підприємства (без використання рахунків класу 8 і 9):

дебет рахунку 23 "Виробництво" – на суму орендної плати за виробничі основні фонди, яка прямо відноситься до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) або у затрати допоміжних (підсобних) виробництв;

дебет рахунку 79 "Фінансові результати" – на суму орендної плати, що відноситься до виробничих накладних, адміністративних і збутових витрат;

кредит рахунку 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" – на загальну суму нарахованої орендної плати.

Умови фінансової оренди вимагають додаткового нарахування компенсаційних виплат у сумі, що відповідає певній частині орендованого

об'єкта: дебет рахунку 531 “Зобов'язання з фінансової оренди” кредит рахунку 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”.

Погашення заборгованості з орендної плати в обох випадках відображається по дебету рахунку 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” і кредиту рахунку 301 “Каса в національній валюті”, 311 “Поточні рахунки в національній валюті” тощо.

Повернення орендованих об'єктів на умовах оперативної оренди відображається в орендаря по кредиту позабалансового рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”. Фінансова оренда передбачає викуп об'єктів після закінчення строку орендної угоди за залишковою вартістю: дебет рахунку 531 “Зобов'язання з фінансової оренди” кредит рахунку 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”.

Приватне підприємство володіє правом уточнення оцінки об'єктів, переданих орендодавцями – колишніми членами КСП в оренду новоствореному приватному агроформуванню, виходячи з фактичного стану основних і оборотних засобів, що, як правило, призводить до зменшення їх вартості. При зарахуванні суми дебіторської заборгованості КСП власник і бухгалтер приватного агроформування повинні встановити реальність цих сум і можливість їх повернення.

Власник приватно-орендного підприємства, яке створюється в результаті реорганізації КСП, відповідно стає правонаступником підприємства-попередника, що породжує виникнення ряду зобов'язань перед кредиторами. Джерелами погашення такої заборгованості можуть бути одержані від реорганізованого підприємства основні засоби, матеріальні цінності тощо. Ці об'єкти оприбутковують згідно актів приймання-передачі на відповідні рахунки обліку активів підприємства в кореспонденції з рахунками обліку кредиторської заборгованості. В процесі погашення чи списання цієї заборгованості одержане майно переходить у власність приватного підприємства.

В аналогічному порядку приватно-орендному агроформуванню можуть надаватись майнові об'єкти соціально-побутового призначення, які не входять до обсягу майнових паїв членів КСП і призначені для передачі органам державної влади. Якщо з різних причин така передача не відбулась, приватне підприємство як правонаступник колективного підприємства приймає на свій баланс ці об'єкти: дебет рахунку 10 "Основні засоби" кредит рахунку 425 "Інший додатковий капітал" аналітичний рахунок "Фонд вартості об'єктів соціально-культурного призначення, що мають бути передані органам державної влади".

Для обліку розрахунків за користування орендованими земельними ділянками та майновими об'єктами у приватно-орендному підприємстві використовують окремий рахунок 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками". Аналітичний облік ведуть в розрізі конкретних орендодавців, використовуючи спеціальну відомість обліку розрахунків. По кредиту рахунку 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" відображають суму нарахованої орендної плати власникам землі та майна; по дебету – виплату орендних платежів готівкою чи натурою.

Суму орендної плати згідно П(с)б/о 16 "Витрати" необхідно включати у витрати виробництва приватного підприємства. При цьому доцільно визначити конкретні об'єкти використання земельно-майнової власності:

- передбачена угодою сума орендної плати за користування земельною ділянкою повинна відноситись безпосередньо на культуру, що вирощувалась у звітному періоді або на незавершене виробництво;
- орендну плату за користування майновими об'єктами необхідно по можливості відносити у дебет тих рахунків, де вони безпосередньо використовуються; якщо пряме списання орендних платежів зробити неможливо (підприємство не застосовує рахунків класу 8 і 9), то суму орендної плати відносять у дебет рахунку 79 "Фінансові результати".

Після закінчення терміну дії договору оренди або його достроковому припиненні власник приватно-орендного підприємства зобов'язаний повернути орендодавачу належну йому земельну частку і майновий об'єкт. При поверненні земельної ділянки за погодженням сторін може виділятися еквівалентна площа в іншому місці. Передача оформляється актом із вказанням фізичних параметрів та якісної характеристики конкретної ділянки, стану родючості ґрунту та його зміни, порядку компенсації зниження родючості, що є особливо важливим при виділенні іншої земельної ділянки аналогічної площі. Повернення майнового паю проводиться у формі чітко визначеного майнового об'єкта або, за погодженням сторін, у вигляді еквівалентної суми активів підприємства, вартість яких відповідає обсягу майнового паю.

Таким чином, вивчення специфіки діяльності сільськогосподарських товариств з обмеженою відповідальністю і приватно-орендних підприємств дозволяє зробити наступні висновки:

1. При формуванні статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю важливим є застосування єдиної методики оцінки негрошових активів. Вважаємо, що найбільш виправданим й економічно доцільним варіантом оцінки активів, переданих у товариство, є встановлення справедливої ринкової ціни на день передачі. Порядок визначення вартості персональних вкладів партнерів повинен регулюватись установчими документами конкретного товариства.

2. Вважаємо, що в сучасних умовах господарювання у товариствах з обмеженою відповідальністю доцільно застосовувати метод розподілу прибутку відповідно до обсягу внесеного партнерами капіталу. Визначальним критерієм такого розподілу виступає вартість персонального капіталу партнера у відсотках до загального обсягу статутного капіталу товариства. Тобто, частина прибутку, яка згідно рішення загальних зборів учасників товариства спрямовується на виплату дивідендів, розподіляється між партнерами пропорційно питомій вазі їх внесків у статутному капіталі товариства. Специфіка застосування вказаного методу передбачає використання в якості

бази розподілу коефіцієнта, розрахованого на основі залишків по аналітичних рахунках обліку вкладеного капіталу конкретних партнерів: 1) на початок року; 2) середньорічного сальдо. Перший варіант розподілу не враховує капітал, вкладений на протязі року, тому в товариствах, капітал яких зазнає систематичних структурних змін, доцільно застосовувати коефіцієнт розподілу № 2, в основі якого – середньорічне сальдо персональних вкладів партнерів. Установчі документи товариства повинні чітко вказувати, на основі яких залишків по рахунках обліку внесеного учасниками капіталу розраховується коефіцієнт розподілу прибутку (збитків).

3. Приватно-орендні сільськогосподарські підприємства створюються в основному на підставі Законів України “Про підприємства в Україні” та “Про оренду землі”, хоча офіційний термін “приватно-орендне підприємство” не зустрічається в жодному нормативно-правовому акті України. Практично можливість створення приватно-орендних підприємств не обмежується лише однією організаційно-правовою формою господарювання. Селянське (фермерське) господарство чи товариство з обмеженою відповідальністю в принципі також можна розглядати як приватно-орендне підприємство, якщо його діяльність базується на використанні орендованих землі й майна. Тобто приватно-орендним сільськогосподарським підприємством вважається створена в результаті реструктуризації КСП приватна юридична особа, яка для здійснення виробничо-господарської діяльності орендує землю та майно у колишніх членів колективного господарства.

4. Визначальним аспектом організації системи бухгалтерського обліку в приватно-орендних підприємствах є чітке розмежування приватної і орендованої власності.

3.3. Специфіка організації бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах

Селянське (фермерське) господарство є формою підприємництва громадян України, які виявили бажання переважно особистою працею членів цього господарства виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, займатись її переробкою і реалізацією (п. 1 ст. 2 Закону України “Про селянське (фермерське) господарство”).

Одним із визначальних елементів забезпечення рентабельності та ефективної діяльності селянських (фермерських) господарств в умовах ринкової економіки є чітка організація системи бухгалтерського обліку, оскільки облікова інформація про фінансовий стан і господарську діяльність підприємства є основним джерелом для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Традиційна система організації бухгалтерського обліку у великих сільськогосподарських підприємствах є неприйнятною для застосування у селянських (фермерських) господарствах. Вона надмірно складна і трудомістка, а фермер не зацікавлений у веденні громіздкої бухгалтерії з використанням великої кількості рахунків і бухгалтерських реєстрів. В умовах селянського (фермерського) господарства облік повинен характеризуватись доступністю, простотою ведення і мінімальною трудомісткістю. Однак, враховуючи доцільність спрощення системи бухгалтерського обліку у фермерських господарствах, необхідно забезпечити обов’язкове виконання його інформаційної та контрольної функцій.

Селянське (фермерське) господарство як юридична особа зобов’язане вести бухгалтерський облік відповідно до статті 24 Закону України “Про селянське (фермерське) господарство” в порядку, передбаченому Інструкцією по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затвердженою наказом Міністерства сільського господарства і продовольства України від 5 лютого 1997 року № 34, загальні принципи ведення обліку

регламентуються Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. З метою спрощення системи обліку в селянських (фермерських) господарствах розроблено Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку та звітності в селянських (фермерських) господарствах за простою системою. Міністерство фінансів України наказом від 31 травня 1996 року № 112 затвердило Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами. При організації бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах необхідно керуватись вище перерахованими офіційними документами.

Згідно чинного законодавства України на невеликих підприємствах їх власники або керівники можуть самі вести бухгалтерський облік. У селянських (фермерських) господарствах функцію бухгалтера переважно виконує голова або за його дорученням один із членів сім'ї чи на договірних засадах фахівець (спеціалізована фірма).

Згідно Інструкції по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах після реєстрації господарства фермер складає опис майна, яке становить власність господарства (придбане, побудоване, одержане при виході з колективного сільськогосподарського підприємства як майновий пай тощо). При цьому необхідно дотримуватись “принципу автономності”, який діє в зарубіжній практиці, тобто рахунки підприємця (фермера) повинні відокремлюватись від рахунків підприємства (фермерського господарства) [184, с. 6].

В описі майна фермер вказує вартість об'єктів основних засобів, виходячи з фактичних витрат на їх будівництво та придбання (доставку, встановлення, реєстрацію тощо) з урахуванням індексації. На підставі даних про рік введення об'єктів в експлуатацію та норм амортизації розраховується знос основних засобів, при відсутності необхідної інформації знос може визначатися, виходячи із фактичного стану об'єкта.

Товарно-матеріальні цінності, сільськогосподарську продукцію, молодняк тварин, птиці, незавершене виробництво тощо фермер оцінює за фактичними витратами на їх виробництво чи придбання; дооцінка проводиться у порядку , передбаченому постановою Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 13 березня 1995 року № 173 “Про переоцінку залишків сільськогосподарської продукції, молодняку худоби і птиці, тварин на відгодівлі та незавершеного виробництва”.

На підставі даних опису майна фермер може скласти вступний баланс. В активі балансу відображають вартість основних засобів (первісна вартість за мінусом суми зносу), товарно-матеріальних цінностей і незавершеного виробництва; грошові кошти та дебіторську заборгованість господарству; в пасиві – джерела створення засобів, зокрема власний капітал та кредиторську заборгованість господарства.

Необхідною умовою чіткої організації бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах є своєчасне й об’єктивне відображення кожної господарської операції у відповідних документах. Господарські операції (крім внутрішньогосподарського обороту) оформляють первинними документами, складеними відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88. Не вважаються внутрішньогосподарським оборотом і оформляються документально витрати товарно-матеріальних цінностей та продукції власного виробництва на сімейні потреби та благодійні цілі (не менше двох разів на рік).

Визначальним аспектом організації облікової роботи в умовах селянського (фермерського) господарства є застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку, зрозумілої працівнику без спеціальної фахової підготовки, яка дозволяє швидко й ефективно визначити результат господарської діяльності та фінансовий стан фермерського господарства.

Зарубіжна практика організації бухгалтерського обліку свідчить, що найбільш доцільним для застосування в умовах селянських (фермерських) господарств є метод обліку американського економіста В.Леонтьєва “витрати-випуск”. Концептуальною основою цього методу є порівняння обсягу випущеної продукції з витратами на її виробництво і реалізацію. При цьому зникає необхідність обчислення собівартості продукції, що значно спрощує облік і зменшує його обсяг.

Організація системи бухгалтерського обліку в умовах селянського (фермерського) господарства передбачає застосування варіантного підходу: 1) без використання бухгалтерських рахунків і принципу подвійного запису (проста бухгалтерія); 2) традиційна система організації обліку (спрощена форма) (рис. 3.7.).

Перший варіант доцільно застосовувати у дрібнотоварних сімейних фермах із незначним обсягом реалізації; другий – у великих фермерських господарствах, які виробляють відносно широкий асортимент сільськогосподарської продукції, використовують працю найманої робочої сили і орендують додаткові земельно-майнові ресурси.

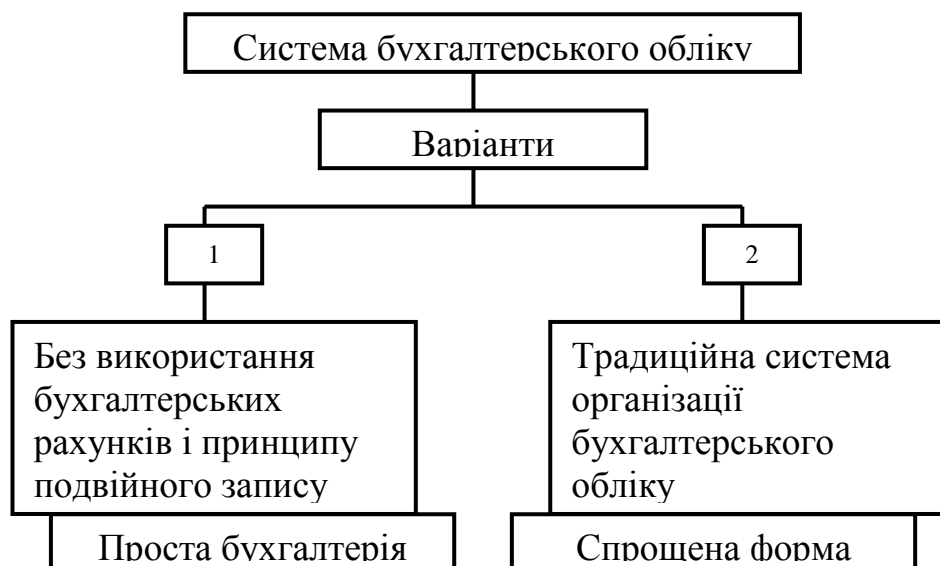


Рис. 3.7. Організація системи бухгалтерського обліку в умовах селянського (фермерського) господарства

При організації бухгалтерського обліку у фермерських господарствах за першим варіантом використовують книгу обліку доходів і витрат (табл. 3.4.), форма і структура якої повинна погоджуватись податковою адміністрацією. Операції в книзі обліку доходів і витрат відображають на підставі документів загальноприйнятої форми, однак запис проводиться простий (принцип подвійного запису не застосовується), тобто при отриманні доходів заповнюється графа “доходи”, при здійсненні витрат – “витрати”. Книга обліку доходів і витрат повинна бути пронумерована, прошнурована і скріплена печаткою податкової адміністрації.

Таблиця 3.4

**Книга обліку доходів і витрат
селянського (фермерського) господарства “Гаврилишин”
Тернопільської області**

Дата	Зміст господарських операцій	Доходи	Витрати
6.04.	Придбано насіння моркви		311,83
14.04.	Придбано дизпаливо		320,00
18.04.	Продано патоку	476,92	
18.04.	Придбано бензин А-76		304,00
18.04.	Придбано дизпаливо		155,00
22.04.	Придбано насіння буряка		216,36
26.04.	Продано цукор	500,00	
27.04.	Придбано міндобрива		758,33
28.04.	Продано цукор	2800,00	
Разом за місяць		3776,92	2065,52
Результат за квітень		1711,40 – прибуток	

Організація бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах за другим варіантом передбачає застосування діючого

(скороченого) Плану рахунків бухгалтерського обліку і принципу подвійного запису. Власник фермерського господарства володіє правом самостійного визначення переліку рахунків, якими він користуватиметься, залежно від конкретних умов господарювання, оскільки діючою Інструкцією по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах такий перелік не встановлено.

Вітчизняні науковці пропонують різноманітні підходи щодо доцільності застосування в умовах селянського (фермерського) господарства тих чи інших рахунків бухгалтерського обліку. Не виникає сумніву, що рахунки 10 “Основні засоби”, 13 “Знос необоротних активів”, 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 40 “Статутний капітал” тощо є обов’язковими для ведення за будь-яких умов господарювання. Дискусійним залишається питання доцільності застосування рахунків 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні швидкозношувані предмети” тощо, оскільки, згідно Інструкції по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах ТМЦ (насіння, корми, сировина, продукція, добрива, паливо), які надійшли в господарство протягом року зв сторони, вважаються витраченими; їх списують на витрати виробництва з уточненням вартості списання лише в кінці року – фактична сума витрат коригується на суму залишків на початок і кінець року (на підставі даних інвентаризації):

$$B = Z_{\text{пр}} + П - Z_{\text{кр}},$$

де B – витрачено матеріальних ресурсів за рік;

Z_{пр} – залишок матеріальних ресурсів на початок року;

П - придбано матеріальних ресурсів за рік;

Z_{кр} - залишок матеріальних ресурсів на кінець року.

Саме за рахунок спрощення обліку матеріальних ресурсів досягається зниження трудомісткості облікових робіт в умовах селянського (фермерського) господарства.

Вважаємо, що в умовах селянського (фермерського) господарства найбільш прийнятним є наступний перелік рахунків бухгалтерського обліку: 10

“Основні засоби”, 13 “Знос нематеріальних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 23 “Виробництво”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, 40 “Статутний капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”, 64 “Розрахунки за податками й платежами”. Додатково можуть використовуватись рахунки 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі”, 60 “Короткострокові позики” тощо. Конкретні рахунки та їх поєднання визначаються головою фермерського господарства (спеціалістом з обліку) залежно від специфіки виробництва, умов господарювання, характеру та обсягу ділових операцій.

Згідно пункту 1.6. Інструкції по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах основним реєстром для обліку виробничої діяльності фермерського господарства є журнал реєстрації господарських операцій (табл. 3.5.). Структура журналу передбачає спрощений (скорочений) перелік рахунків бухгалтерського обліку, наведений в Методичних рекомендаціях з ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах за простою формою.

Записи в журналі реєстрації господарських операцій необхідно здійснювати у хронологічному порядку на підставі первинних та зведених документів. У графі “Зміст господарської операції” вказують економічну суть операції та підставу для її проведення з посиланням на конкретний документ. У графі “Витрати” фіксують витрати селянського (фермерського) господарства на придбання товарно-матеріальних цінностей, оплату праці найманих осіб, відрахування на соціальні заходи, страхові платежі, оплату послуг сторонніх організацій, амортизаційні відрахування (знос) основних засобів та інші витрати. У графі “Доходи” відображають надходження грошових коштів від реалізації продукції, виконання робіт і надання послуг, страхових відрахувань тощо. Записи по дебету і кредиту відповідних рахунків проводяться методом подвійного запису.

Таблиця 3.5

**Журнал реєстрації господарських операцій
селянського (фермерського) господарства**

Дата	Зміст операції	Витрати	Доходи	Розрахунки з бюджетом		Розрахунки з організаціями і особами	
				Перераховано	Належить	Борг господарству	Борг господарства
2	3	4	5	6	7	8	9
Залишок на 1.01.1999р.		4200					
Операції за квітень:							
2.04.	Придбано бензин	880		176			1056
5.04.	Одержано за зерно		10060		2012		
5.04.	Перераховано ПДВ			2012			
7.04.	Придбано насіння	4730		946			5676
19.04.	Придбано дизпаливо	3100		620			3720
24.04.	Одержано за цукор		2000		400		
24.04.	Перераховано ПДВ			400			
Разом за квітень		8710	12060	4154	2412		10452
Залишок на 1.01.2000 р.			6351		230	400	

продовження табл. 3.5.

Розрахунковий рахунок		Готівка		Власний капітал		Основні засоби		Знос основних засобів		Витрати за рахунок доходу
надійшло	вибуло	одержано	витрачено	зменшення	збільшення	збільшення	зменшення	зменшення	збільшення	
10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
					81632	62411			16351	
12072										
	2012									
2400										
	400									
14472	2412									
					81632	64986			20954	

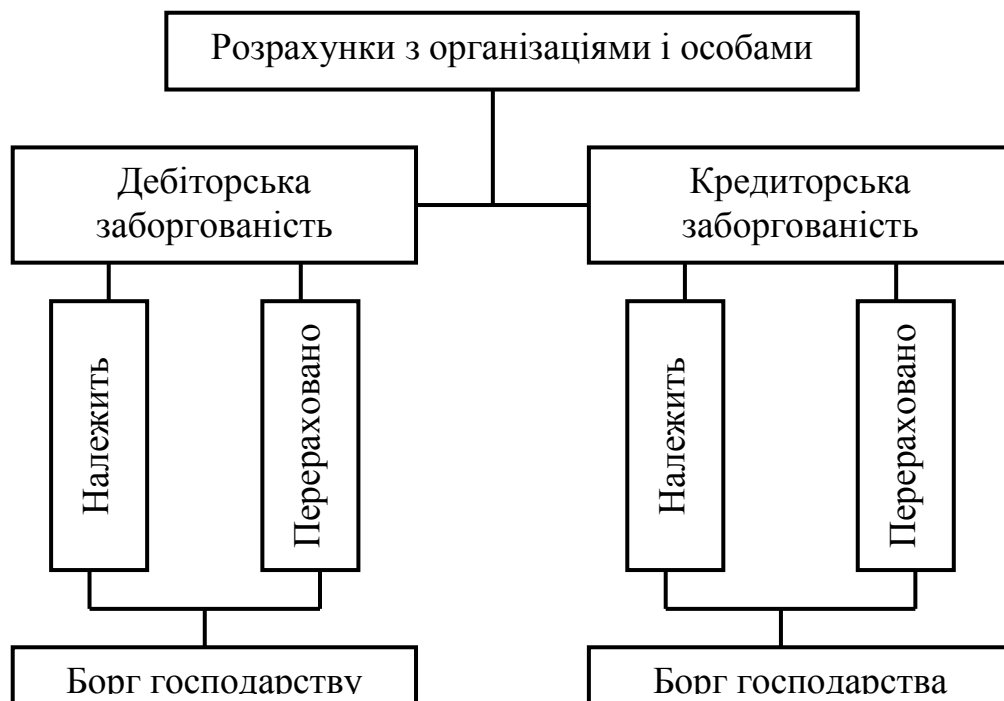
Таким чином, у журналі реєстрації господарських операцій зосереджується весь синтетичний облік селянського (фермерського) господарства. Для організації детального аналітичного обліку окремих об'єктів чи процесів фермер може використовувати додаткові реєстри, передбачені Інструкцією по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: відомість обліку витрат виробництва, відомість обліку розрахунків, відомість обліку основних засобів та інші реєстри аналітичного обліку, які використовуються у великих сільськогосподарських підприємствах.

На нашу думку, журнал реєстрації господарських операцій необхідно адаптувати до нового Плану рахунків бухгалтерського обліку і підвищити аналітичність відображення облікової інформації щодо розрахункових операцій, оскільки в сучасних умовах господарювання відбуваються постійні затримки платежів.

Згідно Інструкції по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах для відображення розрахункових операцій передбачено графи 6-9 журналу реєстрації господарських операцій: у графах 6 і 7 фіксують стан розрахунків за податками (рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами"); у графах 8 і 9 – з організаціями та особами. У графі 8 відображаються: 1) заборгованість, яку повинна сплатити господарству та чи інша юридична (фізична) особа; 2) суми, перераховані господарством в погашення власних боргів. У графі 9 фіксують: 1) виникнення заборгованості господарства; 2) погашення боргу сторонніми організаціями. Таким чином, облік розрахунків у графах 8 і 9 проводяться за активно-пасивним принципом (стосовно балансу), що є нерідно складним і незрозумілим для фермера, який не володіє фахом бухгалтера. Ми вважаємо більш доцільним розмежувати інформацію, яка міститься у графах 8 та 9 Журналу реєстрації господарських операцій, в розрізі окремо дебіторської і кредиторської заборгованості (рис. 3.8.).

Центральним питанням організації облікової роботи в умовах селянського (фермерського) господарства є облік доходів і витрат. До складу

доходів фермерського господарства відносять виручку від реалізації продукції, товарів, матеріалів і основних засобів; виконання робіт і надання послуг на сторону; суми, одержані від інших господарств як дохід на вкладений капітал, придбані акції та сертифікати; відсотки за зберігання грошей у банку тощо. До складу витрат селянського (фермерського) господарства відносять вартість наданих сторонніми організаціями та особами послуг чи виконаних робіт, придбаних товарно-матеріальних цінностей; суму нарахованої оплати праці найманим працівникам; фіксований сільськогосподарський податок тощо. Не включають до складу виробничих витрат фермерського господарства кошти, використані на будівництво чи придбання основних засобів та закладку багаторічних насаджень; ці суми відносять на збільшення вартості об'єктів, що споруджуються (пункт 4.5. Інструкції по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах).



**Рис. 3.8. Схема обліку розрахунків
селянського (фермерського) господарства**

Перед визначенням фінансових результатів діяльності фермерського господарства необхідно:

- провести інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей, незавершеного виробництва, готової продукції, молодняка тварин і тварин на відгодівлі;
- уточнити суму фактичних витрат на виробництво рослинницької продукції.

Фінансовий результат діяльності фермерського господарства визначають на підставі записів у журналі реєстрації господарських операцій. Достовірність, повноту і правильність записів встановлюють шляхом співставлення підсумків операцій за звітний період, відображених у парних і непарних графах журналу.

Дохід фермерського господарства розраховують як різницю між виручкою від реалізації продукції, виконаних робіт, наданих послуг, інших доходів, відображених у графі 5 Журналу реєстрації господарських операцій, та витратами, які фіксуються у графі 4 Журналу реєстрації господарських операцій (після уточнення витрат матеріалів). Одержаний результат збільшують (зменшують) на різницю між вартістю незавершеного виробництва, товарно-матеріальних цінностей, продукції і молодняка тварин на початок і кінець звітного періоду.

Частина прибутку селянського (фермерського) господарства підлягає розподілу серед його членів пропорційно трудовій участі кожного з них (рис. 3.9.).

Таким чином, вивчення практики ведення обліку в селянських (фермерських) господарствах дозволяє зробити наступні висновки:

1. Аналіз сучасного стану функціонування бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах Тернопільської області свідчить про низький рівень організації облікових робіт і неповне виконання обліком інформаційної та контрольної функцій. У багатьох господарствах не забезпечується своєчасне й достовірне відображення всіх виробничо-господарських операцій у первинних документах. Узагальнення облікових даних, ведення реєстрів синтетичного та аналітичного обліку інколи

здійснюється на пристосованих бланках або взагалі на простих аркушах паперу. Такий стан організації облікової роботи фермери пояснюють відсутністю коштів на придбання бланків.

Дану ситуацію вважаємо неприйнятною. Бухгалтерський облік в умовах селянського (фермерського) господарства, безумовно, потребує спрощення, однак до певної межі. Виконання обліком інформаційної та контрольної функцій є обов'язковою умовою ефективного функціонування економіки.



Рис. 3.9. Схема розподілу прибутку селянського (фермерського) господарства серед його членів

2. Традиційна система організації бухгалтерського обліку у великих сільськогосподарських підприємствах є неприйнятною для застосування у селянських (фермерських) господарствах. Вона надмірно складна і трудомістка, а фермер не зацікавлений у веденні громіздкої бухгалтерії з використанням великої кількості рахунків і бухгалтерських реєстрів. В умовах селянського (фермерського) господарства облік повинен характеризуватись доступністю, простотою ведення і мінімальною трудомісткістю.

3. Визначальним аспектом організації облікової роботи в умовах селянського (фермерського) господарства є застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку, зрозумілої працівнику без спеціальної фахової підготовки, яка дозволяє швидко й ефективно визначити результат господарської діяльності та фінансовий стан фермерського господарства. Зарубіжна практика організації бухгалтерського обліку свідчить, що найбільш доцільним для застосування в умовах селянських (фермерських) господарств є метод обліку американського економіста В.Леонтьєва “витрати-випуск”. Концептуальною основою цього методу є порівняння обсягу випущеної продукції з витратами на її виробництво і реалізацію. При цьому зникає необхідність обчислення собівартості продукції, що значно спрощує облік і зменшує його обсяг.

4. Організація системи бухгалтерського обліку в умовах селянського (фермерського) господарства передбачає застосування варіантного підходу: 1) без використання бухгалтерських рахунків і принципу подвійного запису (проста бухгалтерія); 2) традиційна система організації обліку (спрощена форма). Перший варіант доцільно застосовувати у дрібнотоварних сімейних фермах із незначним обсягом реалізації; другий – у великих фермерських господарствах, які виробляють відносно широкий асортимент сільськогосподарської продукції, використовують працю найманої робочої сили і орендують додаткові земельно-майнові ресурси.

5. В умовах селянського (фермерського) господарства основним регістром синтетичного обліку є журнал реєстрації господарських операцій, який на нашу думку необхідно адаптувати до нового Плану рахунків бухгалтерського обліку і підвищити аналітичність відображення облікової інформації щодо розрахункових операцій, оскільки в сучасних умовах господарювання відбуваються постійні затримки платежів. Облік розрахунків у графах 8 і 9 проводиться за активно-пасивним принципом (стосовно балансу), що є нерідно складним і незрозумілим для фермера, який не володіє фахом бухгалтера. Ми вважаємо більш доцільним розмежувати інформацію, яка

міститься у графах 8 та 9 журналу реєстрації господарських операцій, в розрізі окремо дебіторської і кредиторської заборгованості, що дозволить більш точно і оперативно визначати стан розрахунків.

Висновки по III розділу

1. Різноманітність форм власності і типів господарювання у сфері сільськогосподарського виробництва передбачають виникнення ряду специфічних моментів при веденні бухгалтерського обліку в різних організаційно-правових формах підприємництва.

2. Особливості організації та методики бухгалтерського обліку в сільськогосподарських акціонерних товариствах визначаються, передусім, специфікою сучасної колективної моделі аграрно-акціонерного товариства: 1) заснування його як закритого товариства за участю всіх (переважної більшості) працівників підприємства-попередника та прирівняних до них осіб; 2) рівноправність всіх категорій учасників; 3) розмежування відносин власності і трудової участі; 4) формування статутного капіталу товариства в обсязі повної вартості майна КСП шляхом залучення всіх індивідуальних майнових часток учасників в обмін на акції товариства; 5) платного використання сільськогосподарським акціонерним товариством земельних прав, що належать його учасникам; 6) щорічна виплата дивідендів з врахуванням поточних можливостей товариства; 7) розмежування доходів від володіння корпоративними правами і від трудової участі; 8) контроль за сферою обігу акцій.

3. Вважаємо, що процедура включення земельної власності до складу статутного капіталу акціонерного товариства значно розширить можливості і авторитет товариства як суб'єкта підприємницької діяльності. На нашу думку, акції, розповсюджені серед учасників у процесі консолідації земельних ділянок, повинні мати особливий статус, який передбачає, зокрема, обмежений обіг "земельних" акцій і фіксований відсоток дивідендних виплат.

4. Вважаємо, що в сучасних умовах господарювання у товариствах з обмеженою відповідальністю доцільно застосовувати метод розподілу прибутку відповідно до обсягу внесеного партнерами капіталу. Визначальним критерієм такого розподілу виступає вартість персонального капіталу партнера у відсотках до загального обсягу статутного капіталу товариства. Тобто, частина прибутку, яка згідно рішення загальних зборів учасників товариства спрямовується на виплату дивідендів, розподіляється між партнерами пропорційно питомій вазі їх внесків у статутному капіталі товариства. Специфіка застосування вказаного методу передбачає використання в якості бази розподілу коефіцієнта, розрахованого на основі залишків по аналітичних рахунках обліку вкладеного капіталу конкретних партнерів: 1) на початок року; 2) середньорічного сальдо. Перший варіант розподілу не враховує капітал, вкладений на протязі року, тому в товариствах, капітал яких зазнає систематичних структурних змін, доцільно застосовувати коефіцієнт розподілу № 2, в основі якого – середньорічне сальдо персональних вкладів партнерів. Установчі документи товариства повинні чітко вказувати, на основі яких залишків по рахунках обліку внесеного учасниками капіталу розраховується коефіцієнт розподілу прибутку (збитків).

5. Практику нарахування дивідендів у часткових випадках за кредитом рахунків 66, 67, 68 (залежно від категорії учасників) вважаємо недоцільною. Згідно чинного законодавства України учасникам товариства забезпечуються рівні права, до того ж основною рисою підприємств ринкового типу господарювання є чітке розмежування прав власності і трудової участі. Таким чином, всі операції по розрахунках з учасниками щодо корпоративних прав власності необхідно відображати на рахунку 67 “Розрахунки з учасниками”.

7. Визначальним аспектом організації облікової роботи в умовах селянського (фермерського) господарства є застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку, зрозумілої працівнику без спеціальної фахової підготовки, яка дозволяє швидко й ефективно визначити результат господарської діяльності та фінансовий стан фермерського господарства.

Зарубіжна практика організації бухгалтерського обліку свідчить, що найбільш доцільним для застосування в умовах селянських (фермерських) господарств є метод обліку американського економіста В.Леонтєва “витрати-випуск”. Концептуальною основою цього методу є порівняння обсягу випущеної продукції з витратами на її виробництво і реалізацію. При цьому зникає необхідність обчислення собівартості продукції, що значно спрощує облік і зменшує його обсяг.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

На основі проведеного дисертаційного дослідження з питань організації бухгалтерського обліку в умовах реструктуризації сільськогосподарських підприємств можна сформулювати наступні висновки:

1. Основний напрям структурної перебудови сільського господарства України визначається реалізацією права приватної власності селян на землю і майно, тому об'єктивно передбачає необхідність реформування державних і колективних сільськогосподарських підприємств. У процесі реструктуризації необхідно комплексно вирішити два взаємопов'язаних завдання: забезпечити функціонування високоефективного сільськогосподарського виробництва і відродити українське селянство, здатне господарювати на рівні світових стандартів.
2. Ефективність реструктуризації аграрного сектора економіки України перебуває в прямій залежності від результату втілення комплексу правових, соціально-економічних та організаційних заходів, які, базуючись на реформуванні земельних і майнових відносин, покликані створити економічне середовище багатокладності, привести до появи реальних власників, вільних у виборі форм і методів господарювання. Виняткова важливість і невідкладність вирішення цього питання вимагає активної державної підтримки. Створення необхідних умов для прискореного формування багатокладності економіки повинно підпорядковуватись різноманітності інтересів селян щодо вибору форм господарювання. При цьому слід врахувати, що серед класичних форм (приватної і державної) розвиватиметься спектр проміжних – колективно-пайових. Розвиваючись в єдності, вони взаємодоповнюють одна одну, розширюють межі конкуренції, ведуть пошук можливостей збереження свого місця на ринку продовольства, формують оптимальну структуру виробництва.
3. Сучасний процес реформування економіки України передбачає об'єктивну

необхідність трансформації існуючої системи бухгалтерського обліку, її адаптації до нових умов господарювання. Як важливий інструмент управління, науково обґрунтована й удосконалена на практиці система бухгалтерського обліку служить інформаційною основою для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень, є одним із головних елементів забезпечення рентабельної діяльності підприємств всіх форм власності. Трансформація системи бухгалтерського обліку повинна здійснюватись поступово на науковій основі з попереднім теоретичним викладом змісту реформи, шляхів її проведення, можливих ускладнень, соціальної ціни, фінансового забезпечення тощо і орієнтуватись на постреоформаційне функціонування економіки. Основні принципи і завдання реформи повинні регламентуватись відповідними нормативно-правовими актами. При цьому, використовуючи міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, не слід повністю відмовлятися від здобутків вітчизняної науки. Основним аспектом успішного здійснення реформи є орієнтація на теоретичну розробку і практичне втілення власної концепції обліку, яка повинна відповідати національним інтересам держави. Реформа повинна врахувати перехідний характер економіки. Радикальна трансформація вітчизняного обліку шляхом прямого запозичення зарубіжного досвіду при умові низького рівня перепідготовки бухгалтерів-практиків може призвести до дезорганізації облікової служби, фіктивної імітації якісних зрушень, відсутності економічного ефекту.

4. Вивчення практики ведення бухгалтерського обліку в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області доводить значну невизначеність і неясність в окремих аспектах методології та організації облікового процесу, зокрема, пов'язаних із відображенням в системі бухгалтерського обліку земельно-майнової власності господарств, аналітичного обліку персональних внесків співвласників, розрахунків з власниками паїв, процедурою виходу із складу підприємства тощо. Невизначеність ситуації в даному випадку пояснюється, передусім,

відсутністю чіткої регламентації методики обліку земельно-майнової власності сільськогосподарських підприємств на постреструктуризаційному етапі діяльності.

5. Вивчення досвіду господарської діяльності реорганізованих сільськогосподарських підприємств Тернопільської області доводить, що повноцінний аналітичний облік персональних внесків конкретних співвласників не проводиться. В більшості випадків існує лише список власників, де фіксується процентне співвідношення статутних внесків. На нашу думку, з метою організації раціонального й ефективного аналітичного обліку персональних статутних внесків у сільськогосподарських підприємствах доцільно застосовувати особові рахунки співвласників, основним призначенням яких є систематизація інформації про величину та динаміку персональних внесків в розрізі конкретних учасників підприємства.
6. Поточну інформацію про обсяг та структуру персональної власності конкретного учасника підприємства доцільно подавати у формі витягу із особового рахунку співвласника. В результаті кожен власник отримає реальну можливість оперативного інформаційного забезпечення і контролю за обсягом, динамікою та структурою персональної частки колективної власності.
7. В умовах реструктуризації сільськогосподарських підприємств виникає потреба у формуванні принципово нової категорії обліку – вартісного відображення землі. Вважаємо, що земельні ділянки необхідно розглядати в якості внеску до статутного капіталу сільськогосподарського підприємства, оскільки земля є основним і найбільш цінним засобом виробництва у сільському господарстві. Процедура включення земельної власності до складу статутного капіталу підприємства значно розширить можливості, авторитет й інвестиційну привабливість господарства як суб'єкта підприємницької діяльності. Для відображення в системі бухгалтерського обліку вартісної оцінки землі доцільно застосувати окремий синтетичний

рахунок, наприклад, “Земельні ресурси”.

8. Аналітичний облік земельної власності сільськогосподарських підприємств доцільно проводити у спеціальній книзі обліку земельної власності з виділенням категорій власників і деталізацією наявності та руху земельних ділянок. Основним призначенням книги обліку земельної власності є систематизація інформації про обсяг і динаміку земельної власності в розрізі конкретних учасників та в цілому по підприємству.
9. Як свідчить досвід реструктуризації сільськогосподарських підприємств процедура виходу співвласника із складу господарства ускладнюється, передусім, неможливістю підбору майнового об'єкта, еквівалентного вартості майнового паю. На нашу думку, вихід з даної ситуації полягає у відшкодуванні різниці між вартостями майнового об'єкта і внеску (паю) готівкою. Оскільки даний варіант розрахунків по причині відсутності належного обсягу обігових коштів в більшості випадків затягується на декілька років, вважаємо, що аналітичний облік розрахунків з учасниками, які прийняли рішення про вихід з підприємства, необхідно здійснювати у картках обліку заборгованості власникам майнового паю. Даний реєстр деталізуватиме інформацію щодо суми паю, належного до відшкодування, дат і сум часткової оплати паю та залишку заборгованості.
10. В реструктуризованих підприємствах при організації обліку орендних відносин доцільно передбачити специфіку сільськогосподарської оренди, яка полягає у паралельному співіснуванні двох принципово відмінних об'єктів оренди: землі і майна, які потребують автономних підходів і принципів нарахування орендних платежів.
11. Використання в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах при нарахуванні дивідендів двох баз розподілу (1 грн. майнового паю і 1 ум.га. земельного паю) ускладнює розрахунок дивідендів співвласникам, оскільки залишається невирішеним питання за допомогою яких критеріїв можна розподілити загальний обсяг дивідендного фонду окремо на майновий і земельний. Вважаємо, що найбільш виправданим і економічно

доцільним варіантом розподілу дивідендного фонду сільськогосподарських підприємств є врахування сумарної вартості майнового і земельного паїв, тобто капітал конкретного учасника буде складатись із суми вартостей майна і землі, отриманих на основі паювання колективної власності з врахуванням поточних динамічних і структурних змін в процесі господарської діяльності підприємства. При документальному оформленні нарахування й виплати дивідендів доцільно використовувати спеціальну розрахунково-платіжну відомість, яка дозволяє з максимальною аналітичністю відображати обсяг і структуру нарахованих дивідендів.

12. В умовах селянського (фермерського) господарства основним регістром синтетичного обліку є журнал реєстрації господарських операцій, який, на нашу думку, необхідно модифікувати стосовно розрахункових операцій, оскільки в сучасних умовах господарювання відбуваються постійні затримки платежів. Облік розрахунків у графах 8 і 9 проводиться за активно-пасивним принципом (стосовно балансу), що є нерідно складним і незрозумілим для фермера, який не володіє фахом бухгалтера. Тому вважаємо більш доцільним розмежувати інформацію, яка міститься у графах 8 та 9 журналу реєстрації господарських операцій, в розрізі окремо дебіторської і кредиторської заборгованості, що дозволить більш точно і оперативно визначати стан розрахунків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алмаш О.К., Балян А.Г., Егрі І. Земельна реформа в країнах Центрально-Східної Європи // Економіка АПК. – 1996. - № 4. – С. 79-85.
2. Амброзов В.Я., Русскін В.М., Маренич Т.Г. Совершенствование принципов реформирования отношений собственности в АПК // Вісник аграрної науки. - 1997. - № 2. - С. 68-72.
3. Андреев В.К. Правовое регулирование бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1997. - № 6. – С. 41-45.
4. Андрейшин М. Земельні відносини при створенні нових форм господарювання // Сільські обрії. – 1996. - № 5-6. С. 10-16.
5. Бакаев А.С., Кашаев А.Н., Островский О.М. Бухгалтерский учет и статистика в период перехода к рыночным отношениям // Бухгалтерский учет. – 1994. - № 5. – С. 3-5.
6. Баланюк І.Ф. Аграрна реформа на післяприватизаційному етапі розвитку// Економіка АПК. - 1996. - № 4. - С. 23 - 28.
7. Бирюкова И.К., Випих Г.Т. Практический бухгалтерский учет и аудит в Украине. – Киев, 1996. – 224 с.
8. Бычков Н.А. Проблемы правового обеспечения реформирования колхозов и совхозов в рыночные структуры // Весці Акадэміі аграрных навук Рэспублікі Беларусь. – 1997. - № 1. – С. 7-10.
9. Біттер О.А. Ізраїльські кібуци як специфічна форма сільськогосподарського підприємства // Економіка АПК. – 1996. - № 9. – С. 88-92.
10. Богатко Н.Г. Вопросы учета финансовых инвестиций при реорганизации предприятия – объекта инвестирования // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. - № 6 (12). – С. 13-16.

11. Бородкин А.С. “Шоковая терапия” для бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - № 1. – С. 41-46.
12. Бородкін О.С. План рахунків і національна система обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. - № 5. – С. 7-8.
13. Буздалов И. Аренда земли в странах бывшей социалистической системы // Международный сельскохозяйственный журнал. - 1998. - № 3. - С. 17-21.
14. Бухгалтерський облік в сільському господарстві / Литвин Ю.Я., Хомин П.Я., Олійник В.М., Совінський В.С. та ін. / За ред. Литвина Ю.Я. – 2-е вид., перер. і доп. – Тернопіль: Чарівниця, 1995. – 824 с.
15. Бухгалтерський облік в умовах реформування економіки. Навчальний посібник / Укладачі Журавель Г.П., Задорожний З.В., Крупка Я.Д., Литвин Б.М., Мельник Р.О. – К.: ІСД МОУ, 1995. – 380 с.
16. Бухгалтерський облік за національними стандартами. Практичний посібник / Укладачі: Крупка Я.Д., Задорожний З.В. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 236 с.
17. Бухгалтерський облік: основи методології та організації / Пушкар М.С., Литвин Ю.Я., Журавель Г.П., Мельник В.Г. – Тернопіль, 1997. – 262 с.
18. Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. - № 1 (7). – С. 2-10.
19. Васькин В.Ф. Сравнительная оценка эффективности разных форм хозяйствования// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1997. - № 12. - С. 50-53.
20. Верига Ю. Яким бути новим Закону про бухгалтерський облік і Плану рахунків // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. - № 6. – С. 4-5.
21. Власність у сільському господарстві / За ред. академіків УААН Юрчишина В.В., Саблука П.Т. - К.: Урожай, 1993. - 352 с.

22. Гайдуцький П.І. Приватизація майна в агропромисловому виробництві України: етапи і перспективи розвитку // Економіка АПК.-1996.-№3.-С.3-9.
23. Гайдуцький П.І., Стельмащук А.М. Земля: власність, оренда, рента. - К.: Урожай, 1994. - 184 с.
24. Гайдуцький П.І., Юрчишин В.В. Досвід реформування сільського господарства у Східній Німеччині та можливості його використання в Україні // Економіка України. - 1994. - № 12 (397). - С. 39 - 44.
25. Гнатишин Л.Б. З досвіду функціонування системи бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Економіка АПК. – 1998. - № 12.- С. 61-63.
26. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік від рахівництва до інтегрованої інформаційної системи // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. - № 5. – С. 9-17.
27. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: проблеми та рішення // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. - № 10. – С. 12-23.
28. Голов С. Ф. Облік орендних операцій за МСБО // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. - № 9. – С. 33-42.
29. Голов С.Ф., Пархоменко В. Новий план рахунків: побудова і застосування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. - № 1. – С. 65-95.
30. Голов С.Ф. Управлінський облік: концепція й організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. - № 3. – С. 11-19; № 4. – С. 5-12; № 5. – С. 3-8.
31. Граб Н.Я. Земля як товар у ринкових умовах Закарпаття // Економіка АПК. - 1999. - № 9. - С. 48-51.
32. Гузар Б.С. Особливості обліку в орендно-пайових кооперативах // Економіка АПК. - 1997. - № 1. - С. 75-77.

33. Гузар Б.С. Удосконалення обліку землі в орендно-пайових кооперативах // Економіка АПК. – 1997. - № 12. – С. 32-34.
34. Гуцайлюк З.В., Литвин Ю.Я. Про Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та про урядову Програму реформування бухгалтерського обліку в Україні // Вісник ТАНГ. – 1999. – Спецвипуск № 12. – С. 6-14.
35. Данилевский Ю.А. Повышение роли международных стандартов // Бухгалтерский учет. – 1994. - № 5. – С. 31-33.
36. Данилюк М. Про сплату дивідендів // Вісник податкової служби України. – 1996. - № 7. – С. 10-11.
37. Дем'яненко С. До концепції національної аграрної політики // Економіка України. – 1998. - № 1 (434). – С. 22-31.
38. Дерій В.А. План рахунків має влаштовувати теоретиків і практиків // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. - № 8. – С. 11-12.
39. Дерій В.А. Проблеми і напрями реформування обліку та контролю в Україні // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 1. – Тернопіль. – 1996. - С. 66-72.
40. Дмитренко І. Який закон про бухгалтерський облік потрібний Україні? // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. - № 3. – С. 26-27.
41. Дмитрієв О. Нарахування і виплати дивідендів: відображення в бухгалтерському і податковому обліку та звітності // Все про бухгалтерський облік. – 1999. - № 66 (369). – С. 3-7.
42. Домбровський В. Облік і оподаткування операцій з цінними паперами у різних учасників фондового ринку України // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. - № 2. – С. 21-25.
43. Домбровський В. Облік і оподаткування операцій, пов'язаних з викупом власних акцій акціонерним товариством // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. - № 9. – С. 43-46.

44. Доценко В. Оподаткування та бухгалтерський облік операцій з акціями // Все про бухгалтерський облік. – 1999. - № 50 (353). – С. 18-22.
45. Економічні проблеми розвитку Західноукраїнського агропромислового комплексу в умовах переходу до ринкової економіки / Збірник наукових праць. – Тернопіль: ТАНГ, 1996. – 228 с.
46. Єфіменко В., Зубілевич С. Міжнародний досвід і удосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. - № 6. – С. 13-15.
47. Єшенко І. Практика оренди сільськогосподарських земель в Україні // Пропозиція. - 1998. - № 10. - С. 62-64.
48. Жигайло Г. Розмежування фінансового і податкового обліку // Вісник національного банку України. – 1998. - № 8. – С. 11-13.
49. Жихарева А.Х. Бухгалтерский и налоговый учет балансовой стоимости групп основных фондов // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. - № 6 (12). – С. 16-21.
50. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием. – Киев, 1997. – 976 с.
51. Зайшлюк І. Організація обліку паїв і дивідендів у колективних сільськогосподарських підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. - № 1. – С. 19-20.
52. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // Все про бухгалтерський облік. – 1999. - № 80 (383). – С. 21-25.
53. Закон України “Про господарські товариства” // Підприємництво і ринок України. – 1992. - № 1. – С. 18-48.
54. Закон України “Про колективне сільськогосподарське підприємство” // Підприємництво і ринок України. – 1992. - № 4. – С. 5-15.
55. Закон України “Про лізинг” // Офіційний вісник України. – 1997. - № 16. – С. 250-257.

56. Закон України “Про оренду землі” // Все про бухгалтерський облік. – 1998. - № 99 (281). – С. 12-16.
57. Закон України “Про підприємства в Україні” // Відомості Верховної Ради України. – 1997.- № 27. – С. 273.
58. Закон України “Про селянське (фермерське) господарство” // Підприємництво і ринок України. – 1992. - № 1. – С. 57-75.
59. Закон України “Про сільськогосподарську кооперацію” // Економіка АПК. – 1997.- № 7. – С. 89-94.
60. Зельднер А.Г. Аграрное производство: итоги рыночного формирования // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1997. - № 6. - С. 9-16.
61. Земельний кодекс України // Підприємництво і ринок України. –1992. - № 7. – С. 34-93.
62. Зіновчук В.В. Кооперативна ідея в сільському господарстві України і США. – К.: Логос. 1996. – 224 с.
63. Зубець М.В. Про стан агропромислового комплексу України та заходи щодо його стабілізації // Економіка АПК. – 1997. - № 1. – С. 16-24.
64. Зубець М.В., Тараріко О.Г., Медведєв В.В. Державна служба охорони ґрунтів: актуальність, прогноз, пропозиції // Вісник аграрної науки. - 1998. - № 2 (538). – С. 5-10.
65. Іванов Ю. Формування та зміни статутного фонду підприємства // Податки та бухгалтерський облік. – 1997. - № 17-18. – С. 51-55.
66. Ильин В.К. Учет в акционерном обществе // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1993. - № 6. - С. 12-15.
67. Ігнатенко М.С., Михайлов М.Г. Основні напрямки вдосконалення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - № 1. – С. 22-24.

68. Інструкція з бухгалтерського обліку орендних операцій // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. - 1998. - № 13-14. - С. 27-29.
69. Інструкція по веденню бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Галицькі контракти. - 1997. - № 17. - С. 39-43.
70. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Вісник податкової служби України. - 2000. - № 6. - С. 9-78.
71. Каплев Н.В. О западных бухгалтерских системах в России // Бухгалтерский учет. – 1994. - № 3. – С. 38-40; № 4. – С. 39-40.
72. Касир О.Ю. Облік власного капіталу колективних підприємств // Економіка АПК. – 1997. - № 9. – С. 55-58.
73. Качан О.М. Економічні реформи в АПК: наслідки, проблеми // Вісник аграрної науки. – 1997. - № 11. – С. 61-68.
74. Ковалев В.В. Лука Пачоли и развитие учета в Великобритании и США // Бухгалтерский учет. – 1994. - № 8. – С. 43-46.
75. Ковалев В.В. Стандартизация бухгалтерского учета: международный аспект // Бухгалтерский учет. – 1997. - № 11. – С. 29-33.
76. Козлов М. Предпринимательская активность сельхозтоваропроизводителей // АПК: экономика, управление. – 1997. - № 12. – С. 19-24.
77. Козменкова С.В. О бухгалтерском учете земель сельскохозяйственных предприятий // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1996. - № 6. - С. 19-23.
78. Корягін М.В. Проблеми реформування системи бухгалтерського обліку на промислових підприємствах України відповідно до міжнародних стандартів // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. - № 6 (12). – С. 69-74.

79. Косица И.А., Товма И.П. О методике расчета арендной платы // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1990. - № 11. - С. 48-49.
80. Костюченко В. Реформа бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. - № 8. – С. 20-22.
81. Коцупатрий М.М. Облік паїв при реорганізації колективних сільсько-господарських підприємств // Все про бухгалтерський облік. – 1998. - № 94 (276). – С. 13-14.
82. Крисальський О.В. Розвиток кооперації у контексті аграрної реформи в Україні // Економіка АПК. – 1995. - № 10. – С. 29-33.
83. Кропивко М.Ф. Державне управління в процесі реформування АПК та його інформаційна підтримка // Економіка АПК.– 1995.- № 10.– С.46-49.
84. Кужельний М. Єфіменко В. Становлення національної системи обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. - № 3. – С. 15-16.
85. Кузьмінський А., Сопко В., Єфіменко В., Голов С. Концепція національного Плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. - № 1. – С. 4-9.
86. Кучма Л.Д. Курс на пріоритетний розвиток села // Економіка АПК. – 1997. - № 1. – С. 3-15.
87. Лебарс А. Французская система стандартизации бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1994. - № 8. – С. 49-51.
88. Линник В.Г. Стан та перспективи розвитку обліку в сільському господарстві // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1998. - № 1.– С. 2-4.
89. Литвин Ю.Я., Олійник В.М. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні). – Тернопіль: Збруч, 1995. – 218 с.
90. Литвин Ю.Я. Податковий облік: хто його повинен вести, або як допомогти бухгалтеру у його відносинах з ДПА? // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - № 6. – С. 3-14.

91. Лупенко Ю. Акціонерні товариства в АПК. – К.: ІАЕ, 1997. – 185 с.
92. Македонський Ю.В., Білоусько Т.Ю., Грищенко О.В. Реформування сільськогосподарських підприємств у східних землях Німеччини // Економіка АПК. – 1996. - № 5. – С. 66-69.
93. Максимов Е.Л. Аренда земельной доли как объекта собственности члена крестьянского хозяйства // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1997. - № 4. - С. 27-29.
94. Малік М.Й. Методичні підходи до реформування колективних підприємств // Економіка АПК. – 1997. - № 3. – С. 27-30.
95. Мегедін І.В. Ефективність використання земельних ресурсів у нових умовах господарювання // Економіка АПК. – 1997. - № 7. – С. 40-45.
96. Месель-Веселяк В.Я. Приватизація і розвиток форм господарювання в АПК // Економіка АПК. – 1997. - № 10. – С. 3-8.
97. Месель-Веселяк В.Я., Федоров М.М. Земельна реформа – основа структурних перетворень в аграрній сфері України // Економіка АПК. – 1996. - № 5. – С. 11-17.
98. Месель-Веселяк В.Я., Федоров М.М. Форми господарювання і земельні відносини в сільському господарстві України // Економіка АПК. – 1996. - № 12. – С. 12-19.
99. Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів (тимчасова) // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1999. - № 4. – С. 24-30.
100. Михасюк І. Державне регулювання земельної реформи // Економіка України. – 1998. - № 3 (436). – С. 74-78.
101. Мних Є В., Герасименко Т. До питання про реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. - № 5. – С. 16-17.

102. Мних Є.В. Становлення і перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку й аудиту в Україні // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - № 1. – С. 7-9.
103. Москвін О. Проблеми і альтернативи агрореформи // Економіка України. – 1998. - № 1 (434). – С. 74-83.
104. Моссаковський В.Б. Деякі питання організації обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. - № 1. – С. 2-4.
105. Моссаковський В.Б., Садовська І. Організація обліку вкладень при приватизації сільськогосподарських підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. - № 4. – С. 70-73.
106. Моссаковський В.Б. Особливості обліку майнових і земельних паїв у приватних сільськогосподарських формуваннях // Світ бухгалтерського обліку. -1998. - № 9. - С. 29-34.
107. Моссаковський В.Б. Про побудову обліку в Україні в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. - № 8. – С. 3-7.
108. Моссаковський В.Б. Про побудову податкового обліку в сільськогосподарських підприємствах // // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1998. - № 2. – С. 2-9.
109. Моссаковський В.Б., Томчук О.Ф. Особливості обліку і контролю вит-рат у сучасних умовах господарювання // Економіка АПК. – 1995. - № 8. – С. 53 –56.
110. Новаковський Л.Я. Реформування аграрних відносин: практика здійснення і проблеми правового забезпечення // Вісник аграрної науки. - 1996. - № 1. - С. 5-10.
111. Огійчук М.Ф. Єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності в Україні та їх відповідність методології країн з розвинутою економікою // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - № 5. – С. 3-9.

112. Огітчук М.Ф. Сутність систем і форм бухгалтерського обліку та їх розвиток у сільськогосподарських підприємствах України // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. - № 2. – С. 11-29.
113. Огітчук М.Ф. Удосконалення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах України // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. - № 9. – С. 31-37.
114. Онищенко О., Спунер Н., Осташко Т. Сільське господарство в країнах з перехідною економікою: структурна реформа // Економіка України. – 1996. - № 3 (412). – С. 74-83.
115. Онищенко О., Юрчишин В. Аграрна криза: витоки, особливості, деякі проблеми подолання // Економіка України. – 1993. - № 9. – С. 10-19.
116. Онищенко О.М., Юрчишин В.В. Аграрна реформа: деякі підсумки і проблеми розвитку // Економіка АПК. - 1996. - № 2. - С. 20-28.
117. Онищенко О., Юрчишин В. Методологічний аспект порівняльної оцінки ефективності різних форм господарювання в аграрній сфері // Економіка України. – 1996. - № 6 (415). – С. 63-77.
118. Онищенко О., Юрчишин В. Про підприємницькі форми господарювання в аграрній сфері // Економіка України. – 1997. - № 4 (425). – С. 50-61.
119. Онищенко О.М., Юрчишин В.В. Розвиток відносин власності у сільському господарстві: новий етап // Економіка АПК.– 1995.-№ 7.–С. 3-14.
120. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві: підручник / Литвин Ю.Я., Олійник В.М., Палюх М.С., Семчишин М.В. / За ред. Литвина Ю.Я. – Тернопіль, 1998. – 376 с.
121. Организация бухгалтерского учета в Украине / Под редакцией Пархоменко В.Н. – Харьков, 1996. – 40 с.
122. Орлов М.П., Крейнина Е.В. О концепции бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1998. - № 3. – С. 85-88.

123. Островский О.М. Стандарты бухгалтерского учета в России // Бухгалтерский учет. – 1994. - № 8. – С. 27-29.
124. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в России и международные стандарты // Бухгалтерский учет. – 1997. - № 7. – С. 3-7.
125. Палюх М.С., Забчук В.Д., Сич А.Б. Фінансовий і управлінський облік та можливості його застосування у сільському господарстві // Економіка АПК. – 1995. - № 8. – С. 53-56.
126. Пантелеев Н.В., Голомазова Г.А. Реорганизация предприятия: документальное оформление и учет // Бухгалтерский учет.– 1997.- № 10.–С.30-38.
127. Пантелеев Н.В., Голомазова Г.А. Реорганизация предприятия: юридический аспект // Бухгалтерский учет. – 1997. - № 10. – С. 74-79.
128. Пархоменко В. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі (в 2-х томах). – Київ, 1996. – 792 с.
129. Пархоменко В. Бухгалтерський облік в Україні: підсумки перехідного періоду // Податки та бухгалтерський облік. – 1998. - № 18 (70). – С. 6-8.
130. Пархоменко В. Бухгалтерский учет в Украине (изд. 3-е перер. и доп.). – Киев, 1995. – 144 с.
131. Пархоменко В. Трансформація бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. - № 7. – С. 3-5.
132. Пасхавер Б.Й. Питання формування земельного ринку // Вісник аграрної науки. - 1997. - № 5. - С. 62-67.
133. Паювання сільськогосподарських земель та структурна перебудова в сільському господарстві України / Довідник (видання третє, виправлене та доповнене. – Київ, 1997. – 146 с.
134. Паювання сільськогосподарських земель та структурна перебудова в сільському господарстві України / Посібник (видання 4-те, виправлене та доповнене). – Київ, 2000. – 222 с.

135. Першукевич П.М. Развитие производства на селе в условиях многообразия форм собственности // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1997. - № 6. - С. 53-57.
136. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Вісник податкової служби України. - 2000. - № 6. - С. 78-84.
137. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні // Галицькі контракти. – 1996. - № 19. – С. 7-13.
138. Полтавский Ю.А. Еще раз об особенностях аграрной реформы в Украине // Економіка АПК. – 1997. - № 7. – С. 20-21.
139. Попов Б. Взаимосвязи земельного налога и земельной ренты // Международный сельскохозяйственный журнал. - 1997. - № 3. - С. 28-30.
140. Постанова Кабінету Міністрів України “Про стан реформування земельних відносин” від 12 листопада 1998 року № 187.
141. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д.: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
142. Проблеми економіки агропромислового комплексу і формування його кадрового потенціалу: Колективна монографія у двох томах. Т. 1/ За ред. Саблука П.Т., Амбросова В.Я., Мазнева Г.Є. - К.: ІАЕ, 2000. - 732 с.
143. Проблеми і напрями реформування аграрного сектора економіки України: Збірник наукових статей / Наук. ред. доц. Дерій В.А. - Тернопіль: ТІАБ, 1996. - 80 с.
144. Проблеми реформування економіки, обліку, контролю та аналізу підприємств / Наукові записки кафедри бухгалтерського обліку і аудиту в сільському господарстві ТАНГ. Випуск 1. – Тернопіль: ТАНГ, 1999. – 223 с.
145. Проворна Л.І. З історії розвитку земельної оренди. - Економіка АПК. - 1996. - № 10-11. - С. 17-22.

146. Пугачова К.М. Підходи до визначення вартості майна при реорганізації і створенні сільськогосподарських формувань // Вісник аграрної науки. - 1997. - № 4. - С. 75-77.
147. Пулім В.А. Реформи на селі – напрям до ринку // Економіка АПК. – 1997. - № 1. – С. 36-38.
148. Пустовіт Г. Формування і облік статутного фонду // Все про бухгалтерський облік. – 1999. - № 76 (379). – С. 3-8.
149. Пушкар М.С. Інтеграція фінансового обліку України в європейську систему // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 1997. – Спецвипуск № 1. – С. 41-43.
150. Пушкар М.С. Управлінський облік. – Тернопіль, 1997. – 160 с.
151. Редько О.Ю. Аудиторський погляд на гармонізацію бухгалтерського обліку в Україні // Світ бухгалтерського обліку.– 1998.- № 6 (12).– С. 2-6.
152. Рекомендації з паювання та виділення майна в натурі при реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств / За ред. академіка УААН Саблука П.Т. - К.: ІАЕ, 1999. - 82 с.
153. Рекомендації з трансформації облікової інформації сільськогосподарських підприємств у фінансові звіти, складені за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. - К.: ІАЕ, 2000. - 140 с.
154. Рекомендації по формуванню і функціонуванню приватно-орендних підприємств / За ред. академіка УААН Саблука П.Т. - К.: ІАЕ, 1997. - 127 с.
155. Рекомендації про порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з реформуванням колективних сільськогосподарських підприємств / За ред. академіка УААН Саблука П.Т. - К.: ІАЕ, 1999. - 76 с.

156. Рекомендації про порядок залучення та використання майна новоствореними сільськогосподарськими підприємствами / За ред. академіка УААН Саблука П.Т. - К.: ІАЕ, 2000. - 110 с.
157. Рекомендації щодо створення приватного сільськогосподарського підприємства з орендними відносинами та організації його розвитку / За ред. академіків УААН Саблука П.Т., Юрчишина В.В.- К.: ІАЕ, 1998. - 130 с.
158. Реформування та розвиток підприємств агропромислового виробництва / За ред. Саблука П.Т. - К.: ІАЕ, 1999. - 532 с.
159. Реформування та розвиток підприємств агропромислового виробництва: Посібник у питаннях і відповідях / За ред. Саблука П.Т. - К.: ІАЕ, 1999. - 362 с.
160. Розвиток приватно-орендних підприємств: матеріали науково-практичної конференції з проблем розвитку форм господарювання на селі / Упорядник: Малік М.Й. - К.: ІАЕ, 1997. - 71 с.
161. Розвиток форм господарювання на селі / За ред. Саблука П.Т., Месель-Веселяка В.Я. – К.: Урожай, 1993. – 376 с.
162. Романова Л.В. Формування підприємництва в аграрному секторі в умовах реформування відносин власності // Економіка АПК. – 1996. - № 1. – С. 18-23.
163. Рудий М.М., Ільчук М.М. Зміна відносин власності у сільському господарстві // Економіка АПК. – 1995. - № 2. – С. 21-24.
164. Саблук П.Т. Активізація реформи та вихід АПК з кризи // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1999. - № 4. – С. 2-7.
165. Саблук П.Т. Про стан аграрної економіки і реформ в АПК України // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1999. - № 3. – С. 2-12.
166. Сагайдак А.Э. Проблемы развития арендных отношений в сельском хозяйстве // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1990. - № 11. - С. 42-45.

167. Сакс Д., Пивоварський О. Економіка перехідного періоду: уроки для України. – К.: Основи, 1996. – 345 с.
168. Самко И.А. Арендная плата за землю // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1990. - № 1. - С. 31-33.
169. Сенчуков В., Семенюк В. Яка власність на землю потрібна Україні // Економіка України. – 1997. - № 12 (433). – С. 62-70.
170. Ситник В.П. Аграрна реформа: роздуми і пропозиції// Вісник аграрної науки. - 1997. - № 7. - С. 76 - 79.
171. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 124 с.
172. Соколов Я.В. Закон “О бухгалтерском учете”: взгляд профессионала // Бухгалтерский учет. – 1997. - № 4. – С. 74-79.
173. Соколов Я.В., Ковалев В. Интерпритация основ бухгалтерского учета: опыт США // Бухгалтерский учет. – 1998. - № 7. – С. 88-91.
174. Сопко В. Бухгалтерський облік власності в підприємницькій діяльності // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 2. – С. 2-11.
175. Сопко В.В. Бухгалтерський облік власності засновників (учасників). – Київ, 1995. – 24 с.
176. Сопко В.В. Бухгалтерський облік у підприємстві. – Київ: Техніка, 1995. – 267 с.
177. Сопко В. Злободенне питання бухгалтерського обліку (щодо закону про бухгалтерський облік України) // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 3. – С. 20-25.
178. Сопко В.В. Основи побудови бухгалтерського внутрігосподарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності (контролінг) // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 10. – С. 2-10.

179. Статистичний щорічник Тернопільської області за 1999 рік / Державний комітет статистики України / За ред. Кирича В.Г. - Тернопіль, 1999. - 452 с.
180. Статистичний щорічник України / Державний комітет статистики України – К.: Українська енциклопедія, 1997. – 618 с.
181. Статистичний щорічник України / Міністерство статистики України – К.: Техніка, 1996. – 576 с.
182. Степаненко І.Х. Міжнародний досвід кооперації у сільському господарстві // Агроінком. - 1997. - № 4-5. - С. 22-23.
183. Сук Л.К. Бухгалтерський облік – справа державна // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 6. – С. 6-7.
184. Сук Л.К. Облік в селянському господарстві // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1998. - № 1. – С. 6-10.
185. Сук Л.К. Облік орендних операцій // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 1999. - № 3. - С. 13-19.
186. Сук Л.К. Спрощена система обліку в малому бізнесі // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 9. – С. 4-7.
187. Титаренко М.М. Нове в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств // Пропозиція. – 1996. - № 10. – С. 66-67.
188. Титаренко М.М. Про окремі особливості бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1998. - № 5. – С. 9-12.
189. Ткаченко Н.М. Бухгалтерский учет на предприятиях с разными формами собственности. Учебно-методическое пособие (изд. 2-е доп. и перер.). – Киев, 1996. – 672 с.
190. Томчук О.Ф. Облік натуральної оплати в сільськогосподарських підприємствах // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 1998. - № 3. - С. 2-4.

191. Удосконалення механізму господарювання в сільськогосподарських підприємствах / Завадський Й.С., Галушко В.П., Гнед Е.С. та ін. / За ред. Завадського Й.С. – К.: Урожай, 1991. – 184 с.
192. Указ Президента України “Про захист прав власників земельних часток (паїв)” // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1998. - № 4. – С. 70.
193. Указ Президента України “Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки” від 3 грудня 1999 року № 1529 / 99 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. - № 1. – С. 26-28.
194. Учет: международная перспектива / Г.Мюллер, Х.Гернон, Г.Миик: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 136 с.
195. Учет: ситуации и примеры / Р.Энтони, Дж.Рис: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
196. Федієнко П. До розвитку приватно-орендних сільськогосподарських підприємств або приватно-орендні відносини на селі // Пропозиція. - 1998. - № 3. - С. 57-58.
197. Федієнко П. Створення нових аграрних формувань у процесі реструктуризації сільськогосподарських підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. - № 9. – С. 38-40.
198. Федоров М.М. Методичні підходи до визначення орендної плати за землю // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 1999. - № 9. - С. 5-7.
199. Федоров М.М. Плата за землю: суть і методика обчислення // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1998. - № 2. – С. 64-65.
200. Федоров М.М. Розвиток орендних земельних відносин // Економіка АПК. - 1999. - № 1. - С. 100-103.
201. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей / За ред. Хомина П.Я. - Тернопіль: Астон, 2000. - 288 с.

202. Ходзіцька В.В. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік: його суть та місце в системі формування економічної інформації в умовах ринкових відносин // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - № 6. – С. 36-38.
203. Холод Л.И. Об учете земельных долей // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1998. - № 2. - С. 32-33.
204. Хомин П.Я., Костецкий І.І., Костецкий Я.І. Облік та аналіз діяльності фермерського господарства. - Тернопіль: Поліграфіст, 1999. - 144 с.
205. Хомин П.Я. Організації звітності – належну методологічну основу // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - № 1. – С. 25-28.
206. Хорохордин Н.Н., Ширококов В.Г. Предложения по усовершенствованию учета уставного капитала // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1995. - № 11. - С. 33-34.
207. Цветкова Н.М. Бухгалтерский учет операций, связанных с осуществлением корпоративных прав // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. - № 3. – С. 13-29.
208. Церетелі Л. Бухгалтерський облік у 2000 році // Вісник податкової служби України. - 2000. - № 6. - С. 85-91.
209. Церетелі Л. Облік та оподаткування дивідендів // Все про бухгалтерський облік. – 1999. - № 16 (319). – С. 5-9.
210. Чапюк Р.С. Бухгалтерский учет в условиях реформирования сельскохозяйственных предприятий // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - № 4. – С. 31.
211. Чебанова Н. Бухгалтерский учет арендных операций // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. - 1998. - № 13-14. С. 30-33.
212. Чебанова Н., Василенко Ю. Бухгалтерський облік: нинішнє і майбутнє // Податки та бухгалтерський облік. – 1997. - № 46. – С. 7-11.
213. Чумаченко Н.Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее ... будущее?! // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - № 4. – С. 2-12.

214. Шатковська Л.С. Особливості нового Плану рахунків і заходи щодо його впровадження // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. - № 3. – С. 3-5.
215. Швець В.Г. Національне рахівництво – як інструмент макроекономічного аналізу // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - № 2. – С. 3-11.
216. Швець В.Г., Мельохіна О.П. До питання реформування системи бухгалтерського обліку в Україні // Фінанси України. – 1998. - № 2. – С. 52-59.
217. Шевельова С.О. Білорус П.М. Трансформація форм власності в АПК. – Тернопіль: Збруч, 1995. – 50 с.
218. Швець В.Г. План рахунків у контексті реформи бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. - № 4. – С. 3-4.
219. Шевчук В.О. Модифікація бухгалтерського обліку в умовах економічних трансформацій // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - № 4. – С. 3-10.
220. Шелковников Н. Совершенствование экономического механизма аграрных отношений // АПК: экономика, управление. – 1997. - № 12. – С. 30-37.
221. Шнейдман Л.З. Основы формирования учетной политики в условиях перехода к рынку // Бухгалтерский учет. – 1994. - № 8. – С. 33-35.
222. Щетинина И.В. Новый этап реформирования АПК // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1997. - № 12. - С. 16-20.
223. Югай А.М. Арендная плата и эффективность аренды в сельском хозяйстве // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1989. - № 12. - С. 42-46.
224. Юркевич А.І. Акціонерне управління в АПК // Агроінком. – 1997. - № 2-3. – С. 31-33.
225. Юрчишин В.В., Баланюк І.Ф. Проблеми розвитку аграрних відносин // Економіка АПК. – 1997. - № 7. – С. 3-9.

226. Юрчишин В.В. Післяприватизаційний етап розвитку сільського господарства // Вісник аграрної науки. - 1996. - № 1. - С. 10-14.
227. Юрчишин В.В. Післяприватизаційний розвиток сільськогосподарських підприємств і його проблеми // Економіка АПК.- 1995. - № 10. – С. 22-25.

Додаток А

**Динаміка валового збору сільськогосподарських культур
в Україні та у Тернопільській області**

(у господарствах усіх категорій; тис.т.)

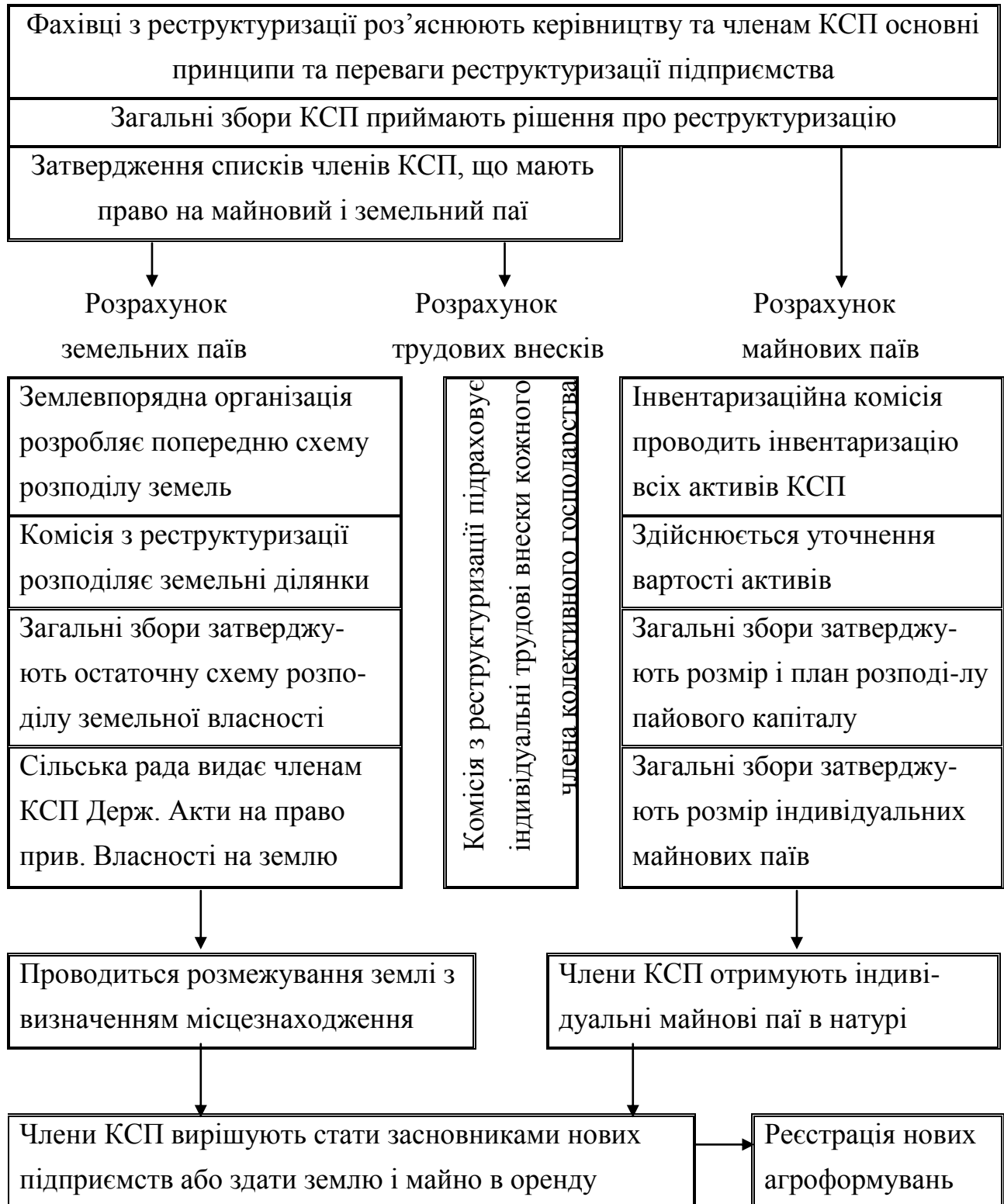
		Зернові	Цукрові буряки	Картопля	Овочі
1990	Україна	51009	44264	16732	6666
	Тернопільська область	1319	3313	1019	140
	Терн.обл.у % до України	2,58	7,48	6,09	2,10
1991	Україна	38674	36168	14550	5932
	Тернопільська область	1069	2203	585	113
	Терн.обл.у % до України	2,76	6,09	4,02	1,90
1992	Україна	38537	28783	20277	5310
	Тернопільська область	1222	2282	944	118
	Терн.обл.у % до України	3,17	7,93	4,65	2,22
1993	Україна	45623	33717	21009	6055
	Тернопільська область	1350	2159	955	133
	Терн.обл.у % до України	2,96	6,40	4,54	2,19
1994	Україна	35497	28138	16102	5142
	Тернопільська область	1293	2436	614	96
	Терн.обл.у % до України	3,64	8,66	3,81	1,87
1995	Україна	33930	29650	14729	5880
	Тернопільська область	1204	2011	551	118
	Терн.обл.у % до України	3,55	6,78	3,74	2,01
1996	Україна	24571	23009	18410	5070
	Тернопільська область	869	2080	946	128
	Терн.обл.у % до України	3,54	9,04	5,14	2,52
1997	Україна	35472	17663	16701	5168
	Тернопільська область	1087	1429	651	138
	Терн.обл.у % до України	3,06	8,09	3,89	2,67
1998	Україна	26471	15523	15405	5492
	Тернопільська область	758	1290	629	89
	Терн.обл.у % до України	2,86	8,31	4,08	1,62
1999	Україна	24581	14064	12723	5324
	Тернопільська область	663	1374	634	94
	Терн.обл.у % до України	2,69	9,77	4,98	1,76

Додаток Б
Поголів`я продуктивної худоби в Україні
за категоріями господарств

(на початок року; тис. голів)

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Усі категорії господарств										
Велика рогата худоба	24623	23728	22457	21607	19624	17557	15313	12759	11722	10626
У т.ч. корови	8378	8263	8057	8078	7818	7531	6972	6265	5841	5431
Свині	19427	17839	16175	15298	13946	13144	11236	9479	10083	10073
Вівці та кози	8419	7829	7238	6863	5576	4099	3047	2362	2026	1885
Сільськогосподарські підприємства										
Велика рогата худоба	21083	20186	18800	17717	15742	13674	11545	8967	7850	6681
У т.ч. корови	6191	5986	5623	5439	5005	4579	4039	3327	2887	2465
Свині	14071	12557	10913	9724	8044	7112	5496	3986	4234	4081
Вівці та кози	7166	6412	5603	4990	3807	2404	1540	958	660	552
Особисті підсобні господарства населення										
Велика рогата худоба	3540	3537	3643	3869	3856	3856	3743	3764	3839	3921
У т.ч. корови	2187	2275	2429	2628	2799	2936	2917	2921	2936	2955
Свині	5356	5276	5245	5549	5864	5992	5699	5456	5800	5960
Вівці та кози	1253	1412	1623	1852	1742	1675	1492	1391	1354	1328

Додаток В
Основні етапи здійснення реструктуризації
колективних сільськогосподарських підприємств (КСП)



Додаток Г
Методика визначення й отримання в натурі
земельно-майнової власності КСП

