

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ ПАЙОВОГО КАПІТАЛУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ОБСЛУГОВУЮЧИХ КООПЕРАТИВІВ

У статті розглянуто порядок формування та руху пайового капіталу сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу та відображення цього процесу на рахунках бухгалтерського обліку. Виявлено низку специфічних питань, які потребують вирішення. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення методології обліку вищевказаного процесу.

The article deals with the procedure for the formation and movement of share capital and agricultural service cooperative reflect this process accounts. We found a number of specific issues that need to be addressed. A number of proposals to improve accounting methods above process were developed.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В Україні великі структури і трейдери диктують умови на ринку сільськогосподарської продукції тому, що не мають противаги – немає кооперації, немає об'єднання виробників. Посередники за безцінь скуповують продукцію у селян, які не мають доступу до ринків, та продають її, отримуючи прибутки. Як свідчить практика, там, де люди об'єдналися і створили збутові кооперативи, посередники відступають. Проте, сьогодні, перед сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами є певні недоліки. З одного боку, створення сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів стримує недостатня поінформованість сільського населення про їх діяльність та переваги. Попередні десятиліття радянської історії підірвали довіру людей до інституту кооперації. До того ж, у незаможних селян відсутній стартовий капітал для об'єднання. З іншого боку, це відсутність розуміння на рівні державних органів, зокрема районних, якою є економічна природа кооперації. В Україні немає єдиного кооперативного координаційного центру. У різних регіонах існують різні підходи. Отже, перед сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами поставлені досить серйозні проблеми, які вимагають негайного вирішення.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Методологія бухгалтерського обліку формування пайового капіталу сільськогосподарського кооперативу досліджено у працях С. Ф. Голова, А. Д. Криворак, М. М. Коцупатрого, В. В. Мельничук, І. І. Сардачук, В. В. Сопка тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на вагомий внесок вітчизняних науковців, залишається низка важливих проблем, які потребують негайного вирішення. Зокрема, йдеться про вдосконалення методичних рекомендацій щодо формування пайового капіталу та облікового забезпечення кожного члену сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу, що є невирішеним.

Постановка завдання. Метою статті є розкриття особливостей обліку формування і руху пайового капіталу сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів та внесення пропозицій щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Кооперування є логічною стадією подальшого розвитку реформ, що стає можливим завдяки виникненню значної кількості незалежних приватних товаровиробників-власників, які мають спільні економічні інтереси у здійсненні ринкової діяльності. Автором статті виділено сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, які здійснюють обслуговування членів кооперативу, не ставлячи за мету отримання прибутку. Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи (СОК) спрямовують

свою діяльність на обслуговування сільськогосподарського та іншого виробництва учасників кооперації. Залежно від виду діяльності вони поділяються на переробні, заготівельно-збутові, постачальницькі, сервісні та інші. Організація діяльності кооперативних підприємств базується на формуванні відповідних фондів фінансових ресурсів.

Механізм формування пайового фонду передбачає здійснення членами (асоційованими членами) обов'язкових і додаткових внесків – паїв. Пай – це грошова сума бо оцінений у грошовій формі майновий разовий чи періодичний внесок члена кооперативу [1]. Обов'язковий та додатковий пайові внески становлять загальний розмір паю кожного з членів (асоційованих членів) кооперативу, є поворотними, а тому при виході (виключенні) члена повертаються йому у встановленому статуті порядку. Основне призначення пайового внеску (внесків) забезпечення операційної діяльності кооперативу, відповідно розмір обов'язкового пайового внеску визначається пропорційно участі члена кооперативу у його господарській діяльності. Фактично обов'язковий пай є частковою оплатою послуг кооперативу наданих ним його членам. У залежності від виду кооперативу можливі наступні критерії визначення обов'язкових пайових внесків, табл. 1.

Таблиця 1

Критерії визначення обов'язкових пайових внесків

| № п/п | Критерії | Характеристика |
|-------|----------------------|--|
| 1) | обсяг діяльності | (обсяг продукції поставленої до кооперативу, обсяг продукції, матеріально-технічних засобів, послуг придбаних через кооператив). У таких випадках розмір обов'язкового паю формується як процент від середнього за три останні роки (а при меншому терміні членства – за фактичний строк) товарообігу або споживання членом послуг кооперативу з обов'язковим врахуванням структури та якості наданої або отриманої продукції, послуг, матеріально-технічних засобів |
| 2) | виробничі потужності | (площа господарств членів кооперативу, структура посівів, чисельність поголів'я, тощо) |

Здійснюючи свою діяльність, кооператив повинен дбати про створення власної матеріально-технічної бази за рахунок надходжень і поповнення пайових внесків, які є основним джерелом фінансування кооперативу його членами. Формування майна СОК за рахунок надходжень, наведена на рис. 1.

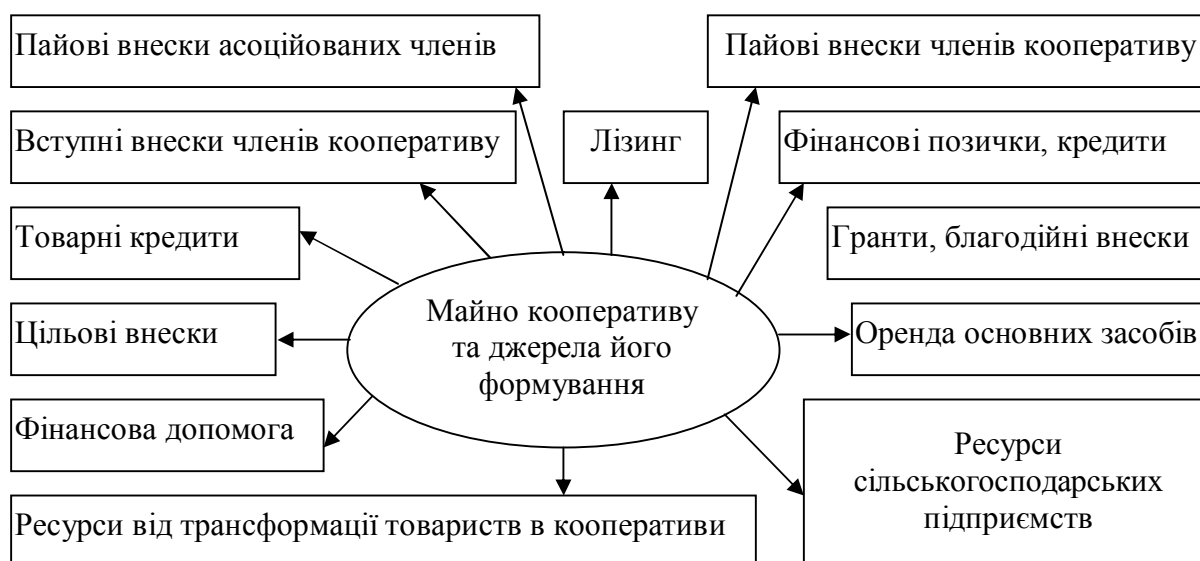


Рис. 1. Формування майна сільськогосподарського кооперативу

Для забезпечення статутної діяльності кооперативу у порядку, передбаченому його статутом, формує пайовий, резервний, неподільний, спеціальний та інші фонди. При цьому, пайовий (подільний) та неподільний фонди вважаються власним капіталом сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу. Основним нормативним документом при формуванні капіталу є Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» [1]. Порядок формування власного капіталу сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу визначається у Статуті кооперативу. Порядок формування власного капіталу сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу (СОК) наведено на рис. 2. Облік власного капіталу (подільного та неподільного фондів) має велике значення в організації облікових робіт в СОК, адже окрім того, що він є базою для функціонування СОК, він також надає інформацію для подальших розрахунків з членами СОК і асоційованими членами [2].

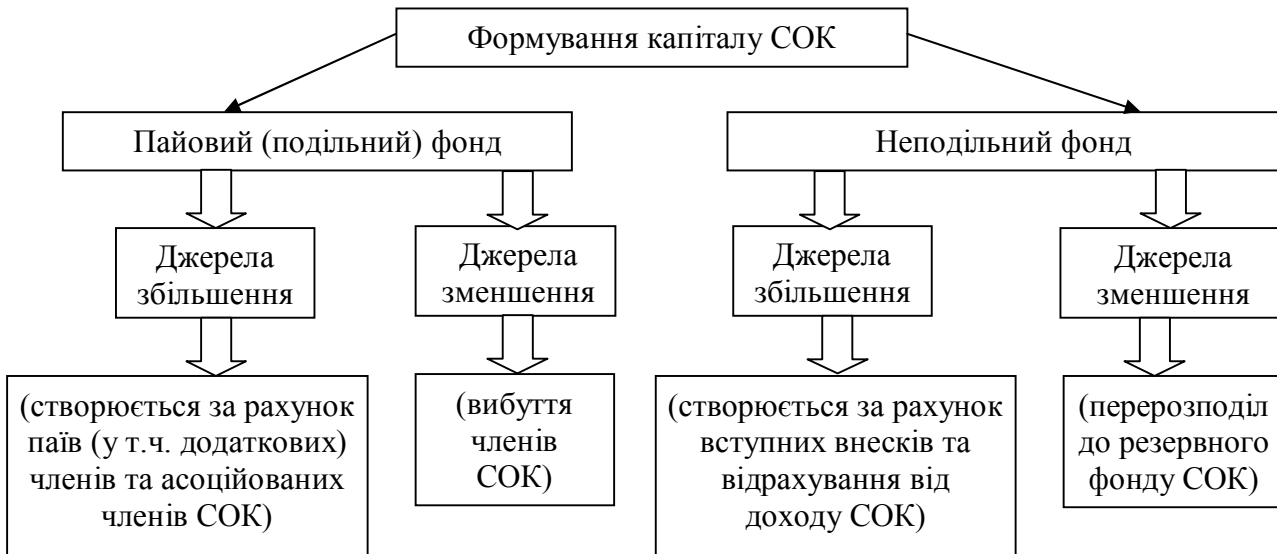


Рис. 2. Формування власного капіталу СОК

Пайовий (подільний) фонд, який формується за рахунок паїв (у тому числі додаткових) членів та асоційованих членів кооперативу. Розміри пайових внесків до кооперативу встановлюються в рівних частинах і/або пропорційно очікуваній участі члена кооперативу в його господарській діяльності.

Неподільний фонд створюється в обов'язковому порядку і формується за рахунок вступних внесків та відрахувань доходу кооперативу. Пайові внески членів кооперативу до цього фонду не включаються. Неподільний фонд не може бути розподілений між членами кооперативу, крім випадків, передбачених законом. Порядок формування, розміри відрахувань до неподільного фонду частини доходу визначаються статутом кооперативу або правилами внутрішньої господарської діяльності кооперативу.

Резервний фонд створюється за рахунок економічного результату кооперативу, перерозподілу неподільного фонду, пожертвувань, безповоротної фінансової допомоги та за рахунок інших незаборонених законом надходжень для покриття можливих втрат (збитків) кооперативу. Резервний фонд насамперед використовується для самофінансування кооперативу як джерело необхідних вкладів та поповнення обігових коштів, а також у разі виникнення несприятливих обставин у його діяльності. Частина коштів з резервного фонду має йти на поповнення неподільного фонду для зменшення ризику, який виникає внаслідок виходу члена з кооперативу та полегшує прийом нових членів. Капітал сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів може збільшуватися за рахунок як внутрішніх, так і зовнішніх джерел. Збільшення розміру неподільного фонду відбувається при вступі до СОК нових членів та проведенні відрахувань з доходу від господарської діяльності. Зменшення розміру неподільного фонду може відбуватися при його перерозподілі до резервного фонду.

Розмір пайового (подільного) капіталу не є сталою величиною і збільшується за рахунок: пайових внесків нових членів; внесення дійсними членами пайових внесків внаслідок зміни обсягів їх участі в діяльності СОК або зміни розміру пайового внеску, у т.ч. шляхом внесення додаткових пайових внесків. Пайовий капітал може зменшуватися на суму пайових внесків, які повернуті членам кооперативу, що вибули з нього.

У разі виходу або виключення з кооперативу фізична чи юридична особа має право на одержання своєї загальної частки натуральною фрмою, грошима або (за бажанням) цінними паперами відповідно до їх вартості на момент виходу. Строк та інші умови одержання членом кооперативу своєї загальної частки встановлюються статутом кооперативу, при цьому, за діючим законодавством, строк одержання зазначеної частки не може перевищувати двох років, а відлік його розпочинається з 1 січня року, що настає з моменту виходу або виключення з кооперативу. Право власності членів кооперативу та фізичних осіб на свою загальну частку є спадковим, тобто успадковується.

Організація обліку в сільськогосподарському кооперативі, в тому числі і обліку пайового капіталу здійснюється на підставі чинного законодавства України, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», П(С)БО, Плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування тощо. У зв'язку із змінами у Плані рахунків та в Інструкції про застосування Плану рахунків внесені певні корективи до рахунку 40, який раніше називався «Статутний капітал». Так, оновлений рахунок має назву – «Зареєстрований (пайовий) капітал». Змінено також його призначення, відтепер його використовують для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного та іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу відповідно до законодавства й установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу. До рахунку 40 відкрили такі субрахунки [3]:

- субрахунок 401 «Статутний капітал» – відображатиме статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств, зафіксований в установчих документах;
- субрахунок 402 «Пайовий капітал» – призначений для пайових внесків членів споживчих товариств, колективних сільськогосподарських підприємств, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших підприємств, що передбачені установчими документами;
- субрахунок 403 «Інший зареєстрований капітал» – показуватиме зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема, приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах тощо.

Відображення інформації про формування неподільного та пайового капіталу на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків за операціями з обліку пайового та неподільного фонду СОК [3]

| № п/п | Зміст господарської операції | Дебет | Кредит |
|-------|---|-------|--------|
| 1. | Відображена заборгованість членів СОК за внесками до неподільного капіталу | 46 | 4021 |
| 2. | Відображена заборгованість членів СОК за внесками до пайового (подільного) капіталу | 46 | 4022 |
| 3. | Внесено кошти в касу СОК засновниками як внесок до неподільного капіталу | 301 | 46 |
| 4. | Внесено засновником майно як внесок до пайового (подільного) капіталу | 15 | 46 |
| 5. | Внесено засновником виробничі запаси як внесок до пайового (подільного) капіталу | 20 | 46 |
| 6. | Внесено засновниками кошти на розрахунковий рахунок СОК як внески до пайового (подільного) капіталу | 311 | 46 |
| 7. | Відображено зменшення пайового (подільного) капіталу у зв'язку з виходом члена СОК | 4022 | 67 |
| 8. | Виплачено заборгованість готівкою перед членом після його виходу із СОК | 67 | 301 |

Облік пайових внесків ведеться СОК у грошовому вимірнику. У випадку внесення пайового внеску членом СОК у вигляді земельних ділянок, земельних або майнових часток та іншого майна або майнових прав, керівництвом проводиться грошова оцінка пайових внесків та затверджується загальними зборами СОК. Частина оціночної вартості пайового внеску, що перевищує розмір обов'язкового паю, може передатися за згодою члена СОК в його додатковий пай або повинна бути повернута [4, с.64–70].

Щорічно в кінці звітної періоду бухгалтерія повинна здійснювати перерахунок сум пайових внесків відповідно до зміни величини пайового капіталу. Таке систематичне уточнення розміру пайових внесків необхідне для визначення сум, які виплачуються членам кооперативу. Забезпечення прав членів кооперативу щодо розміру їх паїв досягається шляхом ведення «Книги обліку паїв» та «Пайової книжки». Синтетичний облік пайового капіталу здійснюється в регістрах бухгалтерського обліку, відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств.

Ведення аналітичного обліку пайових внесків членів СОК здійснюють у Реєстрі пайовиків, в якому відображається інформація про внесені вступні та пайові внески їх членів та про перерахунок розміру пайового внеску. Для відображення підсумкової інформації про вартість пайового внеску та суми кооперативних виплат і виплат на паї за рік, а також для підтвердження права члена СОК на членство автором запропоновано відкривати та видавати членські книжки. Передача майна СОК оформлюється актами прийому-передачі майна, накладними та іншими первинними документами, послідовність записів з формування капіталу СОК наведено на рис. 3.

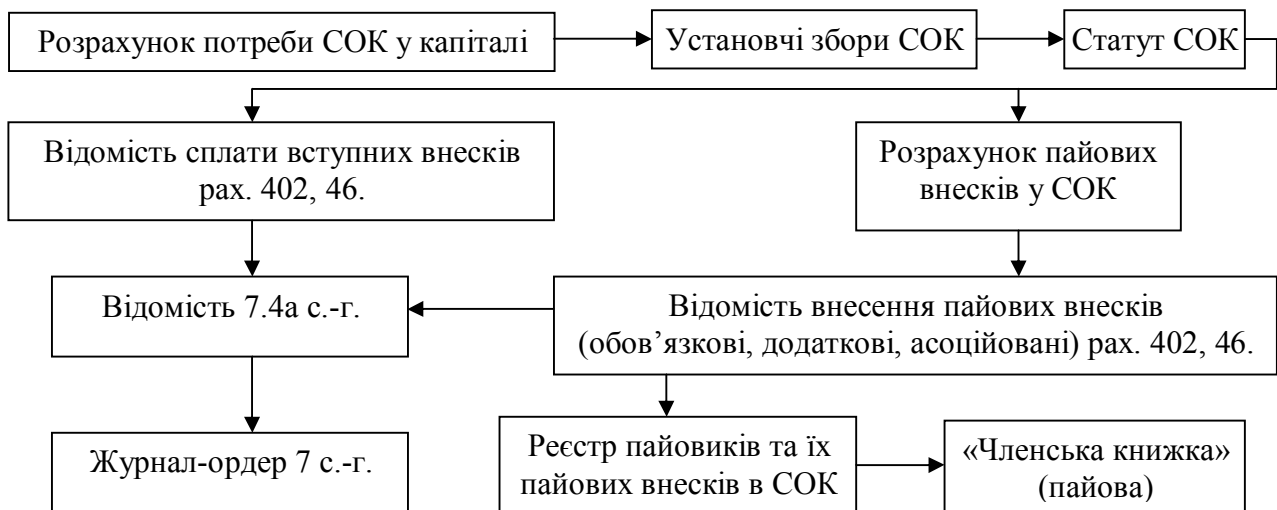


Рис. 3. Схема реєстрації записів по формуванню пайового та неподільного фондів СОК

У кінці звітної місяця дані з відомостей по заборгованості з вступними, пайовими та асоційованими внесками переносяться до відомості аналітичного обліку 7.4а с.-г. для обліку 402, 46 рахунків бухгалтерського обліку. Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи для забезпечення обліку вступних та пайових внесків мають право самостійно розробляти та затверджувати форми первинних документів, регістрів аналітичного та синтетичного обліку, розроблені відповідно до особливостей діяльності конкретного кооперативу. Основою для організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах є методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства [5]. Проте, на жаль, зазначені методичні рекомендації не враховують ряд специфічних питань облікової політики, а саме:

- облік членів кооперативу та пайового капіталу;
- облік участі кожного члена кооперативу у господарській діяльності кооперативу;
- формування цін на послуги кооперативу;
- формування та облік фондів кооперативу, кооперативних виплат та виплат на паї.

Також деякі проблеми залишаються невизначеними, основна із яких це невелика кількість сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів. Селянам потрібні послуги кооперативу, та єдиною причиною неможливості вступу до кооперативу є необізнаність щодо ідеї кооперації. Проте, на думку автора, змінити ситуацію на краще можливо шляхом забезпечення сільських громад доступними інформаційними та методичними матеріалами; проведення навчань та надання консультаційної допомоги членам ініціативних груп з питань розробки бізнес-планів створення і діяльності кооперативів тощо.

У сфері організації податкового обліку та звітності для кооперативів є складними питання щодо:

- 1) прийняття рішення про систему оподаткування (загальна, спрощена, неприбутковий);
- 2) вирішення питання податкової діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів як податкового агента по відношенню до своїх членів;
- 3) вирішення питання щодо статусу платника (неплатника) ПДВ;
- 4) формування прозорої податкової бази: впровадження системи позабалансового обліку руху сільськогосподарської продукції членів кооперативу, отриманої для зберігання, переробки, перед реалізаційної підготовки (пакування, фасування), реалізації.

Вирішення зазначених проблем можливо шляхом розроблення та доведення до регіонів наступної інформації:

- Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах;
- альбом форм документів для первинного обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах та Методичні рекомендації щодо їх застосування;
- затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів та Методичних рекомендацій щодо їх застосування.

Висновки і перспективи подальших розробок. У статті проаналізовано організаційно-методологічні аспекти обліку формування та руху пайового капіталу СОК. Наведено перелік складних питань, що виникають у сфері організації бухгалтерського та податкового обліку в СОК. У результаті проведеного дослідження сформовано низку пропозицій щодо вдосконалення методології облікового процесу, що стосується насамперед формування та руху пайового капіталу СОК.

Список використаної літератури

1. Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» № 469/97-ВР від 17.07.1997 р. у редакції від 29.06.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data2008/base60/ukr60783.htm>.
2. Закон України: про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
3. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція з його застосування від 30.11.99 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
4. Криворак А. Д. Сельскохозяйственный производственный кооператив. История, теория, перспективы / А. Д. Криворак. – Х.: ФЛП Шейнина Е. В. – 2011. – 136 с.
5. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства: затверджені наказом Міністерства аграрної політики України № 921 від 17.12.2007 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.