

УДК 657.1

**Сава Андрій**

к.е.н., с.н.с., завідувач відділу

Тернопільська державна сільськогосподарська  
дослідна станція ІКСГПН НААН

м. Тернопіль

**Палюх Микола**

к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ОБСЛУГОВУЮЧИХ КООПЕРАТИВАХ

### *Анотація*

*В статті розглянуто особливості організації бухгалтерського обліку на прикладі сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах, які ведуть облік специфічних об'єктів та господарських операцій, та запропоновано загальні підходи до її реалізації на практиці.*

***Ключові слова:** сільськогосподарський обслуговуючий кооператив, виробничо-фінансова діяльність, бухгалтерський облік, стандарти обліку, організація, об'єкти обліку, план рахунків.*

Сільськогосподарська кооперація має подвійну природу. З одного боку, сільськогосподарський кооператив – це підприємство, яке керується інтересами своїх клієнтів-членів, а з другого – це база для формування соціального капіталу населення, розвитку сільських територій, створення робочих місць, підвищення кваліфікації сільських жителів. Такі умови його функціонування відображають неприбуткову природу обслуговуючих кооперативів (надалі – СОК), у зв'язку із чим виникає необхідність обґрунтування організації бухгалтерського обліку їх діяльності.

Загальні принципи і засади організаційних правил обліку в СОК визначаються нормативно-правовими актами з питань ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в Україні.

Згідно Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] кожен СОК проводить роботу з організації бухгалтерського обліку, яка завершується формуванням наказу про облікову політику і затвердженням положень, що не суперечать чинному законодавству. СОК також надано право:

- визначати за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою – голова правління чи виконавчий директор) відповідно до установчих документів облікову політику кооперативу;

- обирати форму бухгалтерського обліку, як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених законодавством, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

- розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначати права

працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності кооперативу.

Щодо інших нормативних документів з бухгалтерського обліку, то ключовими для виконання облікових процедур в СОК є положення з бухгалтерського обліку, які регулюють питання формування капіталу, руху активів, виконання зобов'язань та формування фінансового результату: П(С)БО 7 «Основні засоби» [2], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [3], П(С)БО 9 «Запаси» [4], П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [5], П(С)БО 11 «Зобов'язання» [6], П(С)БО 14 «Оренда» [7], П(С)БО 15 «Дохід» [8] та П(С)БО 16 «Витрати» [9].

Ще одним важливим критерієм вибору організаційної форми в СОК є його розмір. Так, залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік кооперативи можуть бути віднесені до малих, середніх або великих підприємств. Це впливає на вибір плану рахунків, форм реєстрів та форм фінансової звітності. Зокрема, СОК, які критеріям малих підприємств, складають і подають фінансову звітність як суб'єкт малого підприємництва. Тоді як середні та великі – складають фінансову звітність на загальних підставах.

Слід зауважити, що особливості організації та методики бухгалтерського обліку основних операцій в СОК визначені такими специфічними об'єктами:

1. Формуванням пайового та неподільного фондів.

2. Порядком розрахунків за надані послуги з членами кооперативу та третіми особами.

3. Визнанням витрат та калькулюванням собівартості послуг, що надаються сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом.

4. Розподілом річного результату діяльності кооперативу.

Організація обліку власного капіталу СОК полягають головним чином у потребі розподілу аналітичного обліку за видами фондів, описаних в законодавстві про кооперацію та сільськогосподарську кооперацію, а також у необхідності виділення у окремі групи членів та асоційованих членів, оскільки перші беруть участь лише у формуванні пайового капіталу, останні – і пайового, і неподільного капіталу. При цьому слід враховувати, що вступні внески членів кооперативу та пайові внески, які підтверджують право на членство чи асоційоване членство, є обов'язковими; окрім того, допускається внесення додаткових паїв як членами, так і асоційованими членами. Попри однакову пайову природу цих внесків, очевидно є необхідність розмежування їх за складовими пайового капіталу у бухгалтерському обліку. Персоніфікації потребує і відображення прав власності членів та асоційованих членів кооперативу на паї та додаткові паї, що зумовлює необхідність розробки та запровадження відповідної первинної та зведеної документації.

Взаємовідносини з контрагентами СОК, як і у всіх інших структурах, поділяються на розрахунки з кредиторами та розрахунки з дебіторами. Розрахунки з кредиторами СОК не відрізняються від порядку їх здійснення у підприємствах та організаціях, основна діяльність яких спрямована на

отримання прибутку, адже у цій площині кооператив вступає у відносини з учасниками економічних відносин, які, постачаючи йому засоби праці, предмети праці, товари, роботи та послуги, переслідують ціль отримання прибутку від операцій з ним. Тому і порядок відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з кредиторами кооперативу ідентичний методиці обліку в звичайних сільськогосподарських підприємствах.

Відмінними в плані бухгалтерського обліку є розрахунки з дебіторами кооперативу, особливо по наданню послуг, що визначені статутними документами. Порядок відображення в обліку руху товарів, робіт, послуг в значній мірі залежить від типу кооперативу і, відповідно, від виду його діяльності за законодавством про сільськогосподарську кооперацію. Така ж залежність спостерігається і між наданням послуг членам кооперативу та третім особам, а механізми руху цінностей, які постачаються кооперативами членам та третім особам у постачальницьких кооперативах, та руху продукції (біологічних активів) членів кооперативу, що надається для реалізації через заготівельно-збутовий кооператив, що пов'язані з передачею прав власності на відповідні цінності, визначають індивідуальні особливості бухгалтерського обліку руху цих ресурсів.

Якщо в обліку розрахунків за надані послуги, виконані роботи, поставлені продукцію та товари у прибуткових підприємствах аналітичний облік ведеться за «продуктовою» ознакою, то в СОК очевидною є необхідність ведення аналітичного обліку за відповідними напрямками.

По закінченні ж господарського року, коли, згідно з законодавством про кооперацію та сільськогосподарську кооперацію, настає час виплати кооперативних виплат членам та отримання часток результату кооперативу на паї членів та асоційованих членів кооперативу, характер підсумкових операцій свідчить уже про те, що вони є і учасниками діяльності кооперативу та його співзасновниками. Саме цими двома складовими – клієнтською природою та природою учасника – і визначаються особливості ведення бухгалтерського обліку розрахунків.

Вимозі поділу аналітичного обліку за видами діяльності СОК підпорядковані і особливості розмежування витрат та калькулювання собівартості послуг, що надаються кооперативом. При цьому слід ще раз наголосити, що і членам кооперативу, і третім особам виконуються одні і ті ж операції. Це означає, що витрати на виробництво цих послуг (окрім тих, за якими можна визначити точну фактичну собівартість за кожним з замовлень) збиратимуться разом, і фактична собівартість кожної з них визначатиметься по загальній сумі затрат і по загальному об'єму надання, включаючи їх постачання членам кооперативу та третім особам. Водночас списання собівартості кожної з послуг протягом року буде розмежовуватися по відповідних субрахунках другого порядку до рахунку собівартості реалізації.

Враховуючи описані вище особливості, цілком очевидно, що окремо за операціями з членами та третіми особами в кінці року визначатиметься і фінансовий результат діяльності СОК. Фінансові результати операційної діяльності кооперативу розподілятимуться на результат по неприбутковій діяльності, результат по прибутковій діяльності, а в заготівельно-збутових

кооперативах – ще і на результат розрахунків з покупцями продукції членів кооперативу (який повинен дорівнювати нулю).

Позитивний результат діяльності кооперативу по наданню послуг членам являтиме собою суму переплати ними за послуги кооперативу понад фактичну вартість реалізованих послуг (включаючи частину витрат періоду, що відноситься на операції по неприбутковій діяльності). Результат операцій з третіми особами формуватиме прибуток від неосновної діяльності СОК, який підлягає оподаткуванню відповідно до вимог податкового законодавства.

Усі перелічені вище особливості і визначають необхідність побудови бухгалтерського обліку особливих об'єктів та сфер діяльності у СОК, на підтвердження їх неприбуткового статусу та доведення суті обслуговуючої кооперації на селі шляхом застосування облікових інструментів, які забезпечили б чітке усвідомлення різниці між посередницькими та сервісними підприємствами, що надають послуги, аналогічні тим, які пропонуються чинним законодавством та кооперативними принципами, але за ринковими цінами, та власне природою неприбуткової кооперативної структури.

#### **Список використаних джерел**

1. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1999-2011.
2. Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 «Про затвердження П(С)БО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 «Про затвердження П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
4. Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 «Про затвердження П(С)БО 9 «Запаси» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
5. Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 «Про затвердження П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
6. Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 «Про затвердження П(С)БО 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
7. Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 «Про затвердження П(С)БО 14 «Оренда» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
8. Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 «Про затвердження П(С)БО 15 «Дохід» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
9. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 «Про затвердження П(С)БО 16 «Витрати» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

