

ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

Бруханський Руслан Феоктистович

УДК: 657.1:631.1

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

**Спеціальність: 08.06.04 – Бухгалтерський облік,
аналіз та аудит**

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Тернопіль – 2000

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Тернопільській академії народного господарства
Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор

Олійник Василь Михайлович,

Тернопільська обласна рада народних депутатів, голова

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор

Линник Володимир Григорович,

Київський національний економічний університет,

завідувач кафедри обліку і аудиту в сільському господарстві

кандидат економічних наук, професор

Данилюк Богдан Іванович,

Державна податкова адміністрація в Тернопільській області,

заступник голови

Провідна установа: **Національний аграрний університет,**

кафедра бухгалтерського обліку і аудиту, м. Київ

Захист відбудеться «25» січня 2001 р. о 11 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.01 по захисту дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук в Тернопільській академії народного господарства (46000, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11, ауд. 1300).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Тернопільської академії народного господарства (м. Тернопіль, вул. Львівська, 11).

Автореферат розісланий «23» грудня 2000 р.

Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради

кандидат економічних наук, доцент

Задорожний З.В.

Загальна характеристика роботи

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., 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.

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 обґрунтовано й практично вирішено ряд дискусійних питань методики й організації бухгалтерського обліку в умовах реструктуризації сільськогосподарських підприємств.

В процесі дослідження отримано наступні наукові результати:

- обґрунтовано 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;
- обґрунтовано 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 методикау 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 методикау 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 24.08.2000 р.); сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Батьківщина» Тернопільського району (довідка № 171 від 20.09.2000 р.); приватно-орендному підприємстві «Урожай» Терновлянського району (довідка № 91 від 7.07.2000 р.); приватному агропромислому підприємстві «Озерна» Зборівського району (довідка № 239 від 14.08.2000 р.); сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Глещавка» Терновлянського району (довідка № 86 від 25.09.2000 р.).

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.

Основні положення дисертаційної роботи

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, задачі, предмет і об'єкт дослідження, висвітлено наукову новизну роботи, практичну значимість одержаних результатів.

У першому розділі «Реструктуризація сільськогосподарських підприємств та необхідність трансформації бухгалтерського обліку в умовах реформування економіки» розкрито економічну суть та основні передумови процесу структурної перебудови в сільському господарстві України, досліджено закономірності реформування земельно-майнових відносин у сфері агробізнесу, вивчено й проаналізовано основні напрями реструктуризації сільськогосподарських підприємств, обґрунтовано необхідність та концептуальні принципи трансформації бухгалтерського обліку в господарських структурах ринкового типу.

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 сільськогосподарських підприємств вимагає попереднього паювання майна і землі, персоніфікації та поступової приватизації розпайованої земельно-майнової власності.

Слід зауважити, що персоніфікація власності та приватизація земельно-майнових ресурсів не є кінцевою метою реструктуризації сільськогосподарського сектора економіки України. Це лише необхідна стадія формування нових типів підприємств у сфері агробізнесу, які повинні стати елементами альтернативної організаційної структури сільського господарства України. При цьому доцільно врахувати специфіку перехідного періоду до ринкових відносин, 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.

Як свідчить досвід реструктуризації сільськогосподарських підприємств Тернопільської області, найбільшого поширення набувають господарські товариства і приватні підприємства. Станом на 1.05.2000 року в області реформовано 582 господарства (табл. 1). На цій основі створено 672 підприємства, в тому числі: господарських товариств – 269 (40,0%); приватних підприємств – 379 (56,4%); сільськогосподарських кооперативів – 19 (2,8%); селянських (фермерських) господарств – 5 (0,8%).

Таблиця 1
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 (фермерських) 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 | Збарзький | 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 | Монастириський | 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 |

Процедура реструктуризації сільськогосподарських підприємств 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. 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.

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. Однак, незважаючи на доцільність такої адаптації, не слід повністю відмовлятися від другого варіанту реформування, який дозволить у перспективі перевищити існуючий рівень обліку.

На нашу думку, основним напрямом успішного здійснення реформи є орієнтація на теоретичну розробку і практичне втілення власної концепції обліку, яка повинна відповідати національним інтересам держави. 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.

У другому розділі «Організаційна структура побудови бухгалтерського обліку в реформованих господарствах» висвітлено організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку, пов'язані з розмежуванням відносин власності, користування і трудової участі, відображенням у системі обліку сільськогосподарського підприємства розпайованої земельно-майнової власності, побудовою аналітичного обліку персональних внесків співвласників, організацією обліку нарахування та сплати орендної плати за використання земельної і майнової власності, методикою нарахування і виплати дивідендів у реструктуризованих підприємствах, процедурою виходу із складу господарського формування.

Визначальним елементом в організації системи обліку власності реструктуризованого сільськогосподарського підприємства є максимальна аналітичність інформації щодо величини, структури та динаміки статутного капіталу в розрізі конкретних учасників.

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

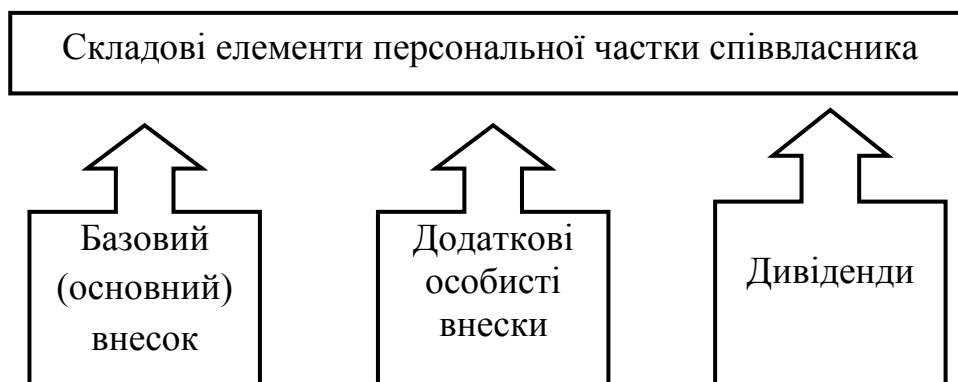


Рис. 1. Структура персонального внеску співвласника

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

Досвід постреструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств Тернопільської області свідчить, що повноцінний аналітичний облік персональних внесків співвласників не проводиться. В більшості господарств застосовується лише список власників, де фіксується процентне співвідношення статутних внесків. Облік зводиться до арифметичного перерахунку абсолютних величин персональної власності станом на 1 січня, причому в сторону зменшення, оскільки підприємства нерентабельні, а майно поступово зношується. У процесі нарахування і виплати дивідендів процентне співвідношення статутних внесків не зміниться лише за умови отримання співвласниками дивідендів у повному обсязі, однак, ситуація ускладниться у випадку відносно нерівномірних сум виплати 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 учасників.

Таким чином, в організації бухгалтерського обліку статутних внесків співвласників необхідно забезпечити відображення повного комплексу операцій, які характеризують величину, структуру та динаміку персональних внесків учасників підприємства. На нашу думку, з метою організації повноцінного аналітичного обліку персональних статутних внесків у реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах доцільно застосовувати особові рахунки співвласників (табл. 2).

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.

Таблиця 2

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 | | | | | |

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 і 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.

Фактичні дані про величину, структуру та динаміку персональної власності конкретного учасника сільськогосподарського підприємства доцільно подавати у формі витягу із особового рахунку співвласника.

Специфічним і дискусійним питанням в умовах реструктуризації сільськогосподарських підприємств 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.

Процедура паювання власності колективних господарств, приватизації земельно-майнових ресурсів та реструктуризації сільськогосподарських підприємств створює об'єктивну необхідність формування принципово нової категорії обліку – вартісного відображення землі. Земельна ділянка, як внесок у статутний капітал підприємства, безумовно потребує вартісного вираження, причому економічно доцільним слід вважати відокремлений облік земельної власності, оскільки у вартісному виразі земля становить 70–90% активів сільськогосподарського підприємства. Основними аргументами на користь чіткого розмежування в обліку земельної і майнової власності вважаємо наступні: 1) земля є унікальним і найбільш цінним засобом виробництва у сільському господарстві; 2) земельні ресурси з економічної точки зору значно відрізняються від інших основних виробничих фондів; 3) земля, на відміну від усієї сукупності засобів виробництва, не підлягає амортизації; 4) земельні ресурси є самостійним об'єктом оподаткування.

Для відображення в системі бухгалтерського обліку вартісної оцінки землі доцільно застосувати окремий синтетичний рахунок, наприклад, «Земельні ресурси». У бухгалтерському балансі необхідно передбачити відповідні статті, які характеризуватимуть наявність земельних ресурсів підприємства та джерела їх покриття. Таким чином, для відображення господарських операцій, пов'язаних з обліком землі, потрібно внести певні зміни у План рахунків бухгалтерського обліку та відповідні форми звітності. При цьому передачу земельних ділянок у власність сільськогосподарського підприємства слід вважати внеском до статутного капіталу.

На нашу думку, для побудови системи аналітичного обліку земельної власності сільськогосподарських підприємств доцільно використовувати спеціальну книгу обліку земельної власності (табл. 3), 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.

Таблиця 3

**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 | Андрусин Г.Л. | 1.03.1999 | 034581 | 2,31 | | | | | | | |
| 2 | Антків Л.П. | 1.03.1999 | 034654 | 2,74 | | | | | | | |
| 3 | Антків Р.Г. | 1.03.1999 | 034653 | 2,93 | | | | | | | |
| 121 | Кузь С.Р. | 1.03.1999 | 034517 | 2,32 | 12.07.2000 | 2,32 | | | | | |
| 217 | Сойка М.П. | 1.03.1999 | 034559 | 2,30 | 4.07.2000 | 2,30 | | | | | |
| 272 | Ячмінський У.М. | 1.03.1999 | 034579 | 2,92 | | | | | | | |
| | Разом | x | x | 804,47 | x | 34,78 | | | | | |
| II | <i>Нові власники:</i> | | | | | | | | | | |
| 1 | Семчишин І.М. | 4.07.2000 | 034791 | 2,30 | | | | | | | |
| 2 | Кузь О.С. | | 034793 | 0,77 | | | | | | | |
| 3 | Кузь В.С. | 12.07.2000 | 034794 | 0,77 | | | | | | | |
| 4 | Кузь М.І. | | 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 | | | | | | | |

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, місцезнаходження, інформацію про родючість ґрунту, балансову вартість тощо.

Дослідження практики здійснення орендних відносин у реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області доводить, що найбільш виправданим є застосування операційної оренди, яка гарантує орендодавцю після закінчення терміну дії угоди право беззаперечного повернення власності, не виключаючи при цьому можливість продовження дії договору оренди або укладення лізингової угоди з іншим орендарем. 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.

При визначенні розміру дивідендних виплат у реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах вважаємо найбільш виправданим і економічно доцільним застосовувати варіант сумарної вартості майнового і земельного паїв, тобто капітал конкретного учасника буде складатись із суми вартостей майна та землі, отриманих на основі паювання колективної власності з врахуванням поточних динамічних і структурних змін в процесі господарської діяльності підприємства.

У третьому розділі «Специфіка та особливості організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання» обґрунтовано методичні підходи та особливості організації бухгалтерського обліку в акціонерних товариствах, товариствах з обмеженою відповідальністю, приватно-орендних підприємствах та селянських (фермерських) господарствах.

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; 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.

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.

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.

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.

На наш погляд, в сучасних умовах господарювання у товариствах з обмеженою відповідальністю доцільно застосовувати метод розподілу прибутку пропорційно обсягу внесеного партнерами капіталу. Визначальним критерієм такого розподілу виступає вартість персонального капіталу партнера у відсотках до загального обсягу статутного капіталу 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).

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

Основою 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.

Висновки

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 вискоелективного 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 постреструктуризаційне 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 реєстром 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 нерідко 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.

Основні публікації за темою дисертації

1. Бруханський Р.Ф. Організація бухгалтерського обліку в умовах реструктуризації сільськогосподарських підприємств // Придніпровський науковий вісник, № 100 (167), м. Дніпропетровськ, листопад 1998 р., – С. 55-59 - 0,26 д.а.
2. Бруханський Р.Ф. Реструктуризація сільськогосподарських підприємств Тернопільської області // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 5. Тернопіль: Економічна думка, 1999 р. – С. – 194-196 – 0,23 д.а.
3. Бруханський Р.Ф. Основні принципи трансформації бухгалтерського обліку в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 6. Тернопіль: Економічна думка, 1999 р. – С. 199-202 – 0,25 д.а.
4. Бруханський Р.Ф. Організація обліку земельних і майнових паїв у процесі постреструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Спецвипуск 12. Тернопіль: «Економічна думка», 1999 р. – С. 17-19 – 0,14 д.а.
5. Бруханський Р.Ф. Специфіка організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських акціонерних товариствах // Проблеми економіки агропромислового комплексу і формування його кадрового потенціалу: матеріали міжнародної науково-практичної конференції: Київ, ІАЕ, 2000 р. – С. 619-621 – 0,17 д.а.

АНОТАЦІЯ

Бруханський Р.Ф. Організація бухгалтерського обліку в умовах реструктуризації сільськогосподарських підприємств (на прикладі господарств Тернопільської області). – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04. – “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит”. Тернопільська академія народного господарства. Тернопіль, 2000.

У дисертаційному дослідженні обґрунтовано теоретичну основу і практичну значимість процесу реструктуризації сільськогосподарських підприємств, проаналізовано базові принципи трансформації системи бухгалтерського обліку в реформованих господарствах. Земельну власність сільськогосподарських підприємств запропоновано розглядати в якості внеску до статутного капіталу і відображати в обліку на спеціальному синтетичному рахунку. Розроблено реєстр аналітичного обліку персональних внесків учасників (засновників) сільськогосподарського підприємства та розрахунків з власниками. Обґрунтовано особливості сільськогосподарської оренди, уточнено базу розподілу та методика нарахування дивідендів у реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах.

Ключові слова: сільськогосподарське підприємство, реструктуризація, земельно-майнова власність, облік статутних внесків, оренда, дивіденди, облік розрахунків з власниками.

АННОТАЦИЯ

Бруханский Р.Ф. Организация бухгалтерского учета в условиях реструктуризации сельскохозяйственных предприятий (на примере хозяйств Тернопольской области). - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 - бухгалтерский учет, анализ и аудит. Тернопольская академия народного хозяйства. Тернополь, 2000.

В диссертационном исследовании обоснована теоретическая основа, экономическая сущность, практическая значимость и главные предусловия процесса реструктуризации сельскохозяйственных предприятий, исследованы закономерности реформирования земельно-имущественных отношений в сфере агробизнеса, изучены и проанализированы главные направления реструктуризации сельскохозяйственных предприятий, обоснованы необходимость и концептуальные принципы трансформации бухгалтерского учета в реформированных хозяйствах.

Приватизация земельно-имущественной собственности и реструктуризация сельскохозяйственных предприятий рассмотрены с точки

зрения адаптации системы бухгалтерского учета относительно рыночных отношений хозяйствования. Особое внимание уделено вопросам оптимизации учета собственности реформированных хозяйств, повышения уровня аналитичности учетной информации, усиления контроля за рациональным использованием средств производства.

Земельную собственность сельскохозяйственных предприятий предлагаем рассматривать в качестве вноса в уставной капитал и отражать в учете на специальном синтетическом счете. Такой подход обоснован, во-первых, необходимостью разделения земельной и имущественной собственности, так как земля является уникальным и наиболее ценным средством производства в сельском хозяйстве; во-вторых, земельные ресурсы с экономической точки зрения достаточно отличаются от других производственных фондов; в-третьих, земля, в отличие от всей совокупности средств производства, не подлежит амортизации; в-четвертых, земельные ресурсы являются самостоятельным объектом налогообложения. Для построения рациональной системы аналитического учёта земельной собственности сельскохозяйственных предприятий предлагаем использовать специальную книгу учёта земельной собственности, которая обеспечит руководство и участников хозяйства детальной аналитической информацией о наличии, структуре и динамике земельной собственности в разрезе конкретных совладельцев и по предприятию в целом.

В результате диссертационного исследования разработан регистр аналитического учета персональных взносов участников (основателей) сельскохозяйственного предприятия, главным предназначением которого является систематизация информации о величине, структуре и динамике персональных взносов совладельцев реструктуризованного предприятия с целью обеспечения внутренних управленческих нужд хозяйства, оперативного информирования совладельцев о структуре собственности, упрощения системы распределения дивидендов. Изучена специфика и уточнена методика отражения в учете процедуры выхода совладельца из сельскохозяйственного предприятия с использованием карточек учёта задолженности предприятия.

Обоснованы особенности сельскохозяйственной аренды с использованием паевой земельно-имущественной собственности. На постреструктуризационном этапе хозяйствования считаем целесообразным применять операционную аренду, которая гарантирует арендодателю после окончания срока действия соглашения право бесспорного возвращения собственности, не исключая при этом возможности продления срока действия арендного соглашения.

Исследована специфика основных моделей дивидендной политики сельскохозяйственного предприятия, уточнена база распределения и методика начисления дивидендов в реструктуризованных хозяйствах. На

постреструктуризационном этапе хозяйствования считаем целесообразным использовать дивидендную политику фиксированных выплат пропорционально уставных взносов совладельцев, базой распределения дивидендов необходимо рассматривать всю совокупную стоимость земельно-имущественной собственности предприятия.

На примере постреструктуризационной деятельности сельскохозяйственных предприятий Тернопольской области изучена специфика и особенности организации бухгалтерского учета в хозяйствах разных организационно-правовых форм: акционерные общества, товарищества с ограниченной ответственностью, фермерские хозяйства.

Ключевые слова: сельскохозяйственное предприятие, реструктуризация, земельно-имущественная собственность, учет уставных взносов, аренда, дивиденды, учет расчетов с владельцами.

ANNOTATION

R.F. Brukhanskyy. Organization of business accounting in conditions of restructuring of agricultural enterprises (on an example of farms of Ternopil region). - Manuscript.

Thesis for getting of academic degree of the candidate of economic sciences for specialty 08.06.04 – Business accounting, analysis and audit. Ternopil Academy of National Economy. Ternopil, 2000.

In the thesis research the theoretical footing and practical significance of the process of restructuring of the agricultural enterprises is improved, the base principles of transformation of business accounting in the reformed farms are analysed. The landed property of the agricultural is offered to consider as the assessed contribution to the charter capital and to show in the record-keeping on the special synthetic account. The register of analytical accounting of the personal contributions of the participants (founders) of the agricultural enterprise and settling accounts with the proprietors is developed. The specificity is studied and the technique of registration mapping of the of the co-owner exit procedure from staff of agricultural enterprise is specified. The features of the agricultural lease utilization of the landed property, divided into shares are proved. The specificity of the basic models of dividends policy of the enterprise is studied, base of distribution and dividends charge technique at the restructured agricultural enterprises is specified.

Key words: agricultural enterprise, restructuring, landed-material property, record-keeping of assessed contributions, lease, dividends, record-keeping of settling accounts with the proprietors.