

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет аграрної економіки і менеджменту**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

**РЕКРУТ Людмила Русланівна**

**Стратегічне управління власністю сільськогосподарських підприємств: обліковий аспект / Strategic management of agrarian entity's property: accounting aspects**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
магістерська програма – Облік і правове забезпечення  
агропромислового бізнесу

**Магістерська робота**

Виконала студентка групи ОПЗзм-21  
Л.Р. Рекрут

---

Науковий керівник  
к.е.н., доц. Гуменюк О.О.

---

Магістерську роботу допущено  
до захисту:

“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2018 р.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВІДНОСИН ВЛАСНОСТІ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ</b> ....	<b>7</b>
1.1. Економічна концепція виробничої кооперації у сільському господарстві України .....	7
1.2. Основні параметри відносин власності у сільськогосподарській виробничій кооперації .....	17
1.3. Обліково-аналітична інформація у системі менеджменту і контролю за збереженням власності .....	30
<b>Висновки до розділу 1</b> .....	<b>38</b>
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВЛАСНІСТЮ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ</b> .....	<b>39</b>
2.1. Власний капітал у системі обліку виробничих кооперативів: структура та особливості відображення .....	39
2.2. Організація обліку розподілу доходів у сільськогосподарських виробничих кооперативах і розрахунків з власниками .....	55
2.3. Внутрішньогосподарський контроль за змінами власності сільськогосподарських виробничих кооперативів .....	62
<b>Висновки до розділу 2</b> .....	<b>69</b>
<b>РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВЛАСНІСТЮ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ВИРОБНИЧИХ КООПЕРАТИВАХ</b> .....	<b>70</b>
3.1. Сучасні тенденції удосконалення обліку відносин власності у сільськогосподарських виробничих кооперативах .....	70
3.2. Внутрішньогосподарський контроль у забезпеченні ефективності кооперативних відносин у сільському господарстві України .....	80
3.3. Адаптація законодавства і удосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку .....	91
<b>Висновки до розділу 3</b> .....	<b>99</b>
<b>ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ</b> .....	<b>100</b>
<b>ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	<b>104</b>
<b>ДОДАТКИ</b> .....	<b>112</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Сучасні тенденції реструктуризації підприємств сільськогосподарського сектора економіки України, в основі яких – реформування власності, передбачають максимально ефективне використання майна власників, гарантією збереження і примноження якого є юридично правильне оформлення, належне відображення в обліку, стратегічне управління та раціональний контроль за його використанням. У зв'язку з цим виникає потреба створення модифікованої системи обліку і контролю, яка покликана задовольнити сучасні запити всіх користувачів облікової інформації, в першу чергу власників підприємств з позицій тактичного і стратегічного управління.

Дослідження вітчизняних і зарубіжних наукових публікацій та практики господарюючих суб'єктів в Україні доводить доцільність подальшої розробки теоретичних удосконалень в системах обліку і контролю та їх практичної реалізації у вітчизняних підприємствах. Згаданий процес удосконалення є особливо актуальним для однієї з найбільш розповсюджених організаційно-правових форм в сільському господарстві, а саме сільськогосподарських виробничих кооперативів у зв'язку із недостатньою врегульованістю питань їх діяльності, управління і відносин власності та необхідністю налаштування дієвого внутрішнього контролю.

Економічну сутність відносин власності досліджували провідні науковці України: В.В. Зіновчук, О.В. Крисальний, І.В. Лазня, М.Й. Малік, В.Я. Месель-Веселяк, О.М. Онищенко, П.Т. Саблук, Є.В. Серова, Р.А. Слав'юк, В.В. Юрчишин та інші. Питання теорії та методології обліку і контролю знайшли своє відображення в працях вітчизняних учених: М.Т. Білухи, М.Я. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, В.Б. Моссаковського, В.С. Рудницького, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка; та зарубіжних науковців: Л. Бернстайна, М. Метьюса, Е.Хендріксона та ін.

Однак ряд питань побудови ефективної системи обліку і контролю з урахуванням особливостей формування капіталу, наслідків діяльності і управ-

ління у сільськогосподарських виробничих кооперативах не знайшли належного висвітлення. Тому в сучасних умовах назріла потреба уточнити порядок ведення обліку в кооперативах з метою посилення внутрішнього контролю за їх діяльністю та з урахуванням вимог стратегічного управління. Науково-теоретична та практична значимість вказаних проблем зумовила актуальність і вибір теми магістерського дослідження.

**Мета та задачі дослідження.** Метою магістерської роботи є розробка рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення організації обліку й контролю відносин власності у сільськогосподарських виробничих кооперативах з врахуванням запитів стратегічного менеджменту.

Для досягнення поставленої мети вирішувались наступні задачі:

- 1) з'ясувати економічну суть, правові засади та особливості реалізації відносин власності у сільськогосподарських виробничих кооперативах та їх вплив на побудову системи обліку і контролю;
- 2) обґрунтувати необхідність нового підходу щодо обліку власності та побудови системи внутрішнього контролю за її збереженням для повнішого задоволення інформаційних потреб власників про майновий і фінансовий стан, стратегію розвитку і результати діяльності;
- 3) розробити на основі дослідження організаційно-методичних аспектів облікового відображення власного капіталу у кооперативах пропозиції щодо вдосконалення обліку і форм фінансової звітності;
- 4) розглянути сутність і зміст категорій „внутрішній аудит” та „внутрішній контроль”, визначити їх завдання, роль і місце в управлінні сільськогосподарськими виробничими кооперативами;
- 5) визначити основні положення організації внутрішнього контролю за збереженням і ефективним використанням майна у виробничих кооперативах та розробити порядок стратегічного контролю власного капіталу у кооперативних формуваннях.

**Об'єктом дослідження** є Сільськогосподарський виробничий кооператив „Надія”, с. Вілія Шумського району Тернопільської області.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методичних і організаційних аспектів бухгалтерського обліку та контролю відносин власності у сільськогосподарських виробничих кооперативах.

**Методи дослідження.** При підготовці магістерської роботи використано наступні наукові 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** полягає у теоретичному обґрунтуванні й удосконаленні практики обліку і контролю у сільськогосподарських виробничих кооперативах. В процесі дослідження одержано наступні результати, які характеризують його наукову новизну:

- 1) на основі вивчення особливостей формування пайового капіталу, як основної складової власного капіталу кооперативних підприємств, визначено склад об’єктів обліку і контролю, що дозволило уточнити перелік субрахунків, запропонувати первинні документи і реєстри аналітичного обліку для відображення стану і змін цього капіталу;
- 2) рекомендовано первинні документи для обліку розрахунків з власниками кооперативів, зокрема за користування паями, за кооперативними виплатами, що дало можливість посилити контроль за цими показниками з боку власників;
- 3) запропонована методика відображення в обліку операцій з повернення пайових внесків при виході зі складу членів кооперативу власників майнових паїв, що включає порядок оцінки та визначення вартості майна, яке підлягає видачі, використання рахунку 45 “Вилучений капітал” та рахунку 42 “Додатковий капітал”, якщо виникають різниці між сумою паю і вартістю виданих активів;

- 4) обґрунтовано завдання і функції внутрішнього контролю та методику перевірки збереження та функціонування капіталу;
- 5) удосконалено форми внутрішніх нормативних документів щодо діяльності ревізійної комісії і спостережної ради кооперативу.

**Практичне значення одержаних результатів.** Впровадження в практику запропонованих рекомендацій дозволить удосконалити обліковий і контрольний процес в сільськогосподарських виробничих кооперативах з метою своєчасного одержання повної й достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень керівництвом і власниками кооперативних формувань. Основні результати й окремі пропозиції автора отримали схвальні відгуки та рекомендації до впровадження у виробничу діяльність сільськогосподарських кооперативів.

# РОЗДІЛ 1

## НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВІДНОСИН ВЛАСНОСТІ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

### 1.1. Економічна концепція виробничої кооперації у сільському господарстві України

Розвиток аграрного виробництва і форм господарювання, потреба у підвищенні їх ефективності вимагають створення сприятливих умов, подальшого розвитку почуття власника у селянина. Сільське господарство забезпечує найжиттєвіші потреби населення, відповідно, і потреби держави. Сільське господарство відзначається високим ступенем ризику, пов'язаним з природнокліматичними умовами. Низка чинників – економічних, історичних, політичних, організаційних та соціальних – призвели до того, що в сільському господарстві України функціонують різноманітні форми господарювання, зокрема: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, сільськогосподарські виробничі кооперативи, приватні підприємства, орендні господарства тощо.

Реформування сільськогосподарського сектора економіки України передбачає, насамперед, реформування відносин власності, зміну організаційно-правової структури господарств, утворення інститутів ринкової інфраструктури, побудову нового типу економічної системи організації виробництва. Вирішення цих проблем в комплексі визначає параметри принципового нового механізму господарювання, що базується на приватній власності, конкуренції суб'єктів господарювання, багатокладності економіки, гнучкості підприємств щодо реагування на зміни у ринковому середовищі при мінімальних ресурсних втратах.

Українське селянство здатне господарювати на рівні світових стандартів. Але ефективність аграрних реформ залежить від результату втілення комплексу правових, соціально-економічних та організаційних заходів, від появи реальних власників, вільних у виборі форм і методів господарювання. Загальна спрямо-

ваність реформ диктується необхідністю закріплення у селян почуття господарів землі, підвищення рівня ділової активності, господарського ризику.

Розв'язання проблем економічного характеру пов'язано із зростанням ролі бухгалтерського обліку, як системи отримання повної і достовірної інформації, що забезпечує прийняття обґрунтованих рішень. Однією з найбільш значущих категорій в ринкових умовах і основою сучасного підприємництва є власність. Власність є основою розвитку ринкових відносин в аграрному секторі. Ефективне господарювання передбачає оптимальне використання власності підприємства і управління нею на підставі даних бухгалтерського обліку. Як зазначає Ткаченко Н.М.: „В основі ринкових відносин лежить власність, гарантією збереженості і примноження якої є правове оформлення та бухгалтерське відображення з аудиторським підтвердженням” [79, с. 4].

У ринкових умовах перед бухгалтерським обліком постають важливі завдання: побудова обліку на підприємстві відповідно специфіки його роботи й організаційної форми господарювання; дотримання Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та національних стандартів бухгалтерського обліку; облік, аналіз і контроль на усіх ланках виробничо-збутової діяльності, правдиве й своєчасне відображення даних у звітності, облік та контроль раціональності використання майна, виробничих ресурсів; облік формування прибутку; стеження за відповідністю витрат прибуткам, взаємовідносинами з бюджетом і повсякденне співставлення прибутків та витрат і таке інше. Як відзначає М.Г.Чумаченко, „якщо врахувати, що потреби людей практично безмежні, а можливості, наявні в суспільстві, обмежені ресурсами праці, природних багатств, технічного забезпечення і технічних знань, то стає зрозумілим, що бухгалтерський облік, який займається модельним описом виробничого процесу, є наукою про ефективність” [100].

Особливого значення набуває повне і достовірне відображення в обліку відносин власності в умовах діяльності підприємств різних організаційно-правових форм, їх трансформації. Тому важливим є дослідження суті власності і особливостей її реалізації в існуючих економічних умовах. В Економічній ен-



циклопедії власність визначається, як соціологічна категорія, яка містить низку підсистем суспільних відносин (економічних, соціальних, правових, психологічних, національних тощо), що прямо і опосередковано стосується привласнення предметів природи у процесі праці та привласнення матеріальних і духовних благ через соціально-економічну форму суспільного способу виробництва. Найбільш важливими підсистемами власності є економічна і юридична [25, с. 237].

Зокрема, економічна являє систему виробничих відносин між людьми з приводу привласнення об'єктів власності у всіх сферах суспільства (виробництві, обміні, розподілі, споживанні). Юридична власність – виявлення волі певного класу і правове оформлення цієї волі в юридичних актах і нормах, у праві власності [25, с. 237]. Отже, при дослідженні відносин власності, що реалізуються в процесі утворення і діяльності суб'єктів господарювання слід зважати на їх економічну природу та правові аспекти.

Академік С.В. Мочерний колективну власність поділяє на два основні типи: трудову і нетрудову. Трудова власність базується на праці (фізичній або розумовій) всіх членів трудового колективу. Нетрудова – на найманій праці і лише частково на праці власників засобів виробництва, зокрема їх праці і лише частково на праці власників засобів виробництва, зокрема їх праці з управління і контролю за виробничим процесом. Також, він підкреслює, що колективна власність уособлює колективні економічні інтереси, які відіграють значну роль у підвищенні ефективності виробництва, продуктивності праці як вагової рушійної сили соціально-економічних перетворень [ 25, с. 240-241].

Слід зазначити, що характерною рисою відносин власності у сільсько-господарських виробничих кооперативах є поєднання ознак виділених двох типів колективної власності: трудової і нетрудової.

У формах господарювання ринкового типу, створених у АПК, повинні чітко розмежовуватись власність і користування землею і майном, членство, трудові відносини і управління; застосовуватись нові принципи розподілу прибутку та прийняття рішень за вкладеним капіталом. Саме ці моменти визначають відмінності кооперативних формувань від суб'єктів господарювання інших організаційно-правових форм і потребують належного відображення в обліку.

Новостворені форми господарювання у сільському господарстві деякі вчені аграрники поділяють на три групи.

Зокрема, В.Я. Месель-Веселяк [44, 65], М.В. Зубець [33, с. 7] акціонерні товариства та виробничі кооперативи відносять до першої групи, інші види господарських товариств – до другої, та приватні сільськогосподарські підприємства – до третьої. Характерними ознаками утворень першої групи є те, що власники є членами колективу, беруть участь у виробництві і своїми земельними частками, майном і працею відповідно до потреби. Характерним для підприємств другої групи є невелика кількість власників (засновників), які залучають землю і майно у інших власників на умовах оренди. Підприємства третьої групи відрізняє від другої наявність єдиного власника, що засновує його на основі належних йому на правах власності майна і землі.

Інший поділ підприємств ринкового типу пропонує Л. Воробйова [14, с. 108], а саме, на корпоративні (виробничі кооперативи, акціонерні та інші товариства) та приватні. Корпоративні підприємства створюються на засадах договору між юридичними особами чи громадянами шляхом об'єднання їх майна, а приватні заснують фізичні особи на базі свого майна.

Для обґрунтування дослідження майнових відносин більш доцільним вважається поділ сільськогосподарських підприємств на такі групи, як виробничі кооперативи, господарські товариства та інші, які при потребі можуть бути деталізовані. Саме в такому розрізі і здійснено розподіл новоутворених аграрних формувань органами статистики для аналізу результатів реформування в аграрному секторі економіки. Можна зробити висновок про те, що асоційовані форми господарювання переважають у загальній кількості новостворених підприємств.

Накопичений за останні роки досвід роботи кооперативних утворень в сільському господарстві України показав їх ефективність і, разом з тим, виявив багато проблем, пов'язаних з їх діяльністю.

Слід врахувати особливість існуючих умов в сільському господарстві України для розвитку кооперації та досвід зарубіжних країн. Власники майнових і земельних паїв часто не в змозі здійснювати їх індивідуальне викорис-

тання без об'єднання у виробничі структури. В більшості країн з розвинутою ринковою економікою не склались умови для широкого застосування кооперації у сільському господарстві, а в Україні такі умови реально існують.

Якщо проаналізувати зарубіжний досвід аграрних перетворень у державах колишнього соціалістичного табору – у країнах Центральної та Східної Європи, то можна побачити, що створились здебільшого підприємства спільного (асоційованого) господарювання. Зокрема, у Східній Німеччині і Чехії переважають реорганізовані сільськогосподарські кооперативи. [16, с. 40] Спільною для цих країн була часткова ліквідація колективних і державних господарств 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. 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. [13, с. 186]

Отже, одним із оптимальних варіантів організації сільськогосподарського виробництва в сучасних умовах є поєднання приватної власності окремих сільськогосподарських виробництв з колективними (асоційованими) формами господарювання. Це дає можливість зберегти досягнутий рівень концентрації виробництва, виробничі зв'язки, обсяг ділових операцій, кадровий потенціал. Одночасно, завдяки чіткій визначеності у власності господарства часток окремих співвласників досягається розширення їх прав в управлінні виробничими процесами і привласненні результатів діяльності з врахуванням частки індивідуального вкладу як майном, так і працею.

Однією з найбільш розповсюджених організаційно-правових утворень в сільськогосподарському виробництві є кооперативи. Як зазначив академік П.Т. Саблук, “сільськогосподарська кооперація є тією гнучкою формою господарської діяльності, що дає змогу найповніше забезпечити інтереси сільських товаро-

виробників, які створюють і контролюють необхідну їм недержавну інфраструктуру. Кооперативи є формою економічного захисту сільгосптоваровиробників, розширюють вибір сільськогосподарських підприємств з урахуванням їх подальшого розвитку та здійснення реструктуризації” [72, с. 30].

Отже, важливо згадати деякі моменти становлення суб’єктів кооперативної власності для визначення проблем і перспектив діяльності сільськогосподарських кооперативів, розуміння завдань і функцій обліку у них.

За більш як 200-річний період розвитку і становлення теорії і практики кооперації, незважаючи на всі особливості і різноманітність форм, вона зберегла свої основні ознаки, поповнюючись новими ідеями вчених. Балабанов М. при аналізі причин виникнення кооперації зазначає, що для виникнення будь-якого економічного явища потрібні певні соціально-економічні передумови і, якщо це явище не суперечить законам виробництва, воно прогресує. Силкові рішення не можуть його примусити існувати і розвиватись. Необхідно, щоб при виникненні і розвитку нового типу відносин власності була знайдена „золота середина” між соціальними потребами суспільства і економічним ефектом.

Кооперативи в сільському господарстві слід розглядати не тільки як одну з організаційно-правових форм підприємництва, необхідно враховувати їх соціальне значення для села. Зокрема, при дослідженні суті кооперації І.М.Буздалов наголошував, що кооперація як форма господарювання і взаємовідносин між людьми в процесі діяльності складає основу демократичних виробничих відносин і надає їм соціально-справедливого характеру.

Термін „кооперація” використовується в науковій економічній літературі для характеристики декількох типів економічних відносин. Так, кооперація виробництва в масштабах народного господарства визначає взаємозв’язок і взаємозалежність між господарськими структурами. Вона охоплює галузеві і міжгалузеві взаємодії на всіх рівнях; взаємозв’язок регіонів і територій, соціально-економічних типів господарських організацій, рух цих елементів в процесі господарської діяльності. Крім того кооперація діяльності може застосовуватися безпосередньо в процесі праці і виробництва. Такі форми кооперації визнача-

ються технічним рівнем виробництва, його галузевими особливостями, комплексом соціально-економічних умов, характером і формами організації праці.

Економічні відносини, які базуються на кооперативній формі власності, на інтересі учасників, що використовують своє майно і результати діяльності на свій розсуд, досить розповсюджені. В цьому випадку кооперація розвивається як господарська організація. Розвиток кооперації в різних країнах супроводжувався вдосконаленням її організаційних форм. Дослідження типів і форм кооперативних відносин має теоретичне і практичне значення, тому що всі форми кооперації можуть ефективно використовуватися лише при умові розуміння кожної з них.

Основною рисою кооперативних відносин є те, що кооперативна власність, як основа створення і діяльності кооперативу, визначається груповим характером привласнення засобів. Тобто, у межах колективу сільськогосподарських виробників виникає спільне привласнення засобів та здійснюється їх спільне використання, що складає основу кооперативних відносин.

Заслуговує на увагу твердження Є.В.Серової, що кооперація – це форма організації виробництва у вигляді добровільного об'єднання сільськогосподарських чи інших товаровиробників для досягнення спільної мети [73, с. 18].

Подвійну природу кооперації підкреслює В.В.Зіновчук, зазначаючи, що це процес добровільного об'єднання зусиль і ресурсів суб'єктів, зацікавлених у досягненні певних соціально-економічних результатів, які можливо отримати лише або швидше за допомогою групових дій [32, с. 27].

Слід звернути увагу на соціальну і економічну природу кооперації, як спільної діяльності окремих суб'єктів, що підкреслюється в працях всіх науковців-дослідників кооперативного руху.

Законодавче визначення кооперації у вітчизняному сільському господарстві закріплено у Законі України „Про сільськогосподарську кооперацію”: „сільськогосподарська кооперація – система сільськогосподарських кооперативів, об'єднань, створених з метою задоволення економічних потреб членів кооперативу” [30].

Визначаючи суть кооперації, неможливо обмежитись лише поясненням того факту, що в основі її лежить власність, яка передбачає груповий характер привласнення. Таку ознаку можна застосувати і стосовно інших колективних (корпоративних) форм власності. Групове привласнення не може бути основною передумовою виникнення колективних інтересів. При такому визначенні важко провести межу між господарськими товариствами і громадськими організаціями.

Отже, кооперацію слід розглядати як форму господарювання, в основі якого лежить колективне привласнення засобів і результатів праці, що базується на системі внутрішньо-необхідних, стійких соціально-економічних зв'язків і відносин між суб'єктами господарювання в процесі реалізації як особистих, так і колективних економічних і соціальних інтересів.

Кооператив є суб'єктом виробничих відносин, які виникають між кожним даним кооперативом і державними, приватними, колективними підприємствами, окремими членами суспільства, а також між самим кооперативом і його членами стосовно виробництва, розподілу, обміну і споживання відповідних благ і послуг. У всіх відносинах кооператив виступає як колективний власник відповідних матеріальних і фінансових ресурсів, котрі як об'єкти його привласнення, складають економічну основу здійснюваних ним функцій. Кооператив як господарська організація не може виникнути і розвиватися без колективної власності на ті чи інші об'єкти виробничого чи невиробничого призначення.

Власність у виробничому кооперативі є колективною, але існують притаманні їй особливості, викликані як історичними умовами її розвитку, так і конкретними сучасними реаліями. В.О.Рибалкін та І.В.Лазня відзначають, що „...найглибшою сутністю кооперативної власності є її дольова колективно-приватна природа, тобто приналежність умов виробництва кооперативу у цілому і відповідної їхній долі членів останнього.” [67, с. 155]. „Ця сутнісна риса визначає особливість відносин привласнення-присвоєння, які притаманні лише кооперативній власності, і відрізняє її від інших форм власності – спільної і приватної – у їх чистому вигляді. Головною відмінною рисою кооперативної

власності є суб'єкт приналежності умов виробництва: якщо ним є, з одного боку, кооператив як єдине цілу, а, з іншого – окремі його члени, то кооперативну власність слід визначити як форму, що поєднує сутнісні властивості і спільної, і приватної власності, тобто як „змішану” форму власності” [ 68, с. 155-156].

Не всі дослідники кооперації вбачають в ній тільки принади і переваги. Існує думка, що послідовна реалізація кооперативних принципів створює суттєві перепони на шляху вільного підприємництва, призводить до виникнення протиріч. В кооперативі слабо виражений механізм “вирівнювання інтересів”, прослідковується тенденція спрямовувати більшу частину прибутку на оплату праці, на споживання, низька зацікавленість в розвитку виробництва. В кооперативі відсутні достатні гарантії для підприємця щодо контролю за коштами, вкладеними в підприємство. Вирішення всіх суттєвих питань відбувається на загальних зборах, де кожен має один голос незалежно від його частки в майні. Окремі члени кооперативу могли провести більшу частину роботи по створенню кооперативу, їх паї складають більшу частку в пайовому фонді, але, на загальних зборах вони мають тільки по одному голосу [17, с. 4]. Досягнення економічної думки в Україні та за кордоном, практичні результати використання ринкових механізмів свідчать про безперспективність такої дискусії. Достатньо згадати роботи Чайнова А.В., Туган-Барановського М.І., Макарова М.П., Тотоміанця В.Ф., де розроблено теоретичні аспекти кооперації, що були підтверджені практикою та продовжують глибоко і послідовно розроблятися.

Кожний учасник кооперативу з моменту вступу в нього є повноправним і рівноправним членом: має права і обов'язки нарівні з іншими членами кооперативу, незалежно від посади і доходу. Отже, кооперативне об'єднання будуватиметься на принципах добровільності, самоврядування, які складають організаційну основу кооперативу. Кооперативна форма господарювання найповніше відповідає природі і особливостям аграрного виробництва, що підтверджує вітчизняний і світовий досвід.

Сільськогосподарська кооперація являє собою об'єднання виробників продукції сільського господарства. Для створення кооперативних підприємств

у цій галузі повинні існувати незалежні власники засобів праці і ринкові економічні відносини. Історія розвитку кооперативного руху свідчить, що зміст кооперації повністю визначається існуючими в суспільстві відносинами власності.

При виникненні (створенні) кооперативу як господарського об'єднання особиста власність його членів трансформується в колективну шляхом створення пайового фонду (капіталу). Власність окремих осіб за певних умов не може дати їм можливість отримувати від її використання зиск. Тільки об'єднавши зусилля і майно, утворивши господарську організацію на засадах колективної власності (кооператив), її члени задовольняють свої економічні потреби. Пайовий внесок, як форма реалізації безпосередньої матеріальної участі члена кооперативу в його організації, в процесі здійснення кооперативом господарської діяльності починає функціонувати у вигляді відповідних матеріально-речових об'єктів як частина колективної власності, що належить не окремим членам, а кооперативу в цілому. За межами кооперативної власності пайовий внесок може перетворитись з якісно визначеної частини споживчої вартості, яка є об'єктом колективного привласнення даного кооперативу, у її грошовий еквівалент і, як власність окремої особи не забезпечує йому того об'єму матеріальних благ і послуг, які він присвоював, будучи членом кооперативу. Окремі матеріальні переваги, які надаються кооперативом своєму члену на засоби пайового внеску, поза межами кооперативу він отримати не може. Особисті потреби задовольняються за рахунок кооперативу відповідно до ступеня участі в його фінансово-економічній діяльності.



## **1.2. Основні параметри відносин власності у сільськогосподарській виробничій кооперації**

Наша мета полягає у визначенні суті власності у сільськогосподарській виробничій кооперації, характерних рис, які відрізняють відносини власності у цій від інших форм власності, утворених власниками майнових та земельних паїв після ліквідації колективних сільськогосподарських підприємств. Загальні риси (ознаки) притаманні усім видам кооперативних утворень, як тих, що існували у всі часи, так і сучасних. Перш за все – це особлива побудова відносин власності, так звана „кооперативна власність”, основою якої є колективна приналежність засобів виробництва. Члени кооперативу утворюють колектив кооперативу, який виступає суб’єктом кооперативної власності, при цьому не втрачаючи право контролю за об’єктами власності, внесеними до пайового фонду кооперативу. Кожен член кооперативу особисто володіє тією частиною у майні кооперативу, що відповідає розміру його внеску, за виключенням вступного внеску до неподільного фонду. Власники кооперативу незалежно від розміру їх паю у капіталі кооперативу мають рівні права щодо розпорядження власністю і результатами діяльності кооперативу внаслідок реалізації принципу демократичного управління кооперативом – „один член – один голос”. Асоційовані члени взагалі позбавлені права приймати участь у розпорядженні власністю і прибутками кооперативу. Отже статус членів кооперативу і їх трудова участь дають можливість в повній мірі реалізувати право щодо володіння, розпорядження і користування майном, прибутками кооперативу, приймаючи участь в управлінні і діяльності.

Як зазначає І.В. Лазня, пайовий капітал кооперації має двоїстий характер. Одночасно він залишається власністю осіб, що його внесли, і є колективною власністю всього кооперативу [39, с. 65]. Кожен член має свою частку, що належить йому на засадах приватної власності.

Доцільно розглянути узагальнення, зроблені вченим внаслідок дослідження суті кооперативної власності і виявлених кооперативних рис, їй прита-

манних [39, с. 69]: добровільний характер організації підприємства; створення спільної власності підприємства на основі власності його членів (пайових внесків); рівні права членів кооперативу (один член – один голос); демократичний характер управління і контролю (орган управління кооперативу – загальні збори); орієнтування діяльності кооперативу на ринок, виключно господарський характер підприємства; мета організації підприємства – задоволення економічних потреб лише своїх членів; можливість і необхідність використання найманої праці.

Отже, сучасні кооперативні утворення мають можливість, використавши на свою користь найкращі надбання і втіливши історично сформовані принципи кооперації, стати конкурентноспроможними ринковими структурами, що забезпечують економічний і соціальний розвиток села.

По-перше, кооперативи сприяють задоволенню економічних потреб в першу чергу своїх членів. По друге, особливість кооперативного присвоєння призводить до того, що члени кооперативу поставлені у відносно більш сприятливі соціально-економічні умови в порівнянні з особами, що взагалі не володіють власністю або володіють формально (в державних підприємствах). Процес кооперативного присвоєння надає всі можливості задоволення особистих потреб за рахунок кооперативу відповідно до ступеня участі у його фінансово-економічній діяльності. Ці ознаки властиві для всіх видів кооперативів і характеризують найбільш суттєві сторони кооперативної власності, її економічної суті.

Передумовою створення і функціонування сільськогосподарських виробничих кооперативів в аграрному секторі економіки України стало реформування відносин власності, започатковане із виникненням України, як незалежної держави. На законодавчому рівні в Україні відновлені приватна та колективна форми власності у якісно новому вигляді та розумінні. Порядок створення і функціонування кооперативів у сільському господарстві регламентує Закон України „Про сільськогосподарську кооперацію”, прийнятий у липні 1997 року [30]. Закон визначає основні засади діяльності сільськогосподарських

кооперативів – правові, організаційні, економічні та соціальні; проводить межу і окреслює принципові відмінності між виробничими і обслуговуючими кооперативами. Велика кількість створених в останні роки фермерських господарств і приватних сільськогосподарських підприємств має можливість використати переваги кооперації для більш ефективного використання належних їм засобів праці та завоювання стійких позицій на ринку сільськогосподарської продукції за умов побудови належної системи обліку і контролю за використанням майна.

Статтею 3 Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” закріплено принципи створення і діяльності сільськогосподарських кооперативів в Україні, що не суперечать принципам кооперації, розробленим Міжнародним кооперативним альянсом; але враховують особливості розвитку і становлення кооперації в аграрному секторі економіки України: добровільність членства фізичних і юридичних осіб в кооперативі та безперешкодний вихід з нього; обов'язкова трудова участь членів у діяльності виробничого кооперативу; обов'язкова участь членів у господарській діяльності обслуговуючого кооперативу; відкритість і доступність членства для тих, хто визнає статут кооперативу, бажає користуватися послугами цього кооперативу та у разі потреби погоджується брати участь у фінансуванні його на умовах, встановлених статутом кооперативу; демократичний характер управління, рівні права у прийнятті рішень за правилом “один член кооперативу - один голос”; обмеження виплат часток доходу на паї; розподіл доходу між членами кооперативу відповідно до їх участі в діяльності кооперативу; контроль членів кооперативу за його роботою в порядку, передбаченому статутом цього кооперативу.

Створення кооперативів відбувається шляхом горизонтального чи вертикального інтегрування сільськогосподарських виробників (юридичних чи фізичних осіб). Внаслідок вертикального інтегрування незалежні сільськогосподарські товаровиробники об'єднуються у обслуговуючі та сервісні кооперативи. Вони заздалегідь вільні у прийнятті власних управлінських рішень і відокремлені у просторовому (територіальному) відношенні. В зарубіжних кра-

їнах успішно функціонують такі види кооперативів, як постачальницькі, переробні, закупівельні, збутові, управлінські, сервісні, кредитні та інші.

Колектив науковців Інституту аграрної економіки УААН констатує появу у аграрному бізнесі України таких моделей кооперативних утворень, як:

1) сільськогосподарські виробничі кооперативи;

2) сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, до складу яких входять: кооперативне товариство виробників молока; кооператив з матеріально-технічного постачання сільськогосподарських товаровиробників; кооператив по спільному використанню техніки; сільськогосподарський багатoproфільний обслуговуючий кооператив; кооперативні товариства садівників та городників [ 85, с. 73-124 ].

Законом України „Про сільськогосподарську кооперацію” (стаття 1) визначено цей тип кооперативних утворень як „сільськогосподарський обслуговуючий кооператив”, створюваний для надання послуг переважно членам кооперативу та іншим особам з метою провадження їх сільськогосподарської діяльності [30]. Також, цей законодавчий акт передбачає поділ обслуговуючих кооперативів на переробні, заготівельно-збутові, постачальницькі, сервісні та інші, зокрема, багатofункціональні, які мають поєднувати кілька видів діяльності.

Класифікацію кооперативних підприємств, функціонуючих в Україні, можна представити у вигляді схеми (рис.1.1).

Серед фундаментальних принципів діяльності сучасних кооперативів Джен Інселсбі та Джеймс Л. Гофф виділяють забезпечення його власників-користувачів послугами за собівартістю. Вони наголошують, що отримання прибутку на вкладений капітал займає другорядне значення, так як весь чистий дохід, котрий залишається після покриття витрат, належить членам і повертається їм згідно з обсягом їх ділових операцій, здійснених через кооператив.

Крім того, законодавством України та інших країн світу встановлюються обмеження для обслуговуючих кооперативів щодо надання послуг не членам кооперативу і отримання доходу з інших джерел. Законодавство США обмежує обсяг ділових операцій з клієнтами, що не є членами кооперативу; він

не повинен перевищувати 50% всього обороту кооперативу. У Франції це обмеження встановлено у розмірі 20%.

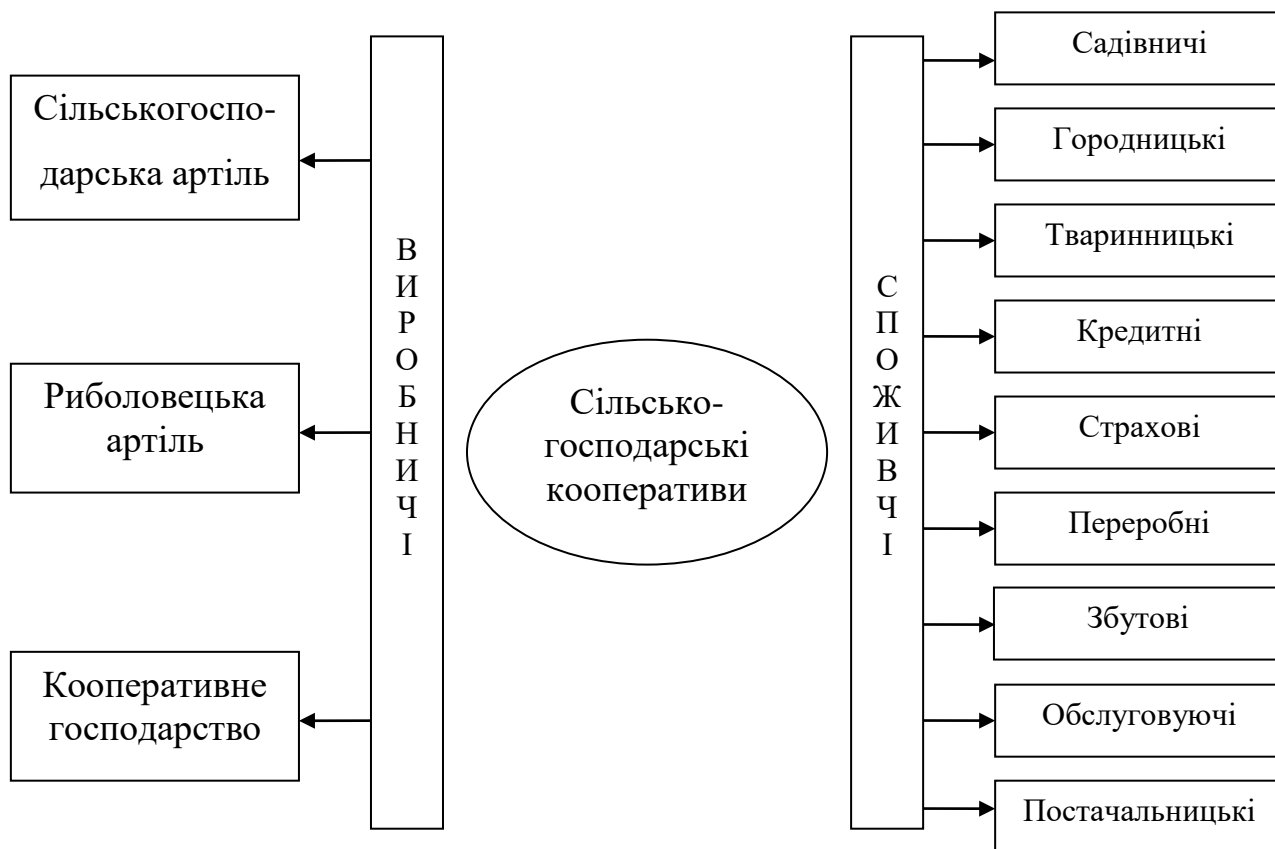


Рис. 1.1. Структурно-логічна модель класифікації кооперативів в Україні

Частина 3 статті 2 Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” у 2000 році було доповнено четвертим абзацом, що має такий зміст: „Обслуговуючі кооперативи надають послуги відповідно до статуту іншим особам в обсягах, що не перевищують 20 відсотків загального обсягу кооперативу”, що свідчить про прогресивність розвитку законодавства про кооперацію [30].

В Указі Президента України „Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки” №1529/99 від 3 грудня 1999 року підкреслено, що одним із важливих заходів прискорення реформ у аграрному секторі економіки є „створення селянами та суб’єктами господарювання обслуговуючих кооперативів”.

Прикладом горизонтальної інтеграції майна і зусиль сільськогосподарських виробників є утворення виробничих кооперативів. Надаючи важливого

значення обом типам кооперативних утворень, зупинимось на дослідженні можливостей виробничих кооперативів.

Аналіз та оцінка організаційно-економічних відносин в сільськогосподарських підприємствах, що утворені після реформування КСП, свідчать, що не зважаючи на різноманітність організаційно-правових форм, відмінності яких полягають у механізмі формування майна, управління діяльністю тощо, вони у більшості своїй являють великі виробничі утворення.

Сільськогосподарська виробнича кооперація не набула широкого розповсюдження у країнах світу, де більш вагоме значення мають постачальницькі, збутові, обслуговуючі кредитні та інші види кооперативів, створених сільськогосподарськими товаровиробниками. В умовах пореформеного розвитку форм господарювання в аграрному секторі економіки України, існування великих господарських комплексів, що споруджувались роками, саме виробничі кооперативи набули широкого розповсюдження. Виробничі кооперативи дозволяють зберегти дотримання сівозмін, спільні переробні і тваринницькі комплекси, інфраструктуру.

В.В. Зіновчук справедливо вважає, що „... виробничі кооперативи – один з прийнятних типів приватних підприємств в українському сільському господарстві...” [31, с. 180]. Ще до прийняття закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” і створення виробничих кооперативів нового типу вчений передбачав, що природа таких кооперативів, незважаючи на започаткування їх на основі реформованих колективних господарств, буде принципово відмінною за рядом ознак.

В сучасних умовах виробничий кооператив слід розглядати з врахуванням вимог ринку і визначити кооперативні форми господарювання, як особливі форми колективного ринкового підприємництва. Орієнтація на прибуток для виробничих кооперативів повинна складати здорову основу конкуренції на ринку. Отже, під виробничим кооперативом слід розуміти господарське об'єднання (організацію), що утворене на добровільних засадах сільськогосподарськими виробниками шляхом об'єднання майнових та інших внесків для виробничої та

комерційної діяльності з демократичною формою управління з метою задоволення матеріальних та соціальних потреб, отримання прибутку, який забезпечує розширене відтворення. Тут зазначається, по-перше, що господарське об'єднання створюється на добровільних засадах особами з врахуванням розвитку сільського господарства і багатокладної економіки; і по-друге – підкреслюється об'єднання майна при формуванні ресурсів для виробничої і комерційної діяльності; по-третє – відзначається, що управління повинно бути побудоване на демократичних принципах; по-четверте – відображається кінцева мета задоволення матеріальних і соціальних потреб; по-п'яте – обумовлюється завдання отримання прибутку для ведення розширеного відтворення.

Відповідно до Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” сільськогосподарський виробничий кооператив – це юридична особа, утворена шляхом об'єднання фізичних осіб, які є сільськогосподарськими товаровиробниками, для спільного виробництва продукції сільського, рибного і лісового господарства на засадах обов'язкової трудової участі у процесі виробництва [30]. Виробничі кооперативи здійснюють господарську діяльність на засадах підприємництва з метою отримання доходу. Ще однією базовою відмінністю виробничих кооперативів від обслуговуючих є те, що їх членами можуть бути тільки фізичні особи, а членами обслуговуючих – і фізичні, і юридичні.

Слід зазначити, що сільськогосподарська виробнича кооперація досить зрозуміла і прийнятна для колишніх членів сільськогосподарських колективних підприємств, тепер – власникам земельних та майнових паїв, право на які вони отримали в процесі реформування. В результаті аграрної реформи сформувався багатокладне сільське господарство. Великі сільськогосподарські підприємства відіграють важливу роль в аграрному секторі, і в економіці України в цілому, залишаючись основними виробниками більшості видів сільськогосподарської продукції. Саме такі формування найбільш привабливі для інвестицій і кредитування.

Великі сільськогосподарські підприємства, на відміну від дрібних, мають можливість: формувати технологічно обґрунтовану структуру виробничих фон-

дів, широко і оперативно маневрувати наявними матеріально-технічними ресурсами в ході сільськогосподарських робіт; застосовувати прогресивні технології, більш раціонально використовувати сучасну дорожу техніку; забезпечити більш високий рівень товарності виробництва, реалізацію продукції без посередницьких структур; забезпечити збереженість кадрового потенціалу та залучення висококваліфікованих спеціалістів; приймати участь у розвитку соціальної інфраструктури в сільській місцевості тощо.

Виробничі кооперативи, що створені у сільському господарстві України, за своєю приналежністю подібні до інших асоційованих форм господарювання, зокрема, до сільськогосподарських товариств. Незважаючи на суттєві відмінності у функціях, методах діяльності і соціальній значимості різноманітних кооперативів, можна виділити декілька ознак, що поєднують їх як кооперативні утворення в сфері господарювання і відрізняють їх від інших об'єднань.

Співставляючи ознаки кооперативу та інших форм господарювання на селі, можна відзначити позитивні та негативні моменти. Так, в кооперативах здійснення кооперативних виплат відповідно до трудової участі забезпечує матеріальну зацікавленість у особистій участі його членів, хоч при цьому знижується стимулювання інвестицій. Може виникнути ситуація, коли за таких умов члени кооперативу будуть голосувати на загальних зборах за збільшення частки кооперативних виплат, а не за накопичення.

В той же час розподіл в господарському товаристві пропорційно до внесків не стимулює трудову участь його членів, а вирішення питань управління за частками у статутному фонді призводить до того, що керувати будуть власники (акціонери) більших часток капіталу. Ставлячи за мету, насамперед, отримання прибутку, вони можуть і перепрофілювати виробництво без врахування думки інших вкладників.

Демократичний принцип управління у виробничих кооперативах, коли кожен їх член має один голос, може іноді призвести до прийняття неправильних рішень за ініціативою окремих зацікавлених груп. Але і власникам більшості акцій (часток) у товариствах не завжди притаманні необхідні мораль-



ні і ділові якості для прийняття кваліфікованих чи справедливих рішень. Отже, будь-який принцип управління буде в значній мірі залежати від кваліфікації кадрів, економічної та соціальної ситуації на конкретному підприємстві.

Перевагою кооперації є те, що внесення майнового паю та земельної ділянки в якості внеску до пайового фонду кооперативу є гарантією отримання роботи в ньому. Це досить важливо в умовах спаду виробництва та посиленню безробіття в деяких регіонах. Цього немає в жодній іншій організаційно-правовій формі господарювання. Гарантоване працевлаштування членів виробничого кооперативу в значній мірі стабілізує соціальне становище на селі, особливо у віддалених від міст населених пунктах.

Організаційною основою сільськогосподарського виробничого кооперативу є членство його засновників. Однією з найбільш важливих особливостей сільськогосподарського виробничого кооперативу є можливість асоційованого членства. Асоційованими членами можуть бути не тільки фізичні, але і юридичні особи, не зобов'язані брати трудову участь у діяльності кооперативу, хоч можуть бути його працівниками на основі трудових угод. Права асоційованих членів обмежені дорадчим, а не вирішальним голосом при прийнятті рішень. В той же час власників земельних і майнових паїв приваблює асоційована участь в кооперативі внаслідок того, що: при одержанні дивідендів на майнові паї асоційовані члени мають рівні права з членами кооперативу; проста процедура створення; особиста відповідальність за зобов'язаннями підприємства є обмеженою; можливість отримати свою власність у натуральній формі в разі виходу із складу кооперативу.

Асоційоване членство дає змогу залучити додаткові ресурси, інвестиції. О.М. Онищенко вважає цю особливість позитивною, оскільки участь в управлінні меншої кількості осіб робить управління більш дієвим [47, с. 50].

Основна спрямованість реформ, здійснюваних у аграрному секторі економіки, – забезпечення захисту майнових прав селян.

Потрібно зазначити, що в господарських товариствах і приватних підприємствах майно колишніх КСП залучається на умовах оренди, тобто не ві-

дображається в обліку і звітності підприємства, чим ускладнюється контроль за його ефективним використанням і збереженням, в той час як у сільськогосподарських виробничих кооперативах, де існує можливість асоційованого членства, майно реформованих КСП відображається на балансі, що вимагає періодично проводити його інвентаризацію, бухгалтерські документи дають можливість зафіксувати стан та його збереження і ефективність використання.

Сільськогосподарські виробничі кооперативи, яким вдалось зберегти масштаби виробництва (систему полів для ефективних сівозмін, переробні потужності, тваринницькі комплекси та основне стадо худоби, інфраструктуру), мають можливість укладання значних комерційних та кредитних угод, повинні використати такі переваги. Завдяки тому, що наслідки їх господарювання, на нашу думку, не істотно відрізняються від інших підприємств, а державні підприємства навіть переважають.

Узагальнення дослідження можна зробити висновок про те, що сільськогосподарські виробничі кооперативи, створені в сучасних умовах розвитку аграрного сектору економіки України, мають певні переваги та недоліки, на які слід зважати власникам майнових і земельних паїв при прийнятті рішення про вибір організаційно-правової форми господарювання чи при зміні її (табл. 1.1).

Можна виділити такі принципові ознаки кооперативних утворень:

1) сільськогосподарські виробничі кооперативи мають повноцінну законодавчу базу для створення і функціонування при наявності відповідних намірів засновників;

2) кооперативи багатьох країн Східної і Центральної Європи займають значну питому вагу серед всіх суб'єктів господарювання у сільському господарстві, але не отримали суттєвого розповсюдження, не витримують конкуренції з господарствами інших організаційно-правових форм;

3) власники майнових і земельних паїв мають можливість працювати разом, зберегти робочі місця, хоч така можливість є і у акціонерних товариствах, товариствах з обмеженою відповідальністю, приватних підприємствах в якості найманих працівників;

4) виробничим кооперативам притаманна рівність членів, принцип „один член – один голос”, але коли розмір пайових внесків окремих членів суттєво відрізняється, а участь в управлінні кооперативом є рівною, знижується рівень зацікавленості у додатковому залученні коштів;

5) кооперативи багатьох країн Східної і Центральної Європи займають значну питому вагу серед всіх суб'єктів господарювання у сільському господарстві, але не отримали суттєвого розповсюдження, не витримують конкуренції з господарствами інших організаційно-правових форм;

Таблиця 1.1

Переваги і недоліки сільськогосподарських виробничих кооперативів стосовно інших форм господарювання

Перевага	Недолік
Сільськогосподарські виробничі кооперативи мають законодавчу базу для створення і функціонування при наявності відповідних намірів засновників	Сільськогосподарські виробничі кооперативи передбачені законодавством багатьох країн з ринковою економікою, але не отримали суттєвого розповсюдження, не витримують конкуренції з господарствами інших організаційно-правових форм
Сільськогосподарські виробничі кооперативи багатьох країн Східної і Центральної Європи з перехідною економікою займають значну питому вагу серед всіх суб'єктів господарювання у сільському господарстві	Частка сільськогосподарських виробничих кооперативів у сільському господарстві цих країн поступово зменшується
Власники майнових і земельних паїв бажають працювати разом, зберегти робочі місця	Власники майнових і земельних паїв мають можливість працювати разом і у інших підприємствах в якості найманих працівників

Продовження таблиці 1.1

Перевага	Недолік
Рівність членів кооперативу; принцип „один член – один голос”	Коли розмір пайових внесків окремих членів суттєво відрізняється, а участь в управлінні кооперативом є рівною, знижується рівень зацікавленості у додатковому залученні коштів
Асоційовані члени (пенсіонери, власники паїв, що не працюють) не мають права голосу при прийнятті рішень щодо діяльності кооперативу	Це знижує привабливість для інвестування коштів і залучення у вигляді асоційованих членів власників капіталу
Сільськогосподарський виробничий кооператив повинен надати роботу своєму члену, трудова участь підвищує відповідальність і сприяє ефективному використанню майна кооперативу	В деяких випадках це призводить до „роздуття” штату працюючих, зниження рівня оплати праці, прихованому безробіттю
Майно реформованого КСП при умові внесення його в якості внеску до пайового капіталу членами кооперативу відображається в обліку і звітності підприємства, що дає можливість здійснювати контроль за ефективністю його використання і збереженістю	В разі, коли кооператив функціонує із збитками, власники не мають можливості отримувати частку доходу на свій пай, тоді як передача в оренду гарантувала б систематичне одержання орендної плати.

б) сільськогосподарські виробничі кооперативи мають законодавчу базу для створення і функціонування при наявності відповідних намірів засновників;

7) власники майнових і земельних паїв мають можливість працювати разом, зберегти робочі місця, хоч така можливість є і у акціонерних товариствах, товариствах з обмеженою відповідальністю, приватних підприємствах в якості найманих працівників;

8) виробничим кооперативам притаманна рівність членів, принцип „один член – один голос”, але коли розмір пайових внесків окремих членів суттєво відрізняється, а участь в управлінні кооперативом є рівною, знижується рівень зацікавленості у додатковому залученні коштів;

9) у кооперативах існує можливість асоційованого членства (для пенсіонерів, власників паїв, що не працюють в господарстві), але такі члени не мають права голосу при прийнятті рішень щодо діяльності кооперативу, що дещо знижує привабливість для інвестування коштів і залучення у вигляді асоційованих членів інших власників капіталу;

10) сільськогосподарський виробничий кооператив повинен надати роботу своєму члену, трудова участь підвищує відповідальність і сприяє ефективному використанню майна кооперативу, хоч в деяких випадках це призводить до „роздуття” штату працюючих, зниженню рівня оплати праці, прихованому безробіттю;

11) майно реформованого КСП при умові внесення його в якості внеску до пайового капіталу членами кооперативу відображається в обліку і звітності підприємства, що дає можливість здійснювати контроль за ефективністю його використання і збереженістю. Але, коли кооператив функціонує із збитками, власники не мають можливості отримувати частку доходу на свій пай, тоді як передача в оренду гарантувала б систематичне одержання орендної плати.

Особливості організації відносин власності в сільськогосподарських виробничих кооперативах слід враховувати при побудові обліку і системи внутрішньогосподарського контролю для забезпечення власників належною інформацією щодо їх прав та використання вкладеного майна.

### **1.3. Обліково-аналітична інформація у системі менеджменту і контролю за збереженням власності**

Основною рушійною силою в сільському господарстві є інтерес власника. Відчуття власника в певній мірі віддзеркалюється саме через систему обліку, де знаходять відображення відносини власності на землю, на майно і на працю. З переходом до ринкових відносин господарювання в Україні змінюються і уточнюються функції бухгалтерського обліку з метою покращення інформаційного забезпечення управління. Це зумовлює потребу перегляду ряду теоретичних та практичних моментів бухгалтерського обліку, що досягається впровадженням положень (стандартів) бухгалтерського обліку та узгодження нормативної бази з особливостями підприємств різних організаційно-правових форм. Без даних бухгалтерського обліку неможливо дати об'єктивну оцінку результатам господарської діяльності підприємства. На підставі облікової інформації створюється інформаційна основа для розвитку ринку та оцінки ефективності функціонування підприємств. В першу чергу це стосується кооперативних формувань.

У Законі „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. визначено, що бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [ 29 ].

Пріоритетною обліковою інформацією для більшості користувачів є дані фінансової звітності підприємства, що формуються в результаті належного відображення операцій (фактів господарського життя) господарюючих суб'єктів за звітний період. Однак склад та кількість користувачів фінансової звітності неможливо обмежити. Розповсюджена думка, що серед користувачів на чільне місце слід висувати інвесторів, в першу чергу потенційних інвесторів, що не мають (на відміну від засновників) можливості отримати більш детальну та достовірну прогнозну інформацію. Це визначає такі функції фінансової звіт-

ності, як, по-перше, надати власникам та іншим користувачам інформацію про ефективне (чи неефективне) використання доручених керівництву майна і коштів; по-друге, забезпечити належною інформацією процес прийняття рішень. Наскільки інформація фінансової звітності може задовольнити користувачів – оцінити важко. Це залежить від багатьох причин.

Облікова інформація – важлива складова економічного інформаційного простору. Суб'єкти господарювання, що надають інформацію про свою діяльність та її результати, формують певний масив облікового, і, відповідно, економічного інформаційного простору. Кожне підприємство в процесі діяльності використовує інформацію зовнішнього середовища і утворювану всередині самого суб'єкта господарювання. Показники обліку, узагальнені у фінансовій звітності, стають чинником, здатним впливати на рішення суб'єктів щодо їх намірів і подальших дій. Таким чином, облікова інформація у певній мірі формує економічний інформаційний простір і в той же час залежить від нього.

Провідна роль у загальній сукупності економічної інформації, що використовується в процесі управління конкретним підприємством належить бухгалтерським даним. За свідченням різних авторів вони займають більше 70-80 відсотків загального обсягу економічної інформації. Це обумовлено специфікою обліку, який, з одного боку, функціонує в системі управління та охоплюючи процеси виробництва, збуту, розподілу прибутку тощо, формує повну картину щодо кругообігу засобів, а з другого, формує дані належного рівня достовірності. Статтею 3 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” передбачено, що “...метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства” [ 29 ].

Отже, в системі бухгалтерського обліку формується необхідна інформація для контролю та подальшого регулювання всіх господарських процесів. При цьому, ознакою саме даних бухгалтерського обліку є обов'язкове відображення господарських процесів і явищ суворо документувальним способом, що сприяє

реалізації важливих принципів наукового управління, конкретності і об'єктивності. Здійснюючи спостереження за економічними процесами, обліковуючи їх, бухгалтерія сприяє цілеспрямованому керуванню подіями шляхом очікуваного передбачення майбутніх подій та їх наслідків. В зв'язку з тим, що бухгалтерський облік готує інформацію, необхідну для прийняття рішень, вона повинна мати певні властивості, якісні характеристики, що представлено на рис. 1.2.

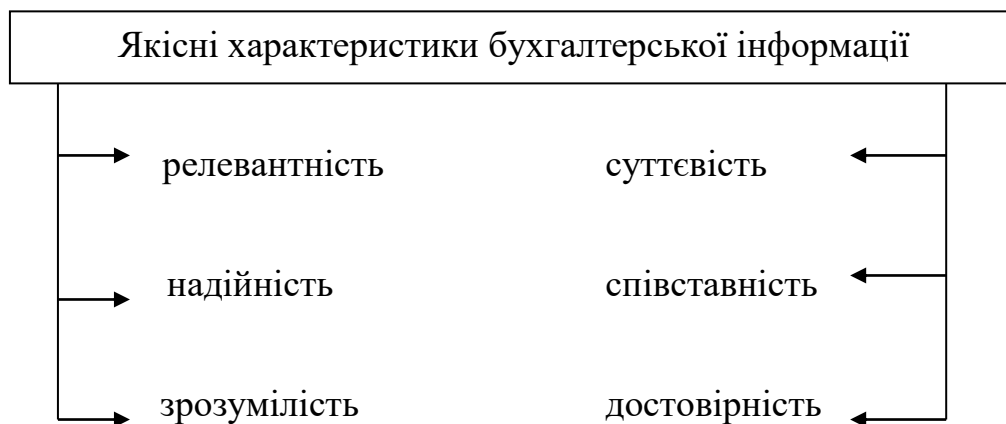


Рис. 1.2. Якісні характеристики бухгалтерської інформації

Бухгалтерський облік, відображаючи господарські процеси і явища в динаміці, дозволяє встановити тенденції і закономірності в розвитку керованого об'єкта, надаючи тим самим необмежені можливості для своєчасного напрацювання оптимальних управлінських рішень з належним впливом на керований об'єкт. Облік виступає у ролі інструменту, що забезпечує всі щаблі управління інформацією про стан суб'єктів управління.

У практиці управління при прийнятті рішень на підприємствах застосовуються дані, узагальнені бухгалтерією, що користується вимогами законодавчих та нормативних актів. Слід звернути увагу, що при недостатності бухгалтерської інформації може використовуватись при обґрунтуванні управлінських рішень додаткова інформація, що створюється як системно, наприклад, за допомогою управлінського обліку, так і іншими методами, наприклад шляхом опитування, однак зібрані таким чином дані недостатньо достовірні, але при



достатній їх оперативності дозволяють приймати своєчасні управлінські рішення. Оцінюючи діяльність різних підприємств, можна виділити декілька чинників, що обумовлюють відмінності організації у них бухгалтерського обліку. Зокрема, це – вид діяльності, розміри та багатоукладність, організаційно-правова форма. Вид діяльності підприємства, тобто, галузева спрямованість, впливає на те, який вид продукції чи послуг виробляється підприємством; як буде організований облік доходів, витрат, фінансових результатів, калькулювання собівартості продукції чи послуг. Від розмірів підприємства та господарських оборотів залежатиме форма ведення бухгалтерського обліку – спрощена чи звичайна, автоматизована тощо.

Організаційно – правова форма суб'єкта господарювання залежить від того, хто є власником (засновником) підприємства – фізична чи юридична особа або група фізичних чи юридичних осіб. Організаційно-правова форма обумовлює механізм інвестування власниками підприємства та розподілу прибутку залежно від обсягу їх прав та зобов'язань.

Особливості методики бухгалтерського обліку в кооперативних утвореннях визначаються особливостями формування і змін окремих складових їх власного капіталу, зокрема, пайового капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритих збитків), а також виникненням нових об'єктів обліку і господарських відносин. На відміну від інших організаційно-правових форм основою створення і діяльності виробничих кооперативів є пайовий капітал, розмір якого залежить від кількості та майнового стану засновників, а в подальшому від ефективності господарювання і використання майна кооперативу. Специфіка його формування і руху зумовлюють потребу у дослідженні порядку відображення цих операцій в обліку. Особливим об'єктом обліку в кооперативах слід вважати процес розподілу фінансових результатів і використання їх на поповнення пайового капіталу, виплату часток доходу на паї, на кооперативні виплати. Слід звернути увагу також на те, що на балансі сільськогосподарських виробничих кооперативів здебільшого обліковуються об'єкти основних засобів, які у складі іншого майна реформованих КСП були розпайовані між колишніми

членами КСП та внесені у складі пайових внесків до пайового капіталу кооперативів. Одночасно широкого розвитку в сучасних сільськогосподарських підприємствах набули орендні відносини, без яких неможливий перехід до ринкових принципів господарювання. У новостворених приватних сільськогосподарських підприємствах та господарських товариствах, де кількість засновників невелика, переважна частина майна реформованого КСП залучається на умовах оперативної оренди і відображається у їх обліку поза балансом і не знаходить відображення у звітності, що значно знижує можливість контролю за наявністю цього майна і за захистом прав власників майнових паїв. Основні засоби реформованих у кооперативи КСП обліковуються на балансі, що сприяє в певній мірі забезпеченню їх збереження, своєчасного оновлення, ефективності використання. Якщо за користування орендованими основними засобами в господарствах інших організаційно-правових форм нараховується і виплачується власникам майнових паїв орендна плата, яка є складовою витрат, то у виробничих кооперативах нараховується амортизація. Плата за оренду визначається на договірних засадах і може не відповідати економічно обґрунтованим нормам амортизаційних відрахувань. У кооперативних утвореннях шляхом формування певної облікової політики та застосування найбільш прийнятних методів нарахування амортизації на об'єкти основних засобів у власників з'являється можливість оптимізувати структуру витрат і впливати в деякій мірі на фінансові результати.

Таким чином, особливості бухгалтерського обліку, пов'язані із організаційно-правовою формою підприємства, полягають у питаннях відображення в обліку операцій з утворення капіталу, його збільшення чи зменшення, операцій по розподілу фінансових результатів та ліквідації підприємства. Різноманіття умов функціонування підприємств певних організаційно-правових форм господарювання вимагають нових підходів до організації обліку і контролю, які повинні відповідати вимогам управління і власників, сприяти ефективному господарюванню. Облік відображає і дозволяє контролювати господарські процеси підприємства, отже, обумовлений особливостями саме цього суб'єкта.

Досліджуючи місце і значення бухгалтерського обліку в системі господарського механізму певного типу, необхідно підкреслити його зв'язок зі всіма елементами управління – плануванням, контролем, аналізом та ін. Саме облік є інформаційною базою що забезпечує функціонування цих елементів, він також забезпечує інформацією про ефективність управління в цілому. Професор Пушкар М.С. підкреслює, що “бухгалтерський облік є частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, у продукт для управління. Таким продуктом є готова до споживання інформація, яка має всі властивості товару” [ 66, с. 49 ].

Вдосконалення і зміни в системі управління сільськогосподарськими підприємствами вимагають належної перебудови системи обліку і контролю, як найважливіших його функцій.

Отже, система обліку характеризує об'єкт управління – підприємство з усіма його особливостями в цілому, створює інформаційну основу його діяльності, ідентифікується з системою господарського механізму як складова частина, в той же час входить до складу економічної системи управління у вигляді окремої підсистеми. Між цими складовими системи господарського механізму існують зв'язки, що їх об'єднують. Ефективний розвиток економічної системи може відбуватись лише за умови раціональної взаємодії та взаємного впливу усіх складових системи. Можна представити взаємозв'язок систем управління, обліку і контролю та інформаційні потоки між ними у вигляді наведеної схеми.

Для перспективи розвитку підприємства, особливо сільськогосподарського та сільськогосподарського виробничого кооперативу, важливо, по-перше, розробити раціональну систему внутрішнього контролю, і, по-друге, створити управлінську і інформаційну систему, визначити у ній місце і роль внутрішнього контролю. Створення такої системи внутрішнього контролю знижує ризик недостовірності інформації для керівництва і власників. Якість інформації здійснює значний вплив на господарську діяльність підприємства.

Управлінську інформаційну систему збору, обробки і надання інформації керівництву і власникам для прийняття рішень наведено на рис. 1.3.

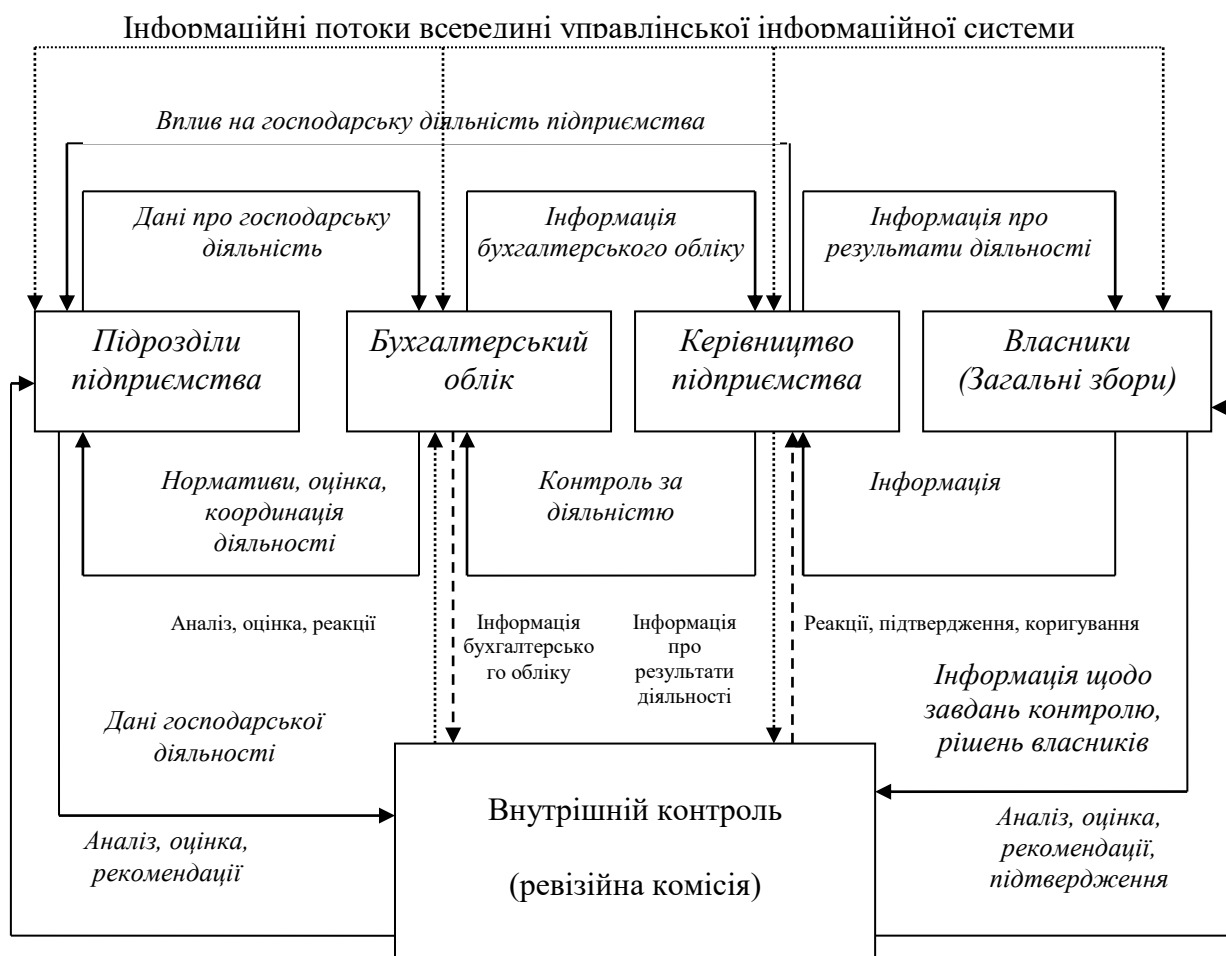


Рис. 1.3. Управлінська інформаційна система сільськогосподарського виробничого кооперативу

Думки про те, що економічний контроль є невід’ємною частиною бухгалтерського обліку, притримуються багато вчених, зокрема, М.Т. Білуха, М.В. Кужельний, Крамаровський Л. М., А.Д.Шермет. Але, слушною є думка Валуєва Б.І., Горлової Л.П., Муравської В.В.: “Твердження, що ведення обліку є одночасно здійсненням контролю, є досить спірним, оскільки побудова бухгалтерської моделі господарських засобів і забезпечення контролю за їх збереженням і доцільністю використання досягається принципово різними методами. Елементи методу бухгалтерського обліку, якщо розглядати їх під кутом зору власне бухгалтерського обліку, не містять в собі контрольних функцій.” [96].

Ми погоджуємось із думкою М.І.Кутера, що таке завдання бухгалтерського обліку, як контроль, практично не може бути вирішене тільки в рамках обліку. “Воно вимагає комплексних заходів по реорганізації всієї системи уп-

равління, яка торкається аспектів стратегічного планування, менеджменту, маркетингу, обліку тощо.” [ 38, с. 46 ].

Організація системи внутрішнього контролю дає можливість органам управління своєчасно і ефективно виявляти відхилення, коригувати управлінські рішення щодо господарської діяльності, оскільки використовує процедури попереднього, поточного і послідуючого контролю. Важко визначити оптимальну структуру системи внутрішнього контролю у співвідношенні з бухгалтерською службою і іншими складовими апарату управління, так як на неї впливає ряд чинників: розмір і фінансовий стан підприємства, специфіка виробництва і реалізації продукції, забезпеченість кваліфікованими і досвідченими кадрами.

Умовно ефективність системи внутрішнього контролю можна пов'язати з відповідністю поставленим завданням, зусиллям та мотивацією. Відповідність поставленим завданням існує тоді, коли дії служби внутрішнього контролю спрямовані на забезпечення виконання рішень і намірів власників підприємства. Зусилля передбачають здійснення контрольних дій не тільки внаслідок виконання певних посадових обов'язків за визначену оплату, а й під впливом дійсної зацікавленості у досягненні визначеної мети.

Досвід створення і діяльності сільськогосподарських виробничих кооперативів в Україні засвідчує, що власники такого господарського утворення не є відокремленими суб'єктами, вони приймають трудову участь у діяльності та управлінні, так як до складу керівних та контролюючих органів (правління, ревізійної комісії, спостережної ради) можуть обиратись тільки члени кооперативу. Отже, вони є внутрішніми користувачами, що більше потребують інформації внутрішнього контролю і спроможні ефективно його здійснювати.

Отже, характерні ознаки діяльності підприємств окремої організаційно-правової форми визначають специфіку, мету і завдання обліку і контролю, вимоги до їх організації і функціонування. Особливості майнових відносин у сільськогосподарських виробничих кооперативах потребують адекватного відображення в обліку і звітності для належного сприйняття користувачами інформації з метою прийняття відповідних рішень.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Порівняння організаційно-правових засад функціонування різних форм господарювання ринкового типу, що створені в сучасних умовах в АПК, дозволило встановити ряд відмінностей між ними. Зокрема, вони полягають у реалізації відносин власності на майно та землю, порядку користування ними, трудових відносин і системі управління; у принципах розподілу прибутку та прийняття рішень щодо формування капіталу. Проведені дослідження свідчать, що серед сільськогосподарських підприємств переважають асоційовані форми господарювання, тобто, в основному, збережено традиції колективного господарювання шляхом об'єднання майна і землі колишніх членів КСП. Одним з найбільш поширених організаційно-правових утворень в сільськогосподарському виробництві є кооперативи.

2. Аналіз нормативних документів, поглядів вітчизняних та зарубіжних авторів дозволили зробити висновок, що кооперацію слід розглядати як форму господарювання, в основі якої лежить колективне володіння майном і землею, привласнення результатів праці, що ґрунтується на системі стійких внутрішніх соціально-економічних зв'язків і відносин між суб'єктами господарювання в процесі реалізації особистих та колективних економіко-соціальних інтересів.

3. В сільськогосподарських кооперативах основними внутрішніми користувачами облікової інформації стають члени кооперативу – його співвласники. У зв'язку з цим система обліку повинна бути доступною для менеджерів кооперативу з метою прийняття стратегічних і тактичних рішень, а отримана інформація повинна бути зрозумілою для користувачів всіх рівнів.

4. Особливості методики бухгалтерського обліку в кооперативах визначаються відмінностями у формуванні та русі окремих складових їх власного капіталу, зокрема, пайового капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритих збитків), а також виникненням нових об'єктів обліку і господарських відносин.

5. Внутрішній контроль повинен забезпечити виконання двох завдань: створення надійної інформації про достовірність наданої фінансової та іншої звітності керівництву та користувачам; відповідність здійснених господарських операцій діючим нормативно-правовим актам.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВЛАСНІСТЮ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

#### **2.1. Власний капітал у системі обліку виробничих кооперативів: структура та особливості відображення**

Ключовим показником фінансового стану будь-якого підприємства є наявність власного капіталу. Розвиток різноманітних форм господарювання визначив нові підходи до методики і організації на цій ділянці бухгалтерського обліку. Незважаючи на важливість цього показника, дослідження теорії і діючої практики свідчать про недостатність уваги суб'єктів господарювання до проблем відображення в обліку і звітності цього об'єкту обліку та його складових. В кооперативних формуваннях в першу чергу це стосується пайового капіталу і недостатньо врегульованими залишаються питання формування і використання додаткового та резервного капіталу, розподілу прибутку, порядку покриття збитків. В системі бухгалтерського обліку сформовано принципово новий підхід до внутрішніх джерел фінансування діяльності підприємства, який передбачає розв'язання ряду важливих завдань, а саме:

- 1) визначення потреби підприємства у фінансових ресурсах;
- 2) можливі джерела покриття додаткових потреб;
- 3) забезпечення належного рівня ефективного використання ресурсів.

Найважливішим є питання пошуку джерел фінансування, а їх може бути декілька. Як правило, їх поділяють на власні та залучені. До власних джерел відноситься власний капітал, що формується за рахунок внесків засновників та позитивних результатів діяльності підприємства, а до залучених – позики банківських установ та різноманітні зобов'язання, що пов'язано із виникненням додаткових витрат і за наявності відповідних умов передбачає покращення фінансового стану суб'єкта господарювання в майбутньому. Бажано, щоб власний капітал забезпечував поточні потреби підприємства при певному обсязі виробництва на засадах стабільності і фінансової стійкості підприємства.

Відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку власний капітал – частина активів підприємства, що залишаються після вирахування його зобов'язань. Це загальний підхід до визначення цього поняття, він не дає відповіді на питання щодо визнання окремих його складових.

При створенні підприємства процес формування власного капіталу має особливості, від яких в певній мірі залежить і порядок відображення його в бухгалтерському обліку:

- 1) до власного капіталу залучаються такі ресурси, які існують і накопичені у засновників підприємства в результаті минулих подій;
- 2) залучення капіталу відбувається у різній формі, в першу чергу у вигляді основних засобів і нематеріальних активів, виробничих запасів, грошових коштів, цінних паперів тощо;
- 3) особливості формування власного капіталу визначаються організаційно-правовою формою підприємства і колом його засновників.

В новостворених сільськогосподарських підприємствах ресурси утворились в процесі реформування КСП, в результаті чого у власників з'явилися майнові і земельні паї. Форма вкладення капіталу в значній мірі залежала від структури пайового фонду реформованого КСП, якою заздалегідь були визначені пропорції між вартістю основних засобів, інших видів активів. І, нарешті, сума власного капіталу новоствореного підприємства залежала від організаційно-правової форми, обраної засновниками. В подальшому власний капітал міг поповнюватись за рахунок накопиченого капіталу, що формується за рахунок прибутку від діяльності підприємства та інших джерел.

Відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку складу власного капіталу входять такі складові: статутний, пайовий, додатково вкладений капітал, а також накопичений резервний, інший додатковий капітал і нерозподілений прибуток (непокритий збиток). При визнанні окремих статей балансу доречно з'ясувати джерела формування елементів власного капіталу: чи вони виникли внаслідок інвестування власниками, чи накопичені в процесі господарської діяльності.



Структуру власного капіталу сільськогосподарського виробничого кооперативу представлено у вигляді схеми (рис. 2.1).

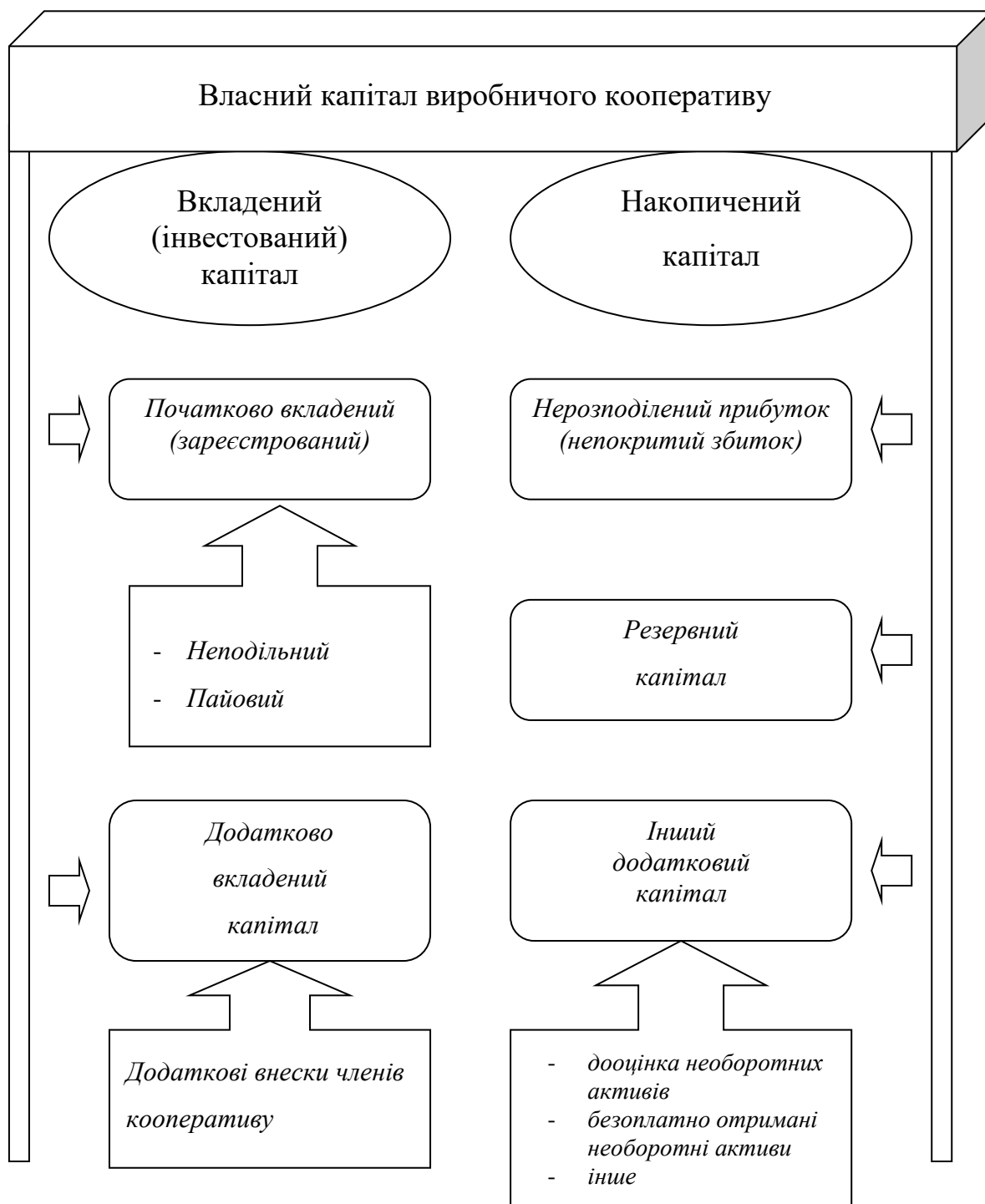


Рис. 2.1. Структура власного капіталу виробничого кооперативу

Досліджуючи потреби користувачів щодо інформації про власний капітал, який відображається в обліку і звітності підприємства, вважаємо, що документи, пов'язані з ним, повинні мати певні основні цілі:

1. Класифікувати і відобразити відмінності між основними джерелами капіталу, вкладеного в підприємство.
2. Визначити права і пріоритети різних категорій власників і способи, якими вони будуть розподілятися при частковій чи повній ліквідації.
3. Виявити законодавчі обмеження, у відповідності до яких за певних причин може здійснюватись розподіл капіталу.
4. Визначити договірні, законодавчі, адміністративні і фінансові обмеження, що впливають на розподіл поточного і нерозподіленого прибутку.
5. Розкрити умови і гарантії для операцій з цінними паперами.

Зазначені цілі ми вважаємо досить актуальними і гідними дотримання при визначенні питань, що виникають при відображенні в обліку власного капіталу кооперативних підприємств.

Після реформування аграрного сектору економіки України і введення в дію системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку основу власного капіталу виробничого кооперативу складає пайовий капітал, що концентрує пайові внески засновників кооперативу. Член кооперативу, залишаючись власником належного йому майна, наділяє кооператив правами володіння і розпорядження цим майном на правах повного господарського відання. Надалі кооператив реалізує це право, володіючи, користуючись і розпоряджаючись, здійснюючи щодо нього будь-які дії, що не суперечать статуту кооперативу і діючому законодавству. Як юридична особа, кооператив має право власності на майно, передане йому у формі будівель, споруд, грошових коштів, майнових прав, а також на виготовлену продукцію та кошти, одержані від її реалізації. Особа, що стала членом кооперативу, передала своє майно у повне господарське управління на тривалий невизначений час без права негайного вилучення. Як власник переданого майна ця особа не несе надалі витрат на його утримання і одноосібної відповідальності за його використання. Однією із особливостей виробничих кооперативів є те, що члени кооперативу обов'язково приймають трудову участь у діяльності кооперативу, управлінні ним, отже, опосередковано мають можливість спостерігати за його використанням.

Механізм реалізації кооперативної власності та її особливості досліджував Лазня І.В. Він зазначає, що “...предмети споживання, вироблені кооперативом, будучи його власністю, надходять на ринок, де беруть участь у процесі привласнення – відчуження. У результаті досягається мета відносин реалізації кооперативної власності – відбувається задоволення потреб власника засобів виробництва – окремо взятого колективу людей.” [ 90, с. 72].

У виробничому кооперативі спільні інтереси реалізуються шляхом об'єднаного використання капіталу, отримання відрахувань від прибутку пропорційно внеску і спільної праці. Такою ж спільною є відповідальність за ефективність діяльності кооперативу, що несуть члени кооперативу в разі його ліквідації. Майно кооперативу, що залишається після розрахунків з кредиторами (найманими працівниками, бюджетом, банківськими установами, постачальниками тощо) розподіляється між членами кооперативу пропорційно вартості їх паю. Асоційовані члени мають першочергове право на отримання своїх паїв, а члени кооперативу, що приймають трудову участь у діяльності господарства, отримують їх за залишковим принципом, отже, несуть відповідальність за неефективне господарювання і використання майна.

Для кооперативу будь-якого типу обов'язковою є пайова участь у колективному підприємстві його членів. За рахунок пайових внесків членів утворюється пайовий капітал, що дає можливість забезпечити діяльність кооперативу. Саме розмір паю відображає активність та зацікавленість у спільній праці члена кооперативу. Законом України „Про сільськогосподарську кооперацію” визначено, що пай – це майновий внесок члена кооперативу у створення і розвиток кооперативу, який здійснюється шляхом передачі кооперативу майна, в тому числі грошей, майнових прав, а також земельної ділянки [11].

В Постанові Кабінету Міністрів України „Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектору економіки” наведено таке визначення майнового паю: „Майновий пай – частка майна члена підприємства у пайовому фонді, виражена в грошовій формі та у відсотках розміру пайового фонду.”

В науковій літературі мало уваги приділено категорії „пайовий капітал”. Думки вчених – економістів досить неоднозначні. Так, В.В. Зіновчук вважає, що немає істотної різниці в тому, як назвати цей капітал. Фінансуючи кооператив, його члени створюють статутний капітал, який має подільну і неподільну частини. Але, одночасно зауважує, що такий статутний капітал має свої особливості, зумовлені характеристиками кооперативу, як підприємства особливого типу. А саме: капітал цей створюють лише власники кооперативу (сільськогосподарські виробники); розмір їх часток не впливає на можливості контролю з боку конкретного члена за діяльністю своєї організації; додаткові капіталовкладення у свій кооператив не дають будь-яких пільг чи переваг його членам, якщо не брати до уваги розмір отриманих від цього дивідендів; можливість вилучення свого паю при виході зі складу членів кооперативу [ 74, с. 269 ].

Отже, введення понять обов’язкового і додаткового паю ускладнюють майнові відносини в сільськогосподарських виробничих кооперативах, сформованих внаслідок реорганізації КСП. Члени кооперативу, володіючи різними за розміром паями, мають рівні права в управлінні кооперативом.

В процесі господарської діяльності кооперативу величина та структура пайового капіталу зазнають систематичних змін (рис. 2.2).

Пайовий капітал може збільшуватись за рахунок: вступу до кооперативу нових членів як на умовах повного, так і асоційованого членства; збільшення розміру паїв внаслідок спрямування частини прибутку в процесі його розподілу на поповнення пайового капіталу у вигляді реінвестування; додаткових внесків членів кооперативу; додаткового капіталу.

Зменшення розміру пайового капіталу відбувається внаслідок: виходу члена з кооперативу та вилучення пайового внеску за виключенням суми вступного внеску до неподільного фонду; зменшення розміру паїв внаслідок покриття збитків за рахунок пайового капіталу за відсутності резервного капіталу.

Крім того, можуть відбуватись структурні зміни у складі пайового капіталу внаслідок: зміни складу членів кооперативу при успадкуванні паю; зміни статусу членів виробничого кооперативу.

Виникає обґрунтована необхідність всебічного дослідження цих проблем і розробки методики обліку пайового капіталу. Виходячи з цього, завданнями обліку пайового капіталу є формування інформації:



Рис. 2.2. Схема впливу господарських операцій на величину пайового капіталу кооперативу

- 1) про структуру пайового капіталу за видами (типами) пайових внесків членів кооперативу;
- 2) про збільшення пайового капіталу внаслідок перерозподілу частини прибутку, отриманого кооперативом, та додаткових внесків;
- 3) про зміни у структурі та вартості пайового капіталу внаслідок зміни складу власників (членів) кооперативу, зокрема, співвідношення між часткою у пайовому капіталі повних і асоційованих членів, виходу зі складу кооперативу і вилучення капіталу.

Облік руху пайового капіталу повинен забезпечувати власників та всіх зацікавлених користувачів інформацією про джерела його формування, про зміни у складі та структурі. Відображення в обліку і звітності пайового капіталу сільськогосподарського виробничого кооперативу регламентується низкою законодавчих і нормативних актів, зокрема, Законами України “Про сільськогосподарську кооперацію”, “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” [ 3 ], Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій [ 13 ], Інструкцією про застосування Плану рахунків [ 12 ]. Згідно цих нормативних документів для обліку руху пайового капіталу передбачено використовувати рахунок 402 “Пайовий капітал”, на якому підприємства мають відкривати субрахунки за видами капіталу.

Дослідження практики обліку внесків членів кооперативу і пайового капіталу показали, що кооперативні утворення не використовують єдиної методики. У більшості виробничих кооперативів відкривають такі субрахунки для обліку складових пайового капіталу:

- „Основні паї членів кооперативу”;
- „Прирісні паї членів кооперативу”;
- „Основні паї асоційованих членів кооперативу”;
- „Прирісні паї асоційованих членів кооперативу”;
- „Невитребувані власниками паї”.

Недоліком даного підходу до відображення в обліку пайових внесків є те, що для обліку вступних внесків використовують рахунок “Статутний капітал”, що не відповідає суті пайового капіталу і суперечить вимогам нормативних актів. Разом з тим до певної міри спостерігається розпорошення інформації про пайові внески кожного конкретного члена кооперативу, використовуючи для цього різні субрахунки. Однак при цьому створюються умови для отримання інформації та аналізу динаміки приросту паїв членів з різним статусом за рахунок реінвестування прибутку.

В окремих кооперативах для обліку пайового капіталу використовується рахунок 402 “Пайовий капітал” без поділу на субрахунки. Такий порядок обліку зменшує кількість реєстрів для ведення аналітичного обліку пайових внесків (вся інформація зосереджена в одній книзі), що в деякій мірі спрощує роботу бухгалтера. Але форма Книги обліку пайового капіталу дещо ускладнена, так як в одному реєстрі враховуються всі види внесків членів кооперативу незалежно від їх статусу.

При дослідженні практики ведення обліку пайового капіталу виробничими кооперативами було виявлено, що в складі рахунку 402 “Пайовий капітал” відкриваються такі субрахунки:

- 4021 „Неподільний капітал”;
- 4022 „Пайовий капітал”;
- 4023 „Отримані безкоштовно паї”;
- 4024 „Невитребувані паї”.

При цьому на субрахунок 4022 обліковуються пайові внески членів кооперативу та асоційованих членів, на субрахунок 4023 – вартість майнових паїв, власники яких відмовились від членства в кооперативі і передали їх господарству, на субрахунок 4024 – вартість майнових паїв, власники яких не прийняли жодного рішення щодо розпорядження ними. Зазначений порядок обліку призводить до завищення суми пайового капіталу, оскільки для обліку вартості безкоштовно отриманого майна (необоротних активів) призначено рахунок 42 “Додатковий капітал”, а безоплатно отримані оборотні активи, які є у складі майнових паїв слід визнавати доходами.

Слід звернути увагу на той факт, що практика ведення обліку у досліджених кооперативах свідчить про безпідставне відображення на рахунок “Пайовий капітал” вартості паїв, щодо яких власники не прийняли жодного з рішень, тобто невитребуваних. Вважаємо таке становище недопустимим, так як кооператив не має права власності на майно таких колишніх членів КСП. В разі, якщо майно, виділене під невитребувані паї, обліковується на балансі кооперативу, то вартість цих паїв доцільно відображати в складі зобов’язань виробни-

чого кооперативу, і тільки при прийнятті рішення власниками цих паїв про вступ до складу членів кооперативу, включати до пайового капіталу.

На нашу думку, аналітичний облік пайового капіталу у сільськогосподарських виробничих кооперативах доцільно вести за наступними субрахунками: 401 “Статутний капітал”, 402 “Пайовий капітал”, а при потребі (великій кількості членів кооперативу) можна виділити субрахунки – “Пайовий капітал в частині внесків членів кооперативу” і “Пайовий капітал в частині внесків асоційованих членів кооперативу”. Такий склад субрахунків обумовлено економічною суттю складових пайового капіталу.

При первісному створенні кооперативу у його статуті засновники зазначають розмір вступного внеску у певному розмірі для всіх членів кооперативу, тим самим утворюється неподільний капітал, що не підлягає розподілу.

Як правило, вступні внески, за рахунок яких формується неподільний капітал, вносяться в грошовій формі в розмірі, рівному для всіх членів кооперативу. Ці суми не підлягають поверненню при вибутті зі складу членів кооперативу, тому, на нашу думку, в обліку на відміну від пайового капіталу не доцільно персоніфікувати неподільний капітал в розрізі членів кооперативу.

Формування неподільного фонду відображається по кредиту рахунка 402 “Пайовий капітал” і дебету рахунків з обліку коштів або інших активів. Він формується здебільшого за рахунок внесення членами кооперативу грошових коштів у вигляді готівки чи внесків на розрахунковий рахунок кооперативу у банківській установі. Такі операції відображаються за дебетом рахунків 301 “Готівка в національній валюті”, 311 “Поточні рахунки в національній валюті”. Збільшення неподільного капіталу за рахунок спрямування частини прибутку відображається в кореспонденції з дебетом рахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”.

Пайовий капітал є економічною основою існування кооперативу. Він формується згідно положень, де засновники передбачають його розміри, терміни і порядок внесення майна, оцінку, а також відповідальність їх та нових членів кооперативу за порушення статутних вимог. Більшість з цих положень



встановлені юридичними нормами. Пайовий капітал забезпечує основу для здійснення діяльності, передбаченої статутом. Таким чином, джерелами формування пайового капіталу кооперативу є грошові і майнові внески, а для сільськогосподарського кооперативу – і внесені його членами земельні ділянки.

До особливостей обліку пайового капіталу слід віднести ще й те, що зміни його розміру не вимагають державної перереєстрації та внесення змін в установчі документи. Але, потрібно відмітити, що будь-які зміни розміру чи структури пайового капіталу кооперативу можливі лише за умови дотримання інтересів його членів з економічним обґрунтуванням доцільності такого рішення з послідуєчим затвердженням загальними зборами. Підставою для коригування і послідуєчого відображення в обліку і звітності величини пайового капіталу можуть бути тільки належним чином оформлені документи, що дасть можливість об'єктивно і своєчасно фіксувати всі зміни в пайовому капіталі для ефективного управління фінансовими ресурсами кооперативу.

По кредиту субрахунку 402 “Пайовий капітал” відображаються внески до пайового фонду в кореспонденції з дебетом рахунків, на які зараховується майно. Відповідно, по кредиту субрахунку 402 “Пайовий капітал” обліковується фактично внесена сума пайового капіталу. В аналітичному обліку інформація узагальнюється в розрізі кожного члена кооперативу з зазначенням розміру внеску. Дані аналітичного обліку доцільно групувати в розрізі субрахунків, де мають відображатись окремо паї членів кооперативу та асоційованих членів, що викликано відмінностями у їх статусі: 4022 “Пайовий капітал, сформований за рахунок внесків членів кооперативу” і 4023 “Пайовий капітал, сформований за рахунок внесків асоційованих членів кооперативу”.

При оприбуткуванні пайових внесків, здійснених не в грошовій формі, важливим питанням є їх оцінка. При їх визначенні слід користуватись Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, 8 “Нематеріальні активи” та 9 “Запаси” [23; 24; 25].

Виробничі запаси, внесені до капіталу підприємства, оцінюють за справедливою вартістю, яка має бути погоджена між засновниками (учасниками)

підприємства. Такий порядок регламентації процесу оцінки майна виключає можливість суб'єктивного підходу, дозволяє наблизити її до ринкової вартості і свідчитиме про реальні розміри капіталу підприємства та суму коштів, яка дійсно є в його розпорядженні [ 49, с. 46-56 ].

На відміну від господарських товариств, у яких розмір статутного капіталу фіксується в установчих документах при державній реєстрації та при перереєстрації, в кооперативних утвореннях розмір пайового капіталу може змінюватись, так як засновники (членів) кооперативу мають можливість вийти із складу членів, забравши частку свого майна і земельну ділянку.

При первісному створенні виробничого кооперативу в процесі реформування КСП майнові внески засновників кооперативу увійшли до пайового капіталу в складі цілісного майнового комплексу. Але, на практиці виникають ситуації, коли члени кооперативу виявляють намір внести додаткові внески, що передбачено ст. 1 Закону України “Про сільськогосподарську кооперацію в Україні”, або до кооперативу вступають нові фізичні чи юридичні особи. Рішення правління кооперативу про прийняття нових членів затверджують загальні збори. Вартість майна чи кошти, передані до кооперативу в рахунок додаткового паю, відображаються за кредитом рахунку 402 “Пайовий капітал” (відповідний субрахунок) та за дебетом відповідних рахунків активів.

Щорічно за станом на звітну дату, тобто на 1 січня, бухгалтерія здійснює перерахунок сум пайових внесків відповідно до змін величини пайового капіталу. Слід підкреслити, що незважаючи на певну трудомісткість процедури з перерахунку сум паїв, її потрібно здійснювати щорічно. Це пов'язано з тим, що практично не існує господарств, де не відбувається зміни розмірів паїв окремих членів. Систематичне уточнення розміру пайових внесків необхідне для визначення сум нарахувань часток доходу на паї і кооперативних виплат. У господарствах, які є збитковими, такий перерахунок відбувається в сторону зменшення вартості паїв із збереженням відсоткового співвідношення, а за умов успішного господарювання, отримання прибутку і здійснення процедур з його розподілу, ситуація може ускладнитись, якщо наміри членів кооперативу щодо

використання належної їм частини прибутку будуть неоднаковими. Питома вага пайових внесків окремих членів у загальній величині пайового капіталу зміниться також у разі додаткового залучення майна чи коштів у вигляді додаткових внесків, якщо такі внески зараховуються до пайового капіталу.

Забезпечення прав членів кооперативу щодо розміру їх паїв досягається шляхом ведення „Книги обліку паїв”, форма якої наведена у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

## Фрагмент Книги обліку паїв СВК „Надія”

Рахунок 4022 „Прирісний капітал членів кооперативу”						
№ з/п	Прізвище ім'я та по батькові члена кооперативу	Рік вступу	Сума вступного внеску, грн.	Частка у пайовому капіталі, %	Сума приросту паю, грн.	Прирісний пай станом на 1.01.2018
1	2	3	4	5	6	7
1	Тарасюк В.П.	2000	450	0,24	595	11601
2	Сидорук І.В.	2000	320	0,21	520	10150
..	і т.д ...	...	...	...	...	...
	Разом	×	9300	100	248000	4833700

Книги обліку паїв повинна містити інформацію про: назву та юридичну адресу сільськогосподарського виробничого кооперативу; розмір пайового капіталу на певну дату; розмір вступних і пайових внесків всіх членів кооперативу, їх види та зміни (перерахунок розміру пайового внеску за результатами діяльності); статус членів кооперативу; зміни у членстві.

Книга обліку паїв відкривається при створенні кооперативу і ведеться протягом всього терміну його функціонування. Доцільно зауважити, що кооператив повинен забезпечити постійне зберігання цього реєстру.

Як показали дослідження практики обліку пайових внесків у СВК „Надія” та інших сільськогосподарських виробничих кооперативах Тернопільської області, у деяких господарствах реєстрами аналітичного обліку слугують відомості членів кооперативу із зазначенням вартості внесених майнових паїв

та відсоткового співвідношення цих внесків. Але більшість кооперативів використовують різноманітні форми книг обліку паїв.

На нашу думку, наведений формат Книги обліку паїв не в повній мірі відповідають інформаційним потребам користувачів. Тому, нами рекомендується форма реєстру аналітичного обліку по рахунку 402 “Пайовий капітал”, що наведено у таблиця 2.2.

Таблиця 2.2

## Пропонований фрагмент Книги обліку паїв для СВК „Надія”

Рахунок 4022 „Пайовий капітал”							
№ з/п	Прізвище ім'я та по батькові члена кооперативу	Рік вступу	Статус	Сума вступного внеску, грн.	Сума основного паю, грн.	Сума додаткового паю, грн.	Частка у пайовому капіталі, %
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Тарасюк В.П.	2000	п	450	10332	600	0,24
2	Сидорук І.В.	2000	п	320	9564	-	0,21
..	і т.д ...	...	...	...	...	...	...
	Разом	×	×	9300	4546800	7900	100

Рахунок 4022 „Пайовий капітал”						
Сума паю станом на 01.01.2015	Сума збільшення (зменшення) паю за 2015	Сума паю станом на 01.01.2016	Сума збільшення (зменшення) паю за 2016	Сума паю станом на 01.01.2017	Сума збільшення (зменшення) паю за 2017	Сума паю станом на 01.01.2018
9	10	11	13	14	16	17
10932	(202)	10730	276	11006	595	11601
9564	(176)	9388	242	9630	520	10150
...	...	...	...	...	...	...
4554700	(84000)	4470700	115000	4585700	248000	4833700

Початково інформацію про розмір пайових внесків членів кооперативу вноситься в Книгу при створенні кооперативу на підставі даних установчих документів та первинних документів, що складаються при оприбуткуванні активів. По завершенні звітного періоду (року) здійснюється перерахунок розміру пайових внесків членів кооперативу відповідно до отриманих фінансових результатів. Якщо загальними зборами прийнято рішення про спрямування частини прибутку на поповнення пайового капіталу, бухгалтерія складає спеціальний розрахунок, де обчислюється сума, на яку збільшуються чи зменшуються та проводить перерахунок паїв окремих членів. Так як загальні збори членів кооперативу можуть прийняти рішення про різний розмір відсотку прирощення паїв для засновників та асоційованих членів. В такому випадку слід скласти окремі розрахунки для членів кооперативу, що мають різний статус.

Нами пропонується форма відомості для проведення розрахунку, наведена у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Відомість розрахунку уточнення розміру паїв членів (асоційованих членів) СВК „Надія” за результатами 2017 року

№ з/п	Прізвище, ім'я та по батькові члена кооперативу	Сума паю на кінець року, грн.	Частка у пайовому капіталі, %	Сума збільшення (зменшення) паю, грн.	Сума паю за результатами розрахунку
1	2	3	4	5	6
1	Тарасюк В.П.	11006	0,24	595	11601
2	Сидорук І.В.	9630	0,21	520	10150
...	і т.д....	...	...	...	...
	Разом	4585700	100	248000	4833700
	Бухгалтерські записи			Д-т 443 – К-т 40221	

На підставі розрахунків сума приросту чи зменшення паю відображається в певному розділі Книги обліку пайового капіталу в цілому по кооперативу та по кожному його члену.

В Книзі також відображається збільшення пайового капіталу за рахунок вступу нових членів та внесення ними пайових внесків, поповнення шляхом додаткових пайових внесків, а зменшення – внаслідок вилучення паїв при вибутті з кооперативу їх власників.

Розглянутий порядок відображення в обліку змін пайового капіталу сільськогосподарського кооперативу дозволить в будь-який період визначити частку пайового капіталу, належну конкретному члену кооперативу в розрізі пайового та додаткового внеску, а також додатково частини прибутку, накопиченого і розподіленого між ними в процесі господарської діяльності.

В організації обліку пайового капіталу кооперативу найбільш важливою якістю є максимально можлива аналітичність інформації щодо його величини, змін у його структурі детально по кожному члену.

Таким чином, відмічені особливості формування та функціонування пайового капіталу можуть бути належним чином реалізовані за допомогою запропонованої методики формування даних та відповідної побудови реєстрів аналітичного обліку.

## **2.2. Організація обліку розподілу доходів у сільськогосподарських виробничих кооперативах і розрахунків з власниками**

Прибуток є невід'ємною часткою ринкової економіки, одним із найсуттєвіших її важелів, оскільки приймає участь у створенні й функціонуванні ринку засобів виробництва, предметів споживання, покликаний сприяти стабілізації економіки України, подоланню глибокої економічної кризи.

Одним з основних питань, що постають перед кожним суб'єктом господарювання під час розгляду результатів фінансово-господарської діяльності за рік, є розподіл прибутку (за умови його наявності). У сільськогосподарських виробничих кооперативах рішення з цього питання приймають загальні збори членів кооперативу, де повинно бути затверджено порядок здійснення відрахувань до пайового і резервного фондів, кооперативних виплат і часток доходу на паї. Перед загальними зборами постає завдання визначити оптимальну структуру та частину прибутку, що розподіляється, процедури здійснення виплат членам сільськогосподарського виробничого кооперативу. При отриманні збитків приймається рішення щодо їх погашення, списання.

Перш ніж рішення про розподіл прибутку включаються до порядку денного загальних зборів, керівники та фахівці виробничого кооперативу ретельно зважують фінансові можливості господарства, плани розвитку виробництва і функціонування власної соціальної інфраструктури, стан кредиторської і дебіторської заборгованості з врахуванням майбутніх їх змін тощо. Такий ретельний аналіз дозволяє вносити пропозиції щодо розподілу органами управління – правлінням і спостережною радою. В послідуєчому вони представляють на розгляд загальних зборів звіт про господарську діяльність сільськогосподарського виробничого кооперативу та вносять пропозиції щодо з обґрунтування сум, що спрямовуються на розвиток господарства і на виплати власникам. Таким чином прибуток кооперативу розподіляється за підсумками звітного року за рішенням загальних зборів членів, що має бути оформлено протоколом і відповідно до законодавства може бути спрямований:

- 1) до резервного фонду, розмір якого визначений статутом, але щорічні відрахування не регламентується;
- 2) на покриття збитків минулих звітних періодів;
- 3) на кооперативні виплати;
- 4) на виплати часток доходу на паї (до 20 %, визначених до розподілу), або на їх нарахування для послідувочої реінвестиції в пайовий капітал.

Підставою для відображення в обліку операцій з розподілу прибутку є протокол рішення загальних зборів членів сільськогосподарського виробничого кооперативу.

Вивчення практики розподілу прибутку в досліджуваних господарствах показали, що для них нарахування часток доходів на паї та здійснення кооперативних виплат явище досить нове. В багатьох сільськогосподарських виробничих кооперативах області ці виплати не застосовуються, тому ці моменти потребують детального розгляду, в першу чергу це стосується порядку здійснення кооперативних виплат. Ці виплати – нове явище в сільськогосподарських підприємствах і притаманне тільки кооперативним утворенням. Потребує уточнення і дослідження поняття і порядок здійснення кооперативних виплат у виробничому кооперативі. Кооперативні виплати – нова структурна частина прибутку, що розподіляється. Суть кооперативних виплат у обслуговуючих сільськогосподарських кооперативах досліджувалась вченими та розкрита у законі України „Про сільськогосподарську кооперацію в Україні”.

В.В. Зіновчук узагальнив визначення кооперативних виплат, як однієї з найголовніших категорій теорії і практики кооперації. Він зазначив, що під кооперативними виплатами розуміють частину чистого доходу кооперативу, що розподіляється між його клієнтами-власниками пропорційно участі у господарській діяльності кооперативу [ 74, с. 264].

У Законі „Про сільськогосподарську кооперацію в Україні” уточнюється, що кооперативні виплати розподіляються відповідно до обсягів робіт, послуг, коштів, одержаних кооперативом у вигляді надбавок до цін під час реалізації продукції та внаслідок зниження цін у разі придбання товарів у поста-



чальницьких кооперативах [11]. Отже, у обслуговуючих кооперативах кооперативні виплати носять характер повернення різниць між ринковими цінами, за якими кооператив здійснює торгівельні операції з іншими господарськими суб'єктами та цінами, що встановлюються для членів-клієнтів кооперативу для отримання ними доходів, заради яких вони об'єднались у кооператив. Все це дозволяє обслуговуючому кооперативу перерозподілити прибуток, який він може отримати в результаті господарської діяльності між засновниками, що забезпечує дотримання в ньому принципу неприбутковості.

Виробничі кооперативи створюються з метою одержання прибутку, тому в них кооперативні виплати носять інший характер, а саме характер розподілу частини їх прибутку, що розподіляється між їх членами у формі специфічної системи винагороди.

В статті 35 Закону про кооперацію зазначено, що ці виплати членам кооперативу не належать до оплати праці, а у статті 24 згадується, що вони виплачуються з урахуванням трудової участі членів кооперативу в його діяльності, підтверджуючи тим самим, що тільки у виробничих кооперативах передбачена обов'язкова трудова участь його членів. Це дозволяє зробити висновок про те, що кооперативні виплати як виплата частини прибутку мають розподілятися пропорційно трудовому внеску (активності члена кооперативу). Проте при цьому не спостерігається детального висвітлення питання про те, яким чином врахувати цей внесок, чи які інші критерії можуть визначити базу розподілу.

З економічної точки зору такі виплати є однією з форм індивідуального привласнення частини прибутку. Процес нарахування і видачі виплат характеризує двосторонній зв'язок відносин власності і розподілу, тобто є результатом участі і способом привласнення частини результатів спільного господарювання.

У сільськогосподарських виробничих кооперативах ці виплати є особливою формою розподілу прибутку між його членами, які мають виступати важелем стимулювання і заохочення їх праці в кооперативі.

Тим самим, члени сільськогосподарського виробничого кооперативу заздалегідь повинні встановити порядок здійснення кооперативних виплат та

закріпити це в установчих документах або на загальних зборах. На нашу думку, розподіл кооперативних виплат доцільно буде здійснювати пропорційно до нарахованої оплати праці членів кооперативу, тобто право на кооперативні виплати не слід розповсюджувати на асоційованих членів кооперативу, так як вони не приймали трудової участі у діяльності господарства.

В першу чергу слід звернути увагу на те, що виробничі кооперативи на практиці стикаються зі значними труднощами щодо відображення в обліку кооперативних виплат і часток доходу на паї, так як послідує виплата частини прибутку членам кооперативу на нашу думку, має підлягати оподаткуванню, але механізм цього процесу не чітко виписаний. Це пояснюється тим, що поняття “кооперативних виплат” та “частка доходу на паї” не зустрічається у термінологічному апараті законів щодо оподаткування та діяльності суб’єктів підприємництва, а, як правило, ці виплати ототожнюються з дивідендами.

На нашу думку, логічнішим було б приведення у відповідність всіх нормативних актів до єдиного трактування зазначеного терміну у тій частині, що дивіденди є частиною чистого прибутку. Це позбавило б суб’єктів господарювання від багатьох податкових та бухгалтерських проблем. Це ж стосується і визначення терміну “частка доходу на паї”, що подається в Законі України “Про сільськогосподарську кооперацію”. На нашу думку, доцільно внести зміни до цього Закону щодо визначення терміну “частка доходу на паї”, розуміючи під нею “частка чистого прибутку на паї (дивіденди)”. Це дало б можливість уникнути неоднозначності і помилок, пов’язаних з процесом практичної реалізації прав членів кооперативу на частину прибутку і механізмом їх виплати.

Виходячи із наведених вище визначень поняття “дивіденди”, слід виділити дві їх ознаки, що в повній мірі притаманні і поняттю “частки доходу на паї”: такі виплати є частиною прибутку підприємства; вони розподіляються пропорційно до участі кожного співвласника у статутному чи пайовому капіталі підприємства. Друга ознака підкреслює особливості поняття кооперативних виплат, так як вони мають інші критерії розподілу. Виплата часток доходів на паї здійснюється незалежно від статусу члена кооперативу і нівелює від-

мінності між членами кооперативу і його асоційованими членами. В той же час такі виплати стимулюють залучення до кооперативу додаткових внесків, тобто подальше інвестування діяльності.

Одночасно з цим аналіз чинного законодавства показав, що оподаткування виплати часток доходу на паї та кооперативних виплат у виробничих кооперативах має здійснюватися в такому ж порядку, як і оподаткування дивідендів. Але сільськогосподарські виробничі кооперативи, як правило, є платниками фіксованого сільськогосподарського податку. В Законі України “Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17 грудня 1998 року № 320-XIV не передбачено відшкодування суми нарахованого фіксованого податку на суму внесеного до бюджету податку на дивіденди. Таким чином, платники фіксованого сільськогосподарського податку у разі сплати дивідендів повинні утримувати податок на дивіденди в розмірі 25 відсотків без зменшення суми нарахованого фіксованого податку.

Сучасна законодавча база зовсім не стимулює підприємство виплачувати дивіденди. Фактично, відповідальність за нарахування і сплату податку на дивіденди покладена на кооператив, а об’єктом оподаткування є доходи інвесторів – членів кооперативу. Дослідження діяльності сільськогосподарських підприємств в Україні в сфері дивідендної політики показали, що ними використовується так званий “залишковий” підхід при виплаті дивідендів. За умов наявності необхідної кількості внутрішніх фінансових ресурсів, підприємством приймається рішення про виплату суми, що залишилась, у вигляді дивідендів.

Отже, на прийняття рішення про виплату дивідендів (часток доходу на паї чи кооперативних виплат), впливає наявність вільних коштів, тому в сільськогосподарських підприємствах розповсюджена практика здійснювати такі виплати в натуральній формі – продукцією власного виробництва, товарами, послугами (рис. 2.3).

При виплаті часток доходу на паї чи кооперативних виплат слід зважати на те, яка саме та за якими цінами буде видаватись продукція чи товарно-матеріальні цінності в рахунок таких виплат. Потрібно враховувати вимоги Поста-

нови Кабінету Міністрів України “Про перелік товарів, не дозволених для виплати заробітної плати натурою” від 3 квітня 1993 року № 244, яка є до цих пір чинною.

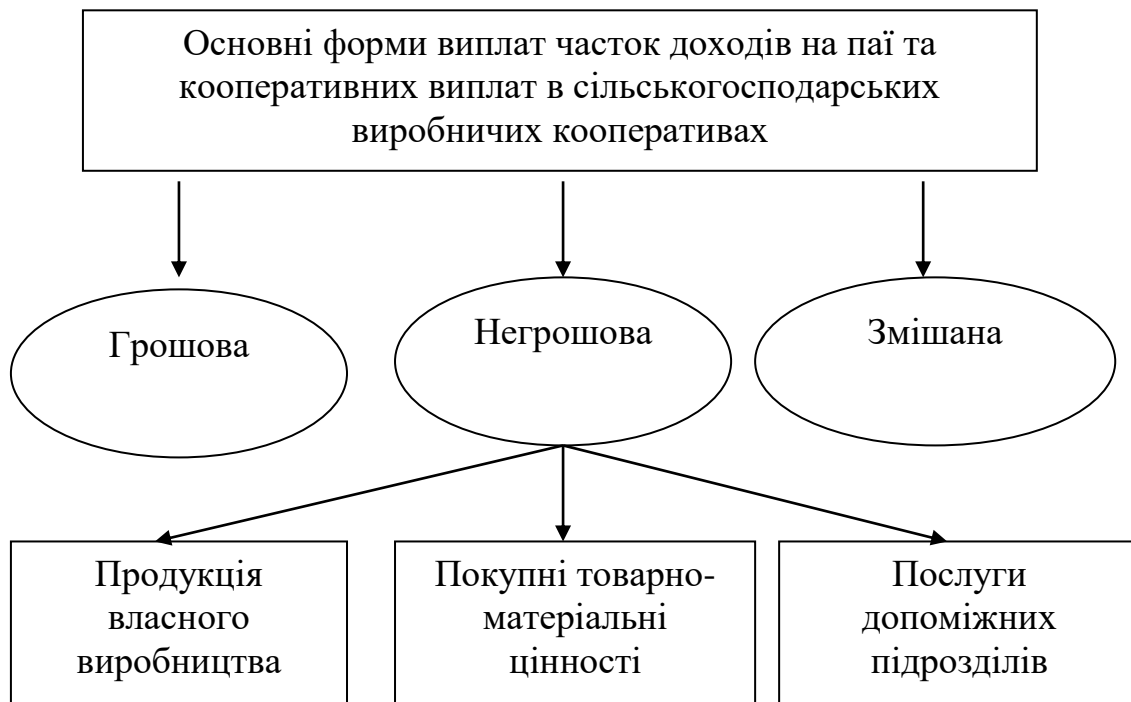


Рис. 2.3. Схема форм виплат членам виробничих кооперативів

Методика відображення в обліку і звітності операцій, пов’язаних з використанням прибутку підприємств, з набранням чинності положень (стандартів) бухгалтерського обліку істотно змінила через зміну понятійного апарату. Раніше під терміном “використання прибутку” розуміли сукупність операцій підприємства, що відображається по дебету рахунків 81 “Використання прибутку” і 98 “Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) минулих років”. Нині, після набрання чинності П(С)БО та Інструкції № 291 Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, до операцій, що об’єднуються поняттям “використання прибутку”, відносяться операції, відображенні по дебету рахунка 44 “Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)”, точніше по дебету субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” [ 12 ].

Як відомо, зараз одержаний прибуток не використовується для формування фондів соціального і виробничого розвитку, однак такі витрати спостерігаються. Тим самим при наданні матеріальної допомоги у підприємства вини-

кають реальні витрати, які не стосуються розподілу прибутку, а являють собою звичайні витрати, що обліковуються на відповідних рахунках, і це пов'язано насамперед із зміною значення терміну “витрати”.

Відповідно до П(С)БО під витратами розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Тобто, операції, пов'язані з відрахуванням податків та інших обов'язкових платежів до бюджету, зі сплатою фінансових санкцій, нарахованих за результатами перевірок податкових органів, а також деякі інші витрати, що відображались раніше як використання прибутку, тепер включаються до складу витрат звітного періоду, оскільки вони повністю відповідають критеріям визнання витрат і відповідними стандартами до цього часу не регулювалися.

Крім того, розгляд форм звітності, що складаються підприємствами, свідчить про те, що зараз використання прибутку не знаходить належного відображення в них. Кінцевим вихідним інформаційним продуктом системи обліку є фінансова звітність, яка призначена для зацікавлених осіб. Адже, саме у фінансовій звітності відображаються показники ефективності діяльності і використання власності сільськогосподарських підприємств.

Між тим, в умовах розширення кола користувачів облікової інформації посилюється необхідність як в її швидкому отриманні, так і встановленні якісного контролю за достовірністю операцій. Це пояснюється тим, що від такої інформації прямо залежить ефективність прийнятих користувачами рішень. Тому є необхідність введення в звітність показників використання прибутку по всіх основних його напрямках.

Фінансові результати господарської діяльності підприємства і розподіл його прибутку з різним ступенем повноти відображені як в поточній, так і річній фінансовій звітності. Вважаємо, що в існуючих формах річної фінансової звітності та примітках до неї міститься недостатньо інформації для користувачів про фінансові результати. Так як показники фінансової звітності, що

характеризують фінансові результати і розподіл прибутку, використовуються для контролю за повнотою і своєчасністю розрахунків підприємства із власниками, засновниками тощо, то вони потребують більшої деталізації, пропозиції щодо якої містяться в наступних розділах.

### **2.3. Внутрішньогосподарський контроль за змінами власності сільськогосподарських виробничих кооперативів**

Ефективна система внутрішнього контролю не тільки сприяє діяльності і розвитку підприємства, але і знижує необхідність у витратах на зовнішній аудит. Тому в сучасних умовах особливо важливо встановити особливості організації і методики перевірки повноти і достовірності даних обліку і звітності в кооперативних формуваннях.

Контроль є невід'ємною складовою частиною економічної роботи на підприємстві. Колектив вчених Інституту аграрної економіки УААН в “Методичних рекомендаціях з удосконалення економічної роботи а аграрних підприємствах та формування науково-виробничих структур” зазначає, що “...відновлення та налагодження економічної роботи в сільськогосподарських підприємствах доцільно базувати не на індивідуальних, а на типових проектних рішеннях. Підприємству набагато зручніше адаптувати типові рішення до свої умов і особливостей, аніж своїми силами розробляти індивідуальне...” [101, с. 5].

У чинному законодавстві України не передбачено положень, які були б закріплені і діяли стосовно незалежного контролю за діяльністю кооперативів щодо використання майна, а також відповідальності посадових осіб, тобто відсутні вимоги щодо гарантування публічності наслідків діяльності кооперативів, обсягу майнової відповідальності посадових осіб кооперативів за заподіяну шкоду майну кооперативу тощо. Хоч статтями 18 та 19 Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” встановлено порядок створення та функціонування спостережної ради і ревізійної комісії, практично у функціонуючих виробничих кооперативах таких служб немає, або ж вони діють лише нормаль-

но. Не передбачено і механізм залучення до складу Ревізійної комісії і відповідних фахівців, що мають достатню компетенцію для здійснення ревізійної роботи. Все це вимагає розробки концепції внутрішньогосподарського контролю на сучасному етапі розвитку сільського господарства України, визначення його відмінностей від внутрішнього аудиту, основні завдання, систему суб'єктів і об'єктів, методи внутрішнього контролю.

Порівнявши визначення, наведені в сучасній літературі з питань контролю, можна зробити висновок, що більшість вчених суттєво не розділяють поняття „внутрішній аудит” та „внутрішньогосподарський контроль”, маючи на увазі те, що функції, котрі вони виконують – однакові, але, увага підрозділу внутрішнього аудиту в основному зосереджується на дотриманні встановлених на підприємстві облікових принципів, контролі за повнотою і достовірністю даних бухгалтерського обліку і процесом складання звітності. Внутрішній аудит крім перевірки спрямований також на аналіз фінансового стану, консультування працівників бухгалтерії. Коло завдань, поставлених перед системою внутрішнього контролю, ширше – крім контролю бухгалтерської інформації він повинен забезпечити контроль за виробничою діяльністю. Якщо оцінити розвиток і практику функціонування в Україні інституту внутрішнього аудиту, то можна сказати, що лише у банківській сфері він набув масштабного розвитку і закріплений нормативними актами. Для відділів і департаментів внутрішнього аудиту в установах банків НБУ розроблено і затверджено стандарти внутрішнього аудиту, чітко визначені функції і повноваження.

Як справедливо зазначає Дорош Н.І. на підставі вивчення праць науковців в галузі аудиту, характерними особливостями інститутів внутрішнього аудиту є те, що до них належать і ревізори та ревізійні комісії, які призначаються власниками економічного суб'єкта. Також, вона підкреслює, що можливість виконання функцій внутрішнього аудиту ревізійними комісіями зумовлена їх незалежністю, передбаченою відповідними законами, які регламентують діяльність підприємств окремих організаційно-правових форм. [ 65, с. 246].

Необхідно врахувати той факт, що служби внутрішнього аудиту безпосередньо підпорядковані керівництву (адміністрації) підприємства, так як є одним з його підрозділів. Керівництво не завжди ефективно реалізує інтереси власників. Система ж внутрішньогосподарського контролю може бути побудована силами власників підприємства для здійснення контролю за ефективністю діяльності і самого керівництва (адміністрації) також.

Що ж стосуються сільського господарства, то в сучасних умовах більш природним і зрозумілим для засновників і керівників сільськогосподарських підприємств буде „внутрішньогосподарський контроль”. До того ж, перелік завдань, об’єктів внутрішнього контролю ширший, ніж внутрішнього аудиту, оскільки внутрішній аудит виступає як частина загальної системи внутрішнього контролю підприємства. В підтвердження цього може слугувати факт, що в складі об’єктів внутрішнього аудиту згідно Міжнародних стандартів аудиту, немає операцій з власним капіталом.

Так як служба внутрішнього аудиту підпорядкована керівництву підприємства, то вважається, що внутрішні аудитори не можуть об’єктивно оцінити достовірність операцій з власним капіталом і забезпечити повне висвітлення дотримання прав власників, при наявності конфлікту інтересів між керівником і власниками та зловживань з боку керівництва, яке не бажає показати реальний стан справ. З точки зору внутрішнього контролю таких обмежень немає. А якщо оцінити потребу, доцільність і організацію внутрішнього контролю у сільськогосподарських виробничих кооперативах, де їх члени одночасно беруть трудову участь, і є власниками, а підрозділи внутрішнього контролю (ревізійна комісія) також складаються із них і відстоюють їх інтереси, то тим самим відсутня мотивація щодо приховування фактів, неналежних операцій з власним капіталом та інші господарські операції.

Тобто функції внутрішнього контролю повинні виконувати безпосередньо працівники підприємства, які займаються цим не епізодично, а щоденно. Тому припущення про те, що внутрішнім контролем можуть займатись не тільки працівники підприємства, але і запрошені незалежні аудитори, на нашу думку, є помилковим.



Для визначення місця внутрішнього контролю в управлінні підприємством доцільно розглянути положення Міжнародного Стандарту аудиту 400 “Оцінка ризиків і система внутрішнього контролю”. В ньому зазначено, що “... система внутрішнього контролю – це політика і процедури (засоби внутрішнього контролю), прийняті керівництвом суб’єкта для сприяння в реалізації цілей керівництва, що передбачають, наскільки це практично можливо, впорядковане та ефективне ведення фінансово-господарської діяльності, включаючи суворе слідування політиці керівництва, забезпечення збереженості активів, попередження і виявлення фактів шахрайства і помилок, точність і повноту бухгалтерських записів і своєчасну підготовку достовірної фінансової інформації” [98, с. 128]. Стандартом припускається, що контрольне середовище може включати і підрозділ внутрішнього аудиту, але не ототожнюється поняття внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Також, зауважено, що системі внутрішнього контролю притаманні обмеження, пов’язані з витратами на її функціонування [98, с. 131].

Національний норматив аудиту № 12 “Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства та ризику, пов’язаного з ефективністю її функціонування”, затверджений Аудиторською палатою України, повторює положення Міжнародних стандартів аудиту [107, с. 86-101].

Міжнародний стандарт аудиту 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудиту” передбачає, що організація, роль і функції внутрішнього аудиту визначаються самим підприємством і залежать від специфіки і обсягів діяльності, структури та вимог керівництва [98, с. 251].

Отже, діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, склад завдань і ефективність роботи залежать від політики адміністрації, яка не завжди в повній мірі реалізує потреби власників.

А формування системи внутрішнього контролю спрямовано на:

- 1) ефективного і впорядкованого здійснення діяльності підприємства;
- 2) забезпечення дотримання політики керівництва (відповідно до стратегії власників) і облікової політики;

- 3) забезпечення збереженості майна;
- 4) досягнення якісного документування операцій;
- 5) забезпечення інформованості власників про дійсний стан підприємства і виконання їх рішень щодо розподілу прибутку і розпорядження майном.

Рівень складності системи внутрішнього контролю залежить від окремих факторів. Можна згрупувати їх у такі групи: 1) організаційно-правові (організаційна структура та розмір підприємства, особливості та складність операцій підприємства, структура облікового апарату та форма ведення бухгалтерського обліку); 2) фінансові (вартість використання засобів контролю, можливість залучення фахівців); 3) кадрові (укомплектованість, освіта і компетентність облікового та іншого адміністративного персоналу).

Слід враховувати також, що організація ефективної системи внутрішнього контролю пов'язана із певними фінансовими витратами на використання конкретних засобів контролю, які слід співставляти із потенційними втратами у випадку їх відсутності. Для сільськогосподарських підприємств вплив фінансового фактору має велике значення. З цієї ж причини на цих підприємствах застосування складних систем внутрішнього контролю неможливо. Сільськогосподарські підприємства, як правило не мають достатньо кваліфікованих працівників, ресурсів, знань для організації задовільної системи внутрішнього контролю. Серед умов добре діючої системи внутрішнього контролю доцільно відзначити: якість управління, кваліфікацію персоналу, ресурси, що є в наявності. Для сільськогосподарських кооперативів ці чинники є визначальними при організації системи внутрішнього контролю.

У науковій літературі з контролю і аудиту більшість науковців виділяють три елементи системи внутрішнього контролю: середовище контролю (умови проведення контролю), система бухгалтерського обліку, процедури контролю.

Проведений аналіз обліково-економічної літератури дає можливість зробити висновок про те, що немає єдності поглядів вчених, що досліджують проблеми господарського контролю, щодо визначення основних завдань побудови системи внутрішньогосподарського контролю. Серед завдань внутрішнього

контролю, що визначаються ними, доцільно в першу чергу виділити ті, які притаманні і іншим формам економічного контролю, зокрема, ревізії та зовнішньому аудиту, і, окремо такі, що властиві тільки внутрішньому контролю.

На нашу думку, основними завданнями внутрішньогосподарського контролю у сільськогосподарських виробничих кооперативах є: 1) забезпечення збереження майна та інших активів; 2) забезпечення законності і економічної доцільності здійснення господарських операцій; 3) забезпечення достовірності фінансової звітності; 4) виконання планів і завдань, затверджених на загальних зборах членів кооперативу; 5) забезпечення збереження прав власності співвласників кооперативу; 6) контроль дій посадових осіб; 7) визначення ефективності діяльності підприємства.

Досягнення поставлених завдань відбуватиметься за рахунок виконання внутрішнім контролем певних функцій:

- 1) контролю: збір, обробку і аналіз інформації про фактичні результати діяльності всіх підрозділів підприємства, порівняння їх із запланованими показниками, виявлення відхилень та аналіз причин цих відхилень; розробку необхідних заходів;
- 2) дослідження: оцінка і класифікація ситуацій, формулювання проблем та напрацювання рішень для вирішення завдань (вивчення грошових коштів та їх руху, затрат, прибутку, фінансової звітності, аналізу відносних показників, оцінці інвестицій тощо);
- 3) діагностика: визначення сильних і слабких сторін в поточній діяльності та діяльності, яка планується підприємством;
- 4) консультування: вдосконалення чи формування нового підходу до виробничої чи управлінської діяльності і підвищенню ефективності роботи;
- 5) регулювання (координації): впровадження конкретних рішень. Регулювання забезпечує розвиток підприємства у відповідності до програми та ліквідацію відхилень від неї на базі реалізації управлінських рішень.

Функції внутрішнього контролю підприємства, в тому числі сільськогосподарського, визначаються його завданнями і метою діяльності, різноманітним об'єктам для перевірки і включають наступні елементи:

- 1) перевірка системи бухгалтерського обліку, її моніторинг і розробка рекомендацій щодо покращення;
- 2) перевірка бухгалтерської і оперативної інформації, включаючи аналіз застосовуваних засобів і способів ідентифікації і оцінки такої інформації;
- 3) спеціальне вивчення окремих статей звітності, включаючи детальні перевірки операцій та залишків по бухгалтерських рахунках;
- 4) перевірка дотримання законів, нормативних актів, вимог облікової політики, рішень і вказівок керівництва і власників (загальних зборів);
- 5) перевірка діяльності окремих ланок управління;
- 6) перевірка наявності, стану і забезпечення збереженості майна;
- 7) розробка та надання пропозицій по ліквідації виявлених недоліків і рекомендацій по підвищенню ефективності управління.

Але, для успішної реалізації своїх функцій, суб'єкти внутрішнього контролю підприємства повинні виконувати такі обов'язки: визначати методи і джерела отримання інформації щодо діяльності підприємства; встановлювати порядок використання отриманої інформації; визначати чинники (фактори), що впливають на фінансово-господарську діяльність підприємства. Також, доцільно врахувати, що для ефективного виконання своїх функцій служба внутрішнього контролю не повинна приймати участі у виконанні чи управлінні іншими видами діяльності, які вона має перевіряти.

В сільському господарстві внутрішні і зовнішні чинники, що впливають на фінансово-господарську діяльність підприємства, досить специфічні, отже, вимагають врахування при побудові системи внутрішнього контролю: це і загальноекономічні, і індивідуальні, пов'язані з особливостями (спеціалізацією господарства) діяльності, фінансові, нормативно-правові.

Для перспектив розвитку сільськогосподарського підприємства, особливо виробничого кооперативу, важливо, по-перше, розробити раціональну систему внутрішнього контролю, по-друге, створити управлінську та інформаційну систему, визначити у ній місце і роль внутрішнього контролю. Створення такої системи внутрішнього контролю знижує ризик недостовірності інформації для керівництва і власників.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Вивчення практики обліку внесків членів кооперативу і пайового капіталу в сільськогосподарських виробничих кооперативах показали, що окремі кооперативні утворення не використовують єдиної методики формування цих показників. Облік пайового капіталу у сільськогосподарських виробничих кооперативах доцільно вести за наступними субрахунками: 401 “Статутний капітал”, 402 “Пайовий капітал”, де при потребі можна виділити субрахунки – 4021 “Пайовий капітал в частині внесків членів кооперативу” і 4022 “Пайовий капітал в частині внесків асоційованих членів кооперативу”. Такий склад субрахунків рахунку 402 “Пайовий капітал” обумовлено економічною суттю складових пайового капіталу. На відміну від пайового капіталу в обліку недоцільно персоніфікувати неподільний капітал в розрізі членів кооперативу.

2. Для формування повної і достовірної інформації про розмір і структуру пайового капіталу в обліку запропоновано первинні документи і реєстри аналітичного обліку по рахунку 402 “Пайовий капітал”, зокрема, рекомендовані форми відомості для розрахунку збільшення (зменшення) паїв в цілому по кооперативу і окремих членів та книги обліку паїв, що дозволяють отримати вичерпну інформацію про стан і зміни у пайовому капіталі та побудувати на цій основі належну систему звітності та контролю за цим показником.

3. Вивчення практики розподілу прибутку в СВК „Надія” показали, що для них нарахування часток доходів на паї та здійснення кооперативних виплат явище досить нове. Розподіл кооперативних виплат доцільно здійснювати пропорційно до нарахованої оплати праці членів кооперативу, тобто право на кооперативні виплати не слід розповсюджувати на асоційованих членів кооперативу, так як вони не приймали трудової участі у діяльності господарства.

4. Коло завдань, поставлених перед системою внутрішнього контролю, необхідно розглядати ширше, ніж в аудиті – крім контролю бухгалтерської інформації він повинен забезпечити контроль за виробничою діяльністю. Система ж внутрішньогосподарського контролю може бути побудована силами власників підприємства для здійснення контролю за ефективністю діяльності і самого керівництва (адміністрації) також.

## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВЛАСНІСТЮ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ КООПЕРАТИВАХ

#### 3.1. Сучасні тенденції удосконалення обліку відносин власності у сільськогосподарських виробничих кооперативах

Однією з найбільш істотних особливостей сільськогосподарських виробничих кооперативів, функціонуючих в Україні, є можливість вирішення питання щодо внесення членом кооперативу до пайового капіталу земельної ділянки. Статтею 20 Закону України “Про сільськогосподарську кооперацію” передбачено, що “...члени кооперативу передають право користування належною їм земельною ділянкою кооперативу як пайовий внесок, у порядку, визначеному Земельним кодексом України. За земельну ділянку, передану в користування, справляється відповідна плата згідно з договором у розмірах, визначених загальними зборами” [11]. Тим самим закон не конкретизує економічної суті операцій щодо внесення до пайового капіталу вартості земельних ділянок. Суть проблеми в тому, чи їх вартість носить характер пайових внесків, і якщо так, то повинна обліковуватись у складі пайового капіталу, в противному – має місце тимчасове користування за відповідну оплату, що фактично є орендою. Ця проблема невизначеності характеру відносин між кооперативом та його членами з приводу володіння чи користування земельними ділянками виникає через те, що Закон України “Про сільськогосподарську кооперацію” випередив прийняття Земельного кодексу. Стаття 14 Земельного кодексу України, прийнятого 25 жовтня 2001 року за № 2768-III містить заборону на внесення права на земельну частку (пай) до статутних фондів господарських товариств. Тим самим мова йде лише про господарські товариства. Прямої заборони на внесення земельної частки (паю) до статутного фонду підприємств інших організаційно-правових форм немає. Отже, члени сільськогосподарського кооперативу мають право на внесення права на земельну частку (пай) до пайового

капіталу виробничого кооперативу за умови дотримання вимог статті 20 Закону України “Про сільськогосподарську кооперацію” щодо справляння кооперативом плати. Відображення в обліку і звітності кооперативу вартості земельних ділянок, переданих кооперативу його членами, призведе до того, що суттєво збільшиться вартість необоротних активів підприємства і пайового, і, відповідно, власного капіталу.

Для того, щоб відобразити будь-який об’єкт на балансі у складі активів підприємства, слід з’ясувати, чи відповідає він певним умовам: по-перше, цей об’єкт має бути контрольований підприємством, по-друге, його вартість може бути достовірно визначена і, по-третє, його використання в майбутньому призведе до отримання економічних вигод.

До останнього часу вартість активів у сільськогосподарському виробництві формувалась без врахування землі. Виникає потреба у формуванні принципово нового об’єкту обліку – вартісного відображення земель сільськогосподарського призначення. Земельна ділянка (пай) безумовно потребують вартісного виразу, причому економічно доцільним слід вважати відокремлений облік земельної власності від обліку інших необоротних активів. Це пояснюється тим, що земельні ресурси з економічної точки зору значно відрізняються від інших необоротних виробничих активів, не підлягають амортизації, є унікальним і найбільш цінним засобом виробництва у сільському господарстві. Земля відповідає всім умовам визнання активу і може бути відображена у складі або необоротних активів підприємства (власні та набуті на правах фінансової оренди земельні ділянки), або на позабалансовому рахунку 01 “Орендовані необоротні активи” (земельні ділянки в оперативній оренді).

Однак, при цьому потребує вирішення ряд питань щодо обліку капіталу. Як відмічалось раніше, пайовий капітал кооперативу відповідно до його статуту поділяється на пайовий і неподільний. Неподільний капітал утворюється за рахунок вступних внесків членів кооперативу (за винятком землі). Пайові внески членів кооперативу до нього не включаються. Статтею 1 Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” визначено, що пай – це „майновий внесок

члена кооперативу у створення та розвиток кооперативу, який здійснюється шляхом передачі кооперативу майна, в тому числі грошей, майнових прав, а також земельної ділянки”. В той же час, в статті 22 Закону зазначено: „Земля кооперативу складається із земельних ділянок, наданих кооперативу в користування або придбаних ним у власність. Право кооперативу на землю зберігається і в разі входження його до складу кооперативного об'єднання. За претензіями кредиторів звернення стягнення на земельні ділянки, надані кооперативу в користування, не допускається” [11].

Власниками земельних часток (паїв) є колишні члени КСП, які отримали право на земельну частку певного розміру в процесі приватизації землі. Але не можна ототожнювати право на земельну частку (пай) з правом власності на земельну ділянку, так як відповідно до ст.17 розділу “Перехідні положення” Земельного кодексу сертифікати на право на земельну частку (пай), отримані громадянами, вважаються правовстановлюючими документами при реалізації ними права вимоги на відведення земельної частки (паю) в натурі (на місцевості). Сертифікат не означає володіння конкретною земельною ділянкою, яка може виступати окремим об'єктом необоротних активів.

Отже, потребує вирішення питання, чи в бухгалтерському обліку земельні ділянки членів кооперативу, передані останньому в якості пайового внеску, можна обліковувати у складі нематеріальних активів як право на користування земельними ділянками на рахунку 12 “Нематеріальні активи” (субрахунку 122 “Права користування земельними ділянками”).

Оцінка земельних ділянок при наданні їх у користування сільськогосподарському кооперативу може здійснюватись за узгодженням між членами кооперативу в порядку, затвердженому загальними зборами. У бухгалтерському обліку вартість наданої в користування земельної ділянки, а саме права на користування (яке засвідчується відповідним сертифікатом), в такому випадку слід відображати на дебеті рахунку 12 “Нематеріальні активи” (субрахунку 122 “Права користування майном”) та за кредитом рахунок 402 “Пайовий капітал”, де доцільно виділити окремий субрахунок 4024 “Пайовий капітал, сформований



внесками прав на користування земельними ділянками”. Слід з’ясувати, чи такі права на користування земельними ділянками в повній мірі відповідають критеріям визнання активами і можуть бути відображені в балансі підприємства. Активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. В свою чергу, нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. [П(С)БО 8]. Американський вчений Е.С. Хендріксен вважає, що при відсутності хоча б однієї з характеристик, притаманних активам (вірогідність отримання в майбутньому вигод, управління, здійснення госпо-дарських операцій з активами), об’єкт обліку не може бути визнаний активом [156, с. 287-288]. Тобто, якщо підприємства позбавлені права повного контролю над об’єктами щодо їх продажу, відчуження, то такий об’єкт не є активом.

Важливим критерієм визнання об’єкта активом є право власності на цей об’єкт, що передбачає володіння, розпорядження і користування. Неможливість в будь-який момент вилучити з процесу виробництва (продати) об’єкт означає, що повноцінного права власності на нього не існує.

Необхідно уточнити критерії визнання, які дозволяють ідентифікувати об’єкт як актив, якщо він має:

- 1) цінність, яка достовірно може бути виражена в грошовій оцінці;
- 2) можливість бути самостійно реалізований підприємством;
- 3) можливість отримання від його використання економічних вигод.

Внесення змін до нормативних документів, що регламентують визнання об’єктів активами і відображення їх в балансі, в частині виділення критерію можливості самостійного відчуження об’єкту дозволить позбавитись невизначеності стосовно окремих об’єктів нематеріальних активів і чітко відокремити такі, які є об’єктами позабалансового обліку внаслідок законодавчих або договірних обмежень.

Права на користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення в подальшому не можуть бути використані для погашення зобов'язань, так як не можуть приймати участі у розрахунках, які пов'язані з ліквідацією або реорганізацією кооперативу. Отже, можуть бути відображені в обліку поза балансом та інформація про їх наявність може бути наведена у примітках до фінансової звітності.

Підставою для взяття інших земельних ділянок (несільськогосподарського призначення) на облік в сільськогосподарських підприємствах – виробничих кооперативах є установчі документи, де відображені зобов'язання засновників кооперативу щодо формування пайового капіталу внесками активів до підприємства, включаючи земельні ділянки. Засновник подає на установчі збори кооперативу копію та оригінал належного йому Державного акту на право власності на землю. Копія акту зберігається на підприємстві і є первинним документом для аналітичного обліку внесків засновників, а оригінал подається до органу Держкомзему разом з установчими документами кооперативу для переоформлення землі у власність виробничого кооперативу.

Оцінка земельної ділянки, що передається до пайового капіталу, здійснюється зборами засновників кооперативу відповідно до чинного законодавства. У відповідності до п. 11 П(С)БО 7 “Основні засоби”, первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств” справедлива вартість - сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Після переоформлення передачі землі у власність від засновників до підприємства (юридичної особи) та отримання від відповідного органу Держкомзему акту в обліку вартість прийнятої від засновника(ків) земельної ділянки відображають за дебетом рахунку 10 “Основні засоби”, субрахунок 101 “Земельні ділянки”, та за кредитом рахунку 402 “Пайовий капітал” (табл. 3.1).

Аналітичний облік відображених на балансі земельних ділянок по рахунку 101 “Земельні ділянки” організують в реєстрі на зразок Земельно-шнурової книги за кількісними та якісними параметрами в розрізі видів угідь.

Амортизація на земельні ділянки не нараховується.

Таблиця 3.1

Кореспонденція рахунків по обліку земельних ділянок, що вносяться до пайового капіталу виробничого кооперативу

Зміст операції	Д-т рахунку	К-т рахунку
Внесок земельної ділянки до пайового капіталу кооперативу після документального оформлення	10 „Основні засоби” субрахунок 101 „Земельні ділянки”	402 „Пайовий капітал”, субрахунок „Пайовий капітал, сформований внесками земельних ділянок”

На нашу думку, для організації аналітичного обліку земельної власності у сільськогосподарських кооперативах слід використовувати окремі книги обліку земельних ділянок, що забезпечуватимуть керівництво і членів кооперативу деталізованою інформацією про обсяг і динаміку земельної власності загалом по господарству і у розрізі співвласників.

При поверненні земельного паю виділяється в натурі (на місцевості) належна власнику земельна ділянка або видається ділянка в іншому масиві (за погодженням сторін). Складається акт приймання-передачі, в якому зазначаються основні характеристики ділянки (місцезнаходження, родючість ґрунту тощо).

За користування земельними ділянками, наданими в користування кооперативу його членами, кооператив справляє плату.

Практично всі сільськогосподарські підприємства такі виплати здійснюють в натуральній формі.

При видачі продукції в рахунок плати за користування земельними ділянками не використовуються спеціальні форми реєстрів обліку, що призво-

дить до неналежного документального оформлення таких операцій, і це відповідно призводить до незручностей при відображенні в обліку розрахунків з членами кооперативу. Слід також врахувати, що земельні ділянки надаються в користування кооперативу як його членами, так і власниками майнових і земельних паїв, що є асоційованими членами і не працюють в господарстві. Це обумовлювало відмінності в оподаткуванні податком з доходів фізичних осіб сум плати за земельні ділянки. Тому доцільно модернізувати форми відомостей.

Нарахування плати здійснюється у “Відомостях нарахування і видачі продукції за користування земельним паєм”. Так, виплати власникам земельних паїв, що є працівниками сільськогосподарського кооперативу, включалось до сукупного оподаткованого доходу, отриманого за місцем основної роботи. Утримання з виплат власникам земельних паїв здійснювалось таким чином. Сума з колонки 5 “Відомості нарахування і видачі продукції за користування земельним паєм” переносилась у Книгу розрахунків по заробітній платі окремою виділеною графою (оскільки така плата не є видом оплати праці) і утримання податку з доходів фізичних осіб здійснювалось на загальних підставах оподаткування доходів громадян.

В зв'язку з цим, для працюючих власників земельних паїв нарахування плати за користування землею необхідно було здійснювати в окремих відомостях, де зазначалось прізвище, ім'я та по-батькові особи-власника земельного паю, розмір земельного паю, кількість та вартість продукції, що видається в рахунок плати за землю і підпис одержувача про отримання продукції. Відомість на нашу думку повинна мати форму, наведену на рис. 3.1.

Форма окремої Відомості по розрахунках з власниками земельних паїв, які не є працівниками підприємства наведена на рис. 3.2.

Важливим питанням, що не набуло належного висвітлення в інструктивних та періодичних виданнях, але на сьогоднішній день все більш стає актуальним, є визначення вартості паїв при їх вилученні з господарства через вихід членів з сільськогосподарського виробничого кооперативу. Це пов'язано з тим, що майнові паї, внесені до складу пайового капіталу мали певну структуру.

Майновий пай визначався індивідуально і складався із окремих часток сукупних активів, а саме: об'єктів основних засобів, великої рогатої худоби, виробничих запасів, залишку незавершеного виробництва і готової продукції, дебіторської заборгованості, грошових коштів. Загальний розмір і питома вага кожної з часток, були визначені відповідно до структури активів ліквідаційного балансу реорганізованого КСП і розраховувалась відповідно до Методики уточнення складу і вартості пайових фондів майна членів колективних сільськогосподарських підприємств, у тому числі реорганізованих, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України № 177 „Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектору економіки” та методичних рекомендацій Міністерства аграрної політики України, розроблених на виконання цієї постанови.

Відомість нарахування і видачі продукції \_\_\_\_\_ *гречка*

(назва с.-г. продукції)

за користування земельним паєм власникам, які є працівниками

СВК „Надія”

(назва кооперативу)

за 2017 рік

№ п/п	Прізвище, ім'я, по батькові	Розмір земель- ного паю, га	Вартість земельно го паю, грн.	Нарахо- вано і видано продук- ції, кг	Вар- тість продук- ції, грн.	Підпис про одер- жання
1	2	3	4	5	6	7
1.	Авакумов Іван Петрович	1,7	9755	30	360	
2.	Приходьмо Павло Федорович	1,5	8934	27	324	
...						
	Разом:					

Рис.3.1. Пропонована форма Відомості нарахування і видачі продукції за користування земельним паєм власникам, які є працівниками СВК „Надія”

Відомість нарахування і видачі продукції \_\_\_\_\_ *гречка* \_\_\_\_\_

(назва с.-г. продукції)

за користування земельним паєм власникам, які є асоційованими членами  
 СВК „Надія”  
 (назва кооперативу)  
 за 2017 рік

№	Прізвище, ім'я, по- батькові	Розмір земель- ного паю	Вар- тість земель- ного паю, грн.	Нара- ховано плати, грн.	Нара- ховано про- дукції, кг	Належить до видачі		Під- пис про одер- жання	При- мітка
						сума, грн.	про- дук- ції, кг		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Петров Іван Ілліч	1,6	8540	420	35	420	35		
	...								
	Разом								

Рис. 3.2. Пропонована форма Відомості нарахування і видачі продукції за користування земельним паєм власникам, які є асоційованими членами СВК „Надія”

В процесі господарської діяльності сільськогосподарського виробничого кооперативу структура активів, внесених в рахунок пайового капіталу, як відмічалось раніше, може змінюватися, що відбувається через зміну спеціалізації господарства, підвищення чи зміни ефективності використання майна, що призводить до відповідних фінансових результатів тощо.

Розмір паю на момент подачі заяви про вихід зі складу членів виробничого кооперативу повинен визначатись за даними бухгалтерського обліку. І тут важливу роль відіграє належна організація аналітичного обліку по рахунку пайового капіталу та порядок документального оформлення цих операцій.

При виявленні наміру члена виробничого кооперативу про вихід слід, по-перше – уточнити розмір його паю у відповідності до того, які фінансові результати були отримані кооперативом на протязі перебування конкретного члена в кооперативі та які рішення щодо розподілу результатів приймались

загальними зборами; по-друге, в узгодженні вартості і складу активів, що будуть видані в рахунок повернення паю.

Статтею 25 Закону України “Про сільськогосподарську кооперацію” обумовлено, що термін та інші умови отримання паю встановлюються статутом кооперативу, при цьому термін отримання паю не може перевищувати двох років, а відлік цього терміну починається з 1 січня року, що настає після моменту виходу чи виключення зі складу членів кооперативу [11].

Момент виходу може відбуватись як на початку, так в середині або наприкінці календарного року. Статутом сільськогосподарського виробничого кооперативу може бути передбачено, що розмір паю для тих членів, що виходять (виключаються) з кооперативу, визначається за станом на початок року, в якому відбувається вихід (виключення), або ж на кінець цього року, з врахуванням результатів діяльності і з уточненням структури паю.

В Статуті сільськогосподарського виробничого кооперативу, що пропонується як зразок у колективній монографії вчених Інституту аграрної економіки УААН “Сільськогосподарська кооперація: суть та проблеми розвитку в Україні”, зазначено, що при припиненні членства у кооперативі члену кооперативу виплачується вартість частини майна кооперативу, що пропорційна внесеному ним паю та додаткового паю у кооператив. “Розрахунок вартості частини майна, що підлягає виплаті члену кооперативу, який виходить з нього, здійснюється на основі даних балансу кооперативу на момент його виходу. При цьому суму активів зменшують на розмір неподільного фонду і кредиторської заборгованості. Члену кооперативу, який вибув, виплачується належна йому частка доходу, одержаного в даному році до моменту його виходу” [ 135, с. 115].

Як показали практичні дослідження, в статутах сільськогосподарських виробничих кооперативів положення щодо припинення членства і видачі паю повторюють вимоги Закону України “Про сільськогосподарську кооперацію”, але при цьому не враховуються проблеми, що пов’язані з оцінкою пайового внеску і визначенням форми видачі паю, так як в переважній більшості статутів зазначено, що майновий пай отримується в таких випадках в натуральній, гро-

шовій чи іншій узгодженій між сторонами формі. В більшості випадків, як вже зазначалось, майнові внески членів сільськогосподарського кооперативу не ідентифіковані конкретними активами, а визначені за структурою окремих видів активів у сукупних активах. Виділення в рахунок паю об'єктів основних засобів та оборотних активів відповідно до відображеної в бухгалтерському обліку структури часто є неможливе і небажане як для господарства, так і для власника паю.

### **3.2. Внутрішньогосподарський контроль у забезпеченні ефективності кооперативних відносин у сільському господарстві України**

Вивчення досвіду діяльності СВК „Надія” показало відсутність чітко налагодженої роботи органів внутрішнього контролю, їх внутрішніх нормативних документів, дозволило встановити недостатність методичних розробок і рекомендацій щодо їх діяльності. Статтями 18 та 19 Закону України “Про сільськогосподарську кооперацію” передбачено створення Спостережної ради та Ревізійної комісії (ревізора) кооперативу [11].

Але в Законі не обумовлено і не конкретизовано функції і повноваження цих органів, які є контролюючими.

На нашу думку основними повноваженнями Спостережної Ради СВК „Надія”, що належать виключно до її компетенції, повинно бути:

- 1) надання дозволів на укладання угод щодо розпорядження майном кооперативу, що має вартість понад відповідний відсоток пайового фонду;
- 2) визначення загальної господарської і кредитної політики кооперативу, включаючи ухвалення фінансового плану, бюджетів та ін.;
- 3) ухвалення цінової політики і стратегії;
- 4) визначення розмірів, порядку створення, поповнення і використання пайового та неподільного фондів;
- 5) ухвалення або заміна будь-яких положень, регламентів, правил, інших внутрішніх документів кооперативу;



- б) ухвалення рішень про притягнення до відповідальності посадових осіб кооперативу;
- 7) розгляд проектів річної фінансової звітності, висновків Ревізійної комісії по них, надання рекомендацій Загальним зборам з їх затвердження;
- 8) ухвалення рекомендацій Загальним зборам стосовно кооперативних виплат, виплат часток доходу на паї і додаткові паї.

Законом рекомендовано створювати ще один орган внутрішнього контролю – Ревізійну комісію у сільськогосподарських виробничих кооперативах, де кількість членів більша, ніж десять. При меншій кількості членів функції може виконувати ревізор.

Діяльність Ревізійної комісії має здійснюватись в першу чергу в інтересах самого колективу, з метою запобігання його банкрутству, обмеження прав і майнових інтересів його членів. Лаконічність Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” та відсутність інших нормативних документів (можливо, галузевих), які б регламентували діяльність Ревізійної комісії, визначали б основні напрями і методи перевірки фінансово-господарської діяльності в сільськогосподарських виробничих кооперативах призводить до того, що належний контроль в кооперативах не діє. Тим самим, не можуть бути належним чином забезпечені права членів кооперативу щодо отримання повної і достовірної інформації про господарську діяльність кооперативу, фінансовий стан, про забезпечення збереженості майна кооперативу, правомірність розподілу прибутку. Отже, організація роботи Ревізійної комісії і забезпечення ефективного контролю в сільськогосподарському виробничому кооперативі потребує розробки спеціальних внутрішніх положень та методик, які б враховували специфіку кооперативної форми власності і сільськогосподарського виробництва. Також, мають бути закріплені вимоги і міра відповідальності членів Ревізійної комісії щодо збереження у таємниці конфіденційної інформації.

В сучасних умовах частина завдань, що постають перед внутрішнім контролем, покладена на різноманітні служби і підрозділи підприємства та різні посадові особи. Наприклад, на планово-економічну службу покладено контроль

за дотриманням норм споживання ресурсів, оперативне надання інформації про фінансовий стан підприємства: на технологічні (головний агроном, головний зоотехнік) – дотримання стандартів продукції, доцільність використання ресурсів і правильність застосування норм; розробка і впровадження перспективних технологій; на інженерно-механічну (головний інженер) – контроль за належним технічним станом техніки і обладнання; на службу бухгалтерії – забезпечення достовірності обліку і контроль за станом звітності тощо.

Однак, на практиці, контрольні функції далеко не всіма службами виконуються задовільно і в повному обсязі. Тому не можна вважати, що обов'язки структури внутрішньогосподарського контролю можуть бути виконані службою бухгалтерського обліку. Інформація, отримана службою внутрішньогосподарського контролю від різних підрозділів і відділів підприємства, порівнюються і співставляються з аналогічними даними, що містяться в бухгалтерських документах. У випадку виявлення відхилень здійснюється необхідне дослідження з метою визначення достовірності інформації.

У відповідності із делегованими їм функціями управління, кожен із центрів відповідальності надає службі внутрішнього контролю (Ревізійній комісії) ту чи іншу інформацію:

1) канцелярія – про прийняті рішення на вищому рівні керівництва та про рішення на Загальних зборів членів сільськогосподарського виробничого кооперативу щодо діяльності кооперативу (накази, розпорядження, протоколи Загальних зборів, ділове листування);

2) відділ постачання – про стан матеріально-технічного забезпечення, ефективності укладених угод по придбанню сировини, паливно-мастильних матеріалів, добрив, послуг та ін.;

3) складський облік містить інформацію про наявність, надходження і відпуск товарно-матеріальних цінностей як зовнішнім споживачам, так і внутрішнім підрозділам кооперативу; псування, природні втрати тощо;

4) виробничі підрозділи (бригади) – відомості про хід виробничого процесу, вихід готової продукції;

5) відділ кадрів має інформацію про аналіз забезпеченості трудовими ресурсами за кількістю і кваліфікацією;

б) бухгалтерія надає дані про розрахунки з бюджетом, стан кредиторської та дебіторської заборгованості, стан розрахунків з членами кооперативу, про фінансові результати та їх розподіл.

Головні вимоги, які повинні пред'являтися до інформації: достатність, своєчасність і компетентність. Недостатність інформації, а також її несвоєчасність знижують достовірність та збільшують термін її обробки (перевірки). Комплексність інформації обумовлена залежністю любого компоненту підприємства від організації виробництва та управління, фінансового стану і становища на ринку. Слід розглянути організаційні засади формування структури внутрішнього контролю. Організаційні засади визначають форму організації внутрішнього контролю, його місце в системі управління та взаємодію з іншими складовими цієї системи.

Служба внутрішнього контролю повинна здійснювати свою діяльність у взаємодії із керівництвом підприємства, спеціалістами апарату управління, керівниками структурних підрозділів. Отже, можна відмітити, що ці посадові особи безпосередньо приймають участь в процесі контролю, використовують поради і застосовують результати контролю. Ефективність внутрішнього контролю буде мінімальною без їх участі.

Пропоновану нами схему взаємозв'язку внутрішнього контролю (ревізійної комісії) з іншими підрозділами СВК „Надія” наведено в табл. 3.2.

Таким чином, отримання документації для перевірки, її вивчення і підготовка оцінки результатів діяльності та формування рекомендацій по усуненню недоліків і порушень складає суть процесу внутрішнього контролю.

Організація будь-якого виду діяльності на підприємстві повинна ґрунтуватися в своїй основі на певних внутрішніх регламентах. Основні внутрішні регламенти роботи Ревізійної комісії і Спостережної Ради у сільськогосподарських підприємствах колективної форми власності, зокрема сільськогосподарських виробничих кооперативах, в даний час відсутні.

Таблиця 3.2

Схема взаємозв'язку служби внутрішнього контролю (ревізійної комісії) з іншими службами і підрозділами кооперативу

Найменування підрозділу (служби)	Елементи взаємозв'язку
Загальні збори	Ревізійна комісія отримує для керівництва і до виконання розпорядження, вказівки
Спостережна рада	Ревізійна комісія надає висновки за результатами перевірок, аналізу, оцінку діяльності, рекомендації
Правління	Ревізійна комісія контролює виконання рішень Загальних зборів, ефективність прийнятих управлінських рішень Головою та членами правління; діяльність членів правління, отримує в разі потреби їх пояснення
Відділ постачання і збуту	Ревізійна комісія контролює стан матеріально-технічного забезпечення, ефективність укладених угод по придбанню товарно-матеріальних цінностей, звіти про витрачання товарно-матеріальних цінностей на виробництво, відпуск на сторону, акти приймання та списання товарно-матеріальних цінностей. Підтверджує обґрунтованість придбання і списання активів, надає рекомендації щодо оформлення документів, проведення інвентаризації
Матеріальні склади	Ревізійна комісія контролює рух запасів, обґрунтованість і своєчасність оприбуткування і списання, стан складського обліку і матеріальних звітів; правильність зберігання, забезпечення збереженості цінностей. Надає рекомендації
Виробничі підрозділи (бригади)	Ревізійна комісія контролює виробничі звіти, видаткові документи, відповідність фактичного виходу продукції нормативам і плановим показникам, обґрунтованість застосування норм природного убутку; якість продукції. Здійснює оцінку виробничої діяльності, дотримання технологічної дисципліни, своєчасність і правильність відображення виробничих операцій у документах

У зв'язку з цим, ми пропонуємо окремі положення (регламенти), які потребують розробки, і якими можна керуватись при створенні служби внутрішнього контролю (Ревізійної комісії та Спостережної Ради).

1. Положення про Спостережну Раду, що визначає її особливе місце в системі управління сільськогосподарським виробничим кооперативом, її завдання, відповідальність та взаємовідносини з іншими керівними органами (службами) кооперативу.

2. Положення про Ревізійну комісію, яке визначає її місце в системі управління виробничим кооперативом, її завдання, відповідальність та взаємовідносини з іншими керівними органами (службами) кооперативу.

3. Посадові інструкції ревізорів (членів Ревізійної комісії), що визначають їх права, обов'язки і відповідальність, а також кваліфікаційні вимоги.

4. Методичні рекомендації з питань перевірок, що включають в себе систему прийомів і процедур перевірки обґрунтованості і законності, повноти і своєчасності господарських операцій, відображення їх в обліку і звітності.

Положення про Спостережну Раду та Ревізійну комісію повинні визначати їх статус як органів управління і контролю; основні завдання, загальні положення, структуру, функції, права і відповідальність.

Основна мета діяльності внутрішніх органів контролю полягає в забезпеченні: ефективної діяльності правління кооперативу; захисту законних майнових інтересів членів кооперативу; контролю за фінансовими результатами діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому; у своєчасному забезпеченні Загальних зборів об'єктивною інформацією про фінансовий стан СВК.

Один із основних принципів діяльності служб внутрішнього контролю (Ревізійної комісії та Спостережної Ради) – незалежність, що передбачає чітке встановлення прав, обов'язків, відповідальності, підзвітності і підпорядкованості тільки Загальним зборам членів кооперативу. Чисельність і структуру служб внутрішнього контролю (Ревізійної комісії та Спостережної Ради) визначають безпосередньо Загальні збори, вони ж визначають першочергові завдання контролю.

Кваліфікаційні вимоги до членів Ревізійної комісії та Спостережної Ради повинні орієнтуватись на принципи організації праці в управлінні, враховувати освітній та кваліфікаційний склад членів кооперативу.

Дотримання членами Ревізійної комісії та Спостережної Ради принципів та методів організації системи управління суб'єктів господарювання і органів управління буде сприяти швидкому встановленню ділових контактів з працівниками і членами правління, розвивати вміння виділяти пріоритетні об'єкти контролю.

Ефективність діяльності членів Ревізійної комісії та Спостережної Ради багато в чому залежить від тривалості їх роботи у сільськогосподарському виробничому кооперативі.

Діяльність членів Ревізійної комісії може регулюватись Положенням про Ревізійну комісію і посадовими інструкціями. Доцільно, щоб члени Ревізійної комісії здійснювали свою діяльність на постійній основі, працюючи у сільськогосподарському виробничому кооперативі. Посадові інструкції закріплюють об'єкти контролю за ними, визначають їх основні права, обов'язки та відповідальність, кваліфікаційні вимоги та взаємовідносини із персоналом кооперативу. Ревізійна комісія здійснює свою роботу у відповідності з календарним планом роботи комісії, на підставі якого розробляються окремі кварталні і робочі плани. В план роботи включається розгляд наступних питань:

- 1) обґрунтованість спеціалізації господарства на виробництві певної продукції в цілому по підприємству, так і по окремих галузях, виробництвах та структурних підрозділах, правильність розрахунку оплати праці, рівня собівартості, продукції, робіт, послуг тощо;
- 2) відповідність змісту господарських операцій первинним документам та записам в регістрах бухгалтерського обліку для встановлення їх законності, доцільності та достовірності;
- 3) співставлення записів у регістрах бухгалтерського обліку з первинними документами, а даних облікових регістрів – з показниками звітності, звітних даних – з плановими тощо;

- 4) здійснення контрольних обмірів посівних площ і витрат насіннєвого матеріалу, обсягів ремонтних, будівельних та інших робіт; контрольних доїнь корів для встановлення достовірності звітних даних про виконані обсяги робіт та виробництво продукції;
- 5) обстеження умов зберігання цінностей у підрозділах, на фермах, у цехах, на ділянках, у коморах та ін. З метою оцінки рівня організації праці і виробництва, збереженості матеріальних цінностей, стану перепусткової системи, контролю за ввезенням та вивезенням цінностей, тварин і готової продукції тощо.

Крім того, слід передбачити інші аналогічні перевірки по структурних підрозділах і облікових ділянках у відповідності із планом робіт.

У відповідності до календарного та індивідуального планів робіт члени Ревізійної комісії складають робочу програму перевірки по ділянках контролю. Така програма повинна охоплювати наступні моменти:

- 1) графіки роботи членів Ревізійної комісії, які визначають граничні терміни підготовки та представлення матеріалів для підготовки звіту для Спостережної Ради та Загальних зборів;
- 2) детальні процедури контролю. Програму контролю слід готувати у письмовому вигляді, де детально описати всі процедури, необхідні для виконання планів роботи Ревізійної комісії, а також завдання по кожній ділянці контролю. Така детальність програми необхідна, так як вона є свого роду інструкцією для ревізорів та осіб, яких можуть залучати до роботи у Ревізійній комісії (аудиторів);
- 3) персонал. В програмі визначається необхідність (потреба) залучення до перевірки спеціалістів інших служб, обсяг і склад роботи.

З метою ефективної організації роботи Ревізійної комісії і в зв'язку з відсутністю нормативних документів щодо здійснення внутрішнього контролю, для сільськогосподарських підприємств доцільно розробити методичні рекомендації для проведення конкретних видів перевірок, які б затверджувались за рішенням загальних зборів членів кооперативу.

Для розробки рекомендацій слід враховувати досвід і методи як аудиту, так і ревізії. В них повинні бути враховані конкретні умови діяльності підприємства, його специфіка та структура (розгалуженість). В рекомендаціях визначаються основні завдання по кожному виду перевірки, способи їх здійснення, процедури перевірки, цілі, засоби і техніка виконання.

Доцільно також звернути увагу на порядок проведення інвентаризацій у кооперативі та участь у них членів ревізійної комісії. Відповідно до статті 10 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” “для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов’язані проводити інвентаризацію активів і зобов’язань...” [ 3 ]. При складанні графіків (планів) інвентаризацій органи управління кооперативом повинні врахувати необхідність проведення планових інвентаризацій у випадках, передбачених чинними нормативними актами, та позапланових (раптових). Планові інвентаризації здійснюються за участю членів інвентаризаційної комісії з числа працівників підприємства у заздалегідь визначені строки, позапланові повинні проводитись з обов’язковою участю членів Ревізійної комісії без попередження матеріально-відповідальних осіб.

На нашу думку, у сільськогосподарських виробничих кооперативах існують найтипівіші помилки та прийоми перекручення інформації, які можна поділити на такі групи:

- викривлення, що впливають на достовірність інформації, але не стосуються фінансових результатів чи власного капіталу підприємства (такі прийоми називають вуалюванням);
- викривлення, що викликають порушення реальності даних звітності, пов’язані, як правило, з обчисленням неправильних фінансових результатів (такі прийоми називають фальсифікацією).

Практика свідчить, що основними напрямками перекручення даних Балансу у сільськогосподарських виробничих кооперативах є:

1. Завищення (заниження) результатів діяльності за звітний період;
2. Роздування (завищення) суми власного капіталу;



3. Приховування (чи просто перекручення) особливостей в структурі пасивів (джерел коштів) Балансу;
4. Ретушування майнового стану підприємства (зокрема, завищення суми ліквідних активів підприємства).

Кожний об'єкт внутрішньогосподарського контролю потребує індивідуального підходу щодо використання певних методичних прийомів. Можна використовувати методику перевірки (враховуючи процедури перевірки певної ділянки обліку), що включає:

- 1) перелік нормативних документів, що регламентують облік на даній ділянці;
- 2) опис альтернативних облікових рішень, право вибору яких дано суб'єкту господарювання Законом України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”, національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і відображених у обліковій політиці кооперативу;
- 3) первинні документи, що складаються при здійсненні певних господарських операцій;
- 4) реєстри синтетичного і аналітичного обліку, в яких знаходять відображення певні господарські операції;
- 5) класифікація можливих порушень;
- 6) перелік питань для оцінки стану бухгалтерського обліку і контролю на обліковій ділянці;
- 7) методи перевірки;
- 8) опис контрольних процедур;
- 9) попередні висновки;
- 10) узагальнення і пропозиції.

При проведенні перевірки повноти і правомірності відображення в обліку і звітності кооперативу власного капіталу як гаранту забезпечення прав власників (членів) виробничого кооперативу, ревізійною комісією можуть застосовуватись різноманітні методичні прийоми, притаманні і аудиту, і ревізії, як формам економічного контролю. При цьому слід відмітити, що тут буде

прийнятним використання лише прийомів документального контролю, таких як формальна і арифметична перевірка, перевірка по суті тощо.

Для виконання своїх контролюючих функцій Ревізійна комісія та Спостережна Рада повинні здійснювати свою діяльність в інтересах захисту прав власників-членів сільськогосподарського виробничого кооперативу і у взаємодії з членами правління, фахівцями апарату управління, керівниками структурних підрозділів. Керівництво сільськогосподарського виробничого кооперативу також опосередковано приймає участь в процесі і внутрішнього контролю, виконує (використовує) рекомендації і впроваджує результати контролю.

Організація будь-якого виду діяльності на підприємстві повинна спиратись на певні внутрішньогосподарські регламенти.

Нами розроблено для потреб СВК „Надія” Положення, яким можна керуватись при створенні і організації роботи в сільськогосподарському виробничому кооперативі органів внутрішнього контролю, зокрема, ревізійної комісії (додаток Б).

Чіткий звіт Ревізійної комісії дасть можливість привернути увагу керівництва (правління), Спостережної Ради та Загальних зборів до проблем діяльності кооперативу. Стандартної форми таких звітів не існує, і, напевно, не буде існувати внаслідок того, що об'єкти перевірок різні, інформаційні потреби та інтереси членів кооперативу різноманітні. Але, звіт Ревізійної комісії повинен бути чітким, зрозумілим, точним і своєчасним. Структура звіту Ревізійної комісії повинна мати наступний вигляд: звіт починається із загальних висновків про найважливіші результати контролю; мета контролю; основні моменти контролю; обставини, що виявлені Ревізійною комісією в ході роботи; наслідки виявлених фактів; причини виникнення помилок чи неефективної роботи; рекомендації Загальних зборів і Спостережної Ради щодо затвердження фінансової звітності, заходів щодо покращення діяльності кооперативу.

Виконання функцій контролю Ревізійної комісії та Спостережної Ради вважатиметься завершеними, коли результати контролю будуть розглянуті на Загальних зборах, затверджені та враховані (або не враховані) при прийнятті рішень Загальних зборів.

### **3.3. Адаптація законодавства і удосконалення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку**

Згідно Програми реформування бухгалтерського обліку з урахуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності (Постанова Кабінету Міністрів України № 1706, яка передбачала здійснення заходів з переходу суб'єктів господарювання до застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності), стандарти – це основна складова нормативної бази бухгалтерського обліку (це третій рівень документів в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку, який де-юре в Україні уже відбувся). Адаптація українського бухгалтерського обліку до ринкових умов та його реформування відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності здійснюється вже більше чотирнадцяти років (мається на увазі у 1999 році вже йшли дискусії щодо окремих рішень), проте стан реформування викликає неоднозначну реакцію у науковців, починаючи з його несприйняття або пропозицій у вітчизняній обліковій практиці повного переходу на міжнародні стандарти.

З цих міркувань, проф. Л.З. Шнейдман виділяє наступні переваги переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності: 1) формування звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності є одним із важливих кроків, що надає підприємствам можливість виходу на міжнародні ринки; 2) міжнародна практика показує, що звітність, складена згідно з Міжнародних стандартів фінансової звітності, відрізняється високою інформативністю і корисністю для користувачів; 3) використання Міжнародних стандартів фінансової звітності дозволяє значно скоротити час та ресурси, необхідні для розробки нових національних правил звітності; 4) використання Міжнародних стандартів фінансової звітності є основою для розвитку бухгалтерської професії, розширює коло повноважень, обов'язків і, як наслідок, знань та навичок.

Аналогічні погляди знаходимо і в інших авторів, які, розвиваючи цей підхід, поділяють їх на мікроекономічні та макроекономічні. До перших, які

вважають доцільним перехід на Міжнародні стандарти фінансової звітності ведення бухгалтерського обліку і складання звітності вітчизняними підприємствами, відносять: зростання ринкової капіталізації; вихід на закордонні ринки капіталу; зниження вартості позикового капіталу; можливість використання інформації для прийняття управлінських рішень.

З внутрішніми факторами тісно пов'язані макроекономічні: приплив іноземних інвестицій в економіку України; підвищення іміджу вітчизняного бізнесу через покращення прозорості; поглиблена інтеграція економіки України в світове господарство; покращення якості статистичної інформації та можливість її порівняння з іншими видами звітності.

Найбільш актуальними для України є дві причини – збільшення залучення інвестицій і полегшення доступу до світових ринків капіталу, але ні в першому, ні в другому випадках рівень розвитку національної системи бухгалтерського обліку не є визначальним фактором, оскільки теоретичні роботи з інвестування доводять, що рівень інвестицій залежить від поточної економічної ситуації, суспільних та політичних тенденцій, технологічної конкуренції, правового клімату, демографічної ситуації, природного середовища, культурного середовища.

Безпосередньо впливають на рівень інвестицій в Україну: 1) рівень інфляції; 2) адміністративні і митні бар'єри; 3) рівень розвитку законодавства; 4) економічна політика і кон'юнктура; 5) проникнення на великий внутрішній «ринок продавця».

Стандартизація, як форма гармонізації НПСБО, є об'єктивним процесом, але потребує свідомого регулюючого впливу з боку уповноважених інститутів: державних чи громадських. При використанні Міжнародних стандартів фінансової звітності для створення національної системи бухгалтерського обліку міжнародний досвід повинен бути адаптований до конкретного зовнішнього економічного середовища. Це означає, що в Україні, беручи до уваги велику роль держави в регулюванні національної економіки, повинно було відбутися поступове запровадження Міжнародних стандартів фінансової

звітності. Для цього необхідно забезпечити весь комплекс процедур в країні, спрямованих на гарантування належного застосування принципів та методів, що містяться в Міжнародних стандартах фінансової звітності.

Розвиток економічних відносин передбачає низку проблем і ускладнень у зв'язку із запровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності, які виникають в результаті недостатньо розвинутих корпоративних відносин і управління власністю, непотрібності публічної фінансової звітності, суттєвого впливу радянської школи бухгалтерського обліку, стану наукових досліджень в цій галузі.

Юридичні аргументи, що унеможливають безпосереднє застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності у вітчизняній обліковій практиці полягають в наступному: Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності є незалежною професійною неурядовою організацією, тому розроблені нею стандарти носять рекомендаційний характер та не підлягають ратифікації Верховною Радою України. Відносно Міжнародних стандартів фінансової звітності не прийнятні також вихідні норми, оскільки вони можливі тільки відносно акту, який також має нормативний характер. Міжнародні стандарти фінансової звітності не можуть застосовуватись в Україні як нормативний документ прямої дії, що впливає із положень Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Тому норми Міжнародних стандартів фінансової звітності можуть застосовуватися в Україні тільки опосередковано, шляхом прийняття на їх підставі національних нормативних актів у сфері регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Не дотримання Міжнародних стандартів фінансової звітності у повсякденній діяльності для вітчизняних підприємств не спричиняє жодних юридичних наслідків. На сьогодні використання Міжнародних стандартів фінансової звітності є справою суто добровільною, і навпаки, їх незастосування не викликає жодних правових наслідків для суб'єктів господарювання.

Україна формально обрала шлях реформування і не перейшла до прямого застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності повністю, проте

створює власні національні стандарти, що відповідають вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Задекларована мета реформування бухгалтерського обліку – приведення національної системи обліку і звітності у відповідність до реалій ринкової економіки та Міжнародних стандартів фінансової звітності – на практиці не була досягнута через ігнорування особливостей перехідної економіки в Україні та факторів зовнішнього середовища НПСБО.

Зміна економічних відносин і правового середовища в Україні передбачає необхідність адекватної трансформації системи регулювання бухгалтерського обліку, при цьому слід враховувати вплив попередньої системи бухгалтерського обліку. Наприклад, проф. В.Ф. Палій до числа характерних ознак такого впливу відносить: стійке прагнення до збереження єдиного бухгалтерського обліку; орієнтацію на практично єдину оцінку об'єктів бухгалтерського обліку за фактичною собівартістю; очікування переважно державного регулювання; непослідовну позицію державних органів управління щодо впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та звітності самостійно розробляються кожною країною, провідними у галузі розробки стандартів є США та Великобританія внаслідок своєї великої ролі цих країн на міжнародних фінансових ринках. Стандарти у різних країнах називаються по-різному, оскільки їх розробкою займаються різні органи: в одних країнах – це прерогатива державних органів, в інших – професійних організацій.

Наприклад, у США розробкою «Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку» займаються Американський інститут дипломованих бухгалтерів, Комітет зі стандартів фінансового обліку для державних органів, Комісія з цінних паперів та бірж, Американська асоціація бухгалтерів. У Великобританії облік регулюється Положенням про стандартну практику обліку, Стандартами фінансової діяльності, Положеннями про рекомендовану політику. Всі стандарти ґрунтуються на законодавчих актах Великобританії. Розробкою національних стандартів у Великобританії займалися Управляю-

чий комітет з облікових стандартів при Інституті дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу; Інститут дипломованих бухгалтерів Шотландії, Інститут дипломованих бухгалтерів Ірландії, Асоціація дипломованих бухгалтерів, Дипломований інститут бухгалтерів з управлінського обліку, Дипломований інститут публічних фінансів та обліку до 1990 року. В сукупності вони сформували Комітет з облікових стандартів, який підпорядковується Консультативному комітету цих шести організацій. Недоліки в роботі Комітету полягали в його повільному реагуванні на проблеми, які виникають, адже його членами були залучені сторонні співробітники, тому фундаментальні проблеми не вирішувалися. З огляду на це в 1990 році ця структура у Великобританії була скасована, натомість було організовано: Раду з облікових стандартів; Раду з фінансової звітності; Комісію з нагляду за фінансовою звітністю; Робочу групу з нових проблем.

Розробкою стандартів у Франції займаються: Національна Рада з бухгалтерського обліку, Комісія з операцій з цінними паперами, Організація експертів бухгалтерського обліку та кваліфікованих бухгалтерів при Міністерстві юстиції, Національний інститут при Міністерстві економіки та фінансів. В Японії розвиток стандартів обліку хоча і відбувається під сильним впливом державного апарату, але має багато спільного з системою обліку та звітності США. Перераховані організації сприяють розповсюдженню та запровадженню міжнародних стандартів в окремих країнах. Наприклад, в Німеччині були внесені зміни до Торгового кодексу, в якому з'явився параграф 342, що узаконив створення приватної організації, яка б займалася проблемами конвергенції німецьких і міжнародних правил складання фінансової звітності. Цю функцію почав виконувати з 1998 року Німецький комітет зі стандартів фінансової звітності, метою якого є: розробка рекомендацій із застосування принципів зведеної фінансової звітності; співробітництво з іншими розробниками стандартів і представлення Німеччини у відповідних міжнародних організаціях; консультаційна підтримка німецького законодавця з питань фінансової звітності. Поточною роботою керує його правління, яке обира-

ється безпосередньо Німецьким комітетом зі стандартів фінансової звітності. Воно призначає членів Німецької ради зі стандартизації. Остання займається розробкою стандартів фінансової звітності, які приймаються у встановлено-му порядку і публікуються під назвою «Німецькі стандарти фінансової звітності». При Німецькому комітеті зі стандартів фінансової звітності створена і функціонує Консультативна рада, до складу якої входять юридичні і фізичні особи, зацікавлені питаннями фінансової звітності. Через цей орган громадськість має можливість брати участь в розробці стандартів, і впливати на діяльність Німецького комітету зі стандартів фінансової звітності.

Міжнародні стандарти фінансової звітності мають складну процедуру прийняття – створення облікового стандарту починається з формування спеціальної робочої групи, члени якої призначаються правлінням, завдання цієї групи полягає у вивченні існуючих проблем і підготовці короткого резюме з питань, які потребують першочергового розв'язання. Резюме передається на розгляд Раді, готує коментарі до нього, після чого робоча група готує проект викладення принципів облікового стандарту. Призначенням цього документу є встановлення ідей, покладених в основу облікового стандарту, а також опис можливих шляхів розв'язання проблем і обґрунтування причин, за якими проект стандарту може бути схвалений або відправлений на доопрацювання. Проект викладення принципів облікового стандарту передається для обговорення і коментарів Раді КМСФЗ, її консультативній групі та іншим зацікавленим організаціям. В результаті рекомендацій робоча група готує кінцевий варіант проекту викладення принципів облікового стандарту, в якому своє відображення знаходять зауваження, побажання і коментарі, одержані в результаті обговорення. Він передається для ухвалення до Ради КМСФЗ.

Наступним етапом процедури є так званий консультаційний період, який триває, як правило, шість місяців. Протягом цього періоду всі зацікавлені особи можуть вносити свої пропозиції в проект стандарту, відкрито коментувати його основні положення, пропонувати свої варіанти. Враховуючи висловлені зауваження під час консультацій, робоча група формує остаточний



варіант стандарту, який виноситься на ухвалення Радою КМСФЗ. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку вважається прийнятим, якщо його ухвалили три четверти членів Правління.

Проаналізувавши системи регулювання в окремих країнах, можна зробити висновок про те, що процес розробки, узгодження і затвердження основного нормативного документу методологічного характеру з бухгалтерського обліку в Україні повинен бути більш складним і тривалішим. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні історично відрізняється від підходів, прийнятих в країнах з ринковою економікою. Основною причиною цього є розбіжності в користувачах бухгалтерської інформації. В Україні основним користувачем бухгалтерської інформації є держава, що пояснюється її фіскальною функцією. З іншого боку, ми прагнемо збільшити обсяги іноземних інвестицій, у результаті в Україні виникають проблеми взаємозв'язку між бухгалтерським обліком і правом, в т.ч. податковим законодавством, національним бухгалтерським обліком і міжнародними стандартами. В Україні необхідно також уточнити функції органу, який займається інтерпретацією окремих норм, закладених в П(С)БО. В міжнародній практиці тлумачення стандартів виконував Постійний комітет з інтерпретації (SIC), створений при Комітеті з МСФЗ (його правонаступником став Міжнародний комітет з тлумачення фінансової звітності (JFRIC). В Україні цим займається Міністерство фінансів та певною мірою інші міністерства в межах своєї компетенції.

В результаті таких дій ми отримуємо суперечливі, а подекуди взаємовиключні роз'яснення одних і тих же питань чи проблем. На нашу думку, з метою виправлення ситуації, необхідно визначити один-єдиний орган та упорядкувати порядок подання і систематизації роз'яснень. Для аналогії можна використовувати практику Комітету з Міжнародних стандартів фінансової звітності, де всі подібні документи належним чином реєструються. У нас же подібні роз'яснення чомусь розміщені в значному масиві нормативно-правових актів, які, можуть мати вищу юридичну силу, ніж національні стандарти. Беручи до уваги громадське значення стандартів бухгалтерського об-

ліку й звітності, необхідним є їх широке визнання, засноване, в першу чергу, на довірі до них і переконанні в їх адекватності та якості. Для визнання стандартів вкрай необхідне залучення до процесу їх прийняття професійного співтовариства, яке може розробляти проекти національних стандартів і проводити професійну експертизу стандартів. У компетенції органів державної влади доцільно залишити лише організацію розробки національних стандартів, підготовку стандартів до затвердження (схвалення), процедуру їх затвердження, юридичний супровід, реєстрацію, ведення реєстрів стандартів.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Вивчення облікової практики в СВК „Надія” та наукових джерел показало, що на сьогоднішній день все більш актуальними стають проблеми визначення вартості паїв при їх вилученні з господарства при виході членів з сільськогосподарського виробничого кооперативу та відображення цього процесу в обліку. Розмір паю на момент подачі заяви про вихід зі складу членів виробничого кооперативу повинен визначатись за даними бухгалтерського обліку індивідуального паю кожного члена кооперативу. Для відображення цих операцій пропонуємо використовувати рахунок 45 “Вилучений капітал”, а при необхідності і рахунок 42 “Додатковий капітал”, де мають фіксуватися різниці між сумою паю і вартістю активів, що видаються, з метою забезпечення збереженості майнової цілісності кооперативу. Вилучений капітал слід обліковувати з моменту подання заяви про вихід з кооперативу до моменту видачі активів. Відповідно, зазначені операції знайдуть висвітлення і у Звіті про власний капітал, що дасть можливість користувачам фінансової звітності отримати достовірну інформацію про рух пайового капіталу та тенденції інвестиційної активності власників.

2. При видачі продукції в рахунок плати за користування земельними ділянками не використовуються спеціальні форми реєстрів обліку, що призводить до неналежного документального оформлення таких операцій, і це відповідно призводить до незручностей при відображенні в обліку розрахунків з членами кооперативу. Слід також врахувати, що земельні ділянки надаються в користування кооперативу як його членами, так і власниками майнових і земельних паїв, що є асоційованими членами і не працюють в господарстві. Для вирішення ситуації нами запропоновано модернізувати форми відомостей.

3. Для налагодження дієвої системи внутрішнього контролю, зокрема, роботи ревізійної комісії, нами розроблено для потреб СВК „Надія” Положення, яким можна керуватись при створенні і організації роботи в сільськогосподарському виробничому кооперативі органів.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами дослідження теоретичних наукових джерел та практики організації обліку відносин власності у Сільськогосподарському виробничому кооперативі „Надія” нами зроблено наступні висновки і пропозиції:

1. Порівняння організаційно-правових засад функціонування різних форм господарювання ринкового типу, що створені в сучасних умовах в АПК, дозволило встановити ряд відмінностей між ними. Зокрема, вони полягають у реалізації відносин власності на майно та землю, порядку користування ними, трудових відносин і системі управління; у принципах розподілу прибутку та прийняття рішень щодо формування капіталу. Проведені дослідження свідчать, що серед сільськогосподарських підприємств переважають асоційовані форми господарювання, тобто, в основному, збережено традиції колективного господарювання шляхом об'єднання майна і землі колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств. Одним з найбільш поширених організаційно-правових утворень в сільськогосподарському виробництві є кооперативи, частка яких в Україні постійно зростає.

2. Аналіз нормативних документів, поглядів вітчизняних та зарубіжних авторів дозволили зробити висновок, що кооперацію слід розглядати як форму господарювання, в основі якої лежить колективне володіння майном і землею, привласнення результатів праці, що ґрунтується на системі стійких внутрішніх соціально-економічних зв'язків і відносин між суб'єктами господарювання в процесі реалізації особистих та колективних економіко-соціальних інтересів.

3. В сільськогосподарських кооперативах основними внутрішніми користувачами облікової інформації стають члени кооперативу – його співвласники. У зв'язку з цим система обліку повинна бути доступною для менеджерів кооперативу з метою прийняття стратегічних і тактичних рішень, а отримана інформація повинна бути зрозумілою для користувачів всіх рівнів.

4. Особливості методики бухгалтерського обліку в кооперативах визначаються відмінностями у формуванні та русі окремих складових їх власного капі-

талу, зокрема, пайового капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритих збитків), а також виникненням нових об'єктів обліку і господарських відносин.

5. Внутрішній контроль повинен забезпечити виконання двох основних завдань: 1) створення надійної інформації про достовірність наданої фінансової та іншої звітності керівництву та користувачам; 2) відповідність здійснених господарських операцій діючим нормативно-правовим актам.

6. Дослідження проблем організації обліку в сільськогосподарських виробничих кооперативах зумовило необхідність уточнення завдань обліку пайового капіталу, а саме формування інформації: 1) про структуру пайового капіталу за видами (типами) пайових внесків членів кооперативу; 2) про збільшення пайового капіталу внаслідок перерозподілу частини прибутку, отриманого підприємством, та додаткових внесків; 3) про зміни у структурі та вартості пайового капіталу внаслідок зміни складу власників (членів) кооперативу, зокрема, співвідношення між часткою у пайовому капіталі повних і асоційованих членів, виходу зі складу кооперативу і вилучення капіталу.

7. Вивчення практики обліку внесків членів кооперативу і пайового капіталу в сільськогосподарських виробничих кооперативах показали, що окремі кооперативні утворення не використовують єдиної методики формування цих показників. Облік пайового капіталу у сільськогосподарських виробничих кооперативах доцільно вести в межах рахунка 40 „Зареєстрований (пайовий) капітал” за наступними субрахунками: 401 „Статутний капітал”, 402 „Пайовий капітал”, де при потребі можна виділити субрахунки – „Пайовий капітал у частині внесків членів кооперативу” і “Пайовий капітал у частині внесків асоційованих членів кооперативу”. Такий склад субрахунків обумовлено економічною суттю складових пайового капіталу.

8. Для формування повної і достовірної інформації про розмір і структуру пайового капіталу в обліку запропоновано первинні документи і реєстри аналітичного обліку по рахунку 402 „Пайовий капітал”, зокрема, рекомендовані форми відомості для розрахунку збільшення (зменшення) паїв та книги обліку паїв, що дозволяють отримати вичерпну інформацію про стан і зміни у пайовому

капіталі кооперативу та побудувати на цій основі належну систему звітності та контролю за цим показником.

9. Рекомендований порядок відображення в обліку змін пайового капіталу сільськогосподарського кооперативу дозволить в будь-який період визначити частку пайового капіталу, що належить конкретному члену кооперативу в розрізі пайового та додаткового внеску, а також додатково частини прибутку, накопиченого і розподіленого між ними в процесі господарської діяльності. При веденні обліку пайового капіталу необхідно деталізувати інформацію щодо його величини, змін у його структурі та детально по кожному члену

10. Вивчення практики розподілу прибутку в СВК „Надія” показали, що для них нарахування часток доходів на паї та здійснення кооперативних виплат явище досить нове. Розподіл кооперативних виплат доцільно здійснювати пропорційно до нарахованої оплати праці членів кооперативу, тобто право на кооперативні виплати не слід розповсюджувати на асоційованих членів кооперативу, так як вони не приймали трудової участі у діяльності господарства.

11. Побудова системи внутрішнього контролю досить актуальна в умовах децентралізації управління, обмежених можливостей щодо залучення зовнішнього аудиту, а потребу дослідження організації і методики її діяльності викликає відсутність відповідної нормативної і методичної бази. На нашу думку, для сільськогосподарських кооперативів, як і підприємств інших організаційно-правових форм, обов'язковий аудит необхідний у випадках: кредитування; ліквідації; вирішення в судовому порядку спорів щодо відносин власності між співзасновниками (хоч для таких випадків передбачено проведення судово-бухгалтерської експертизи, що не завжди здійснюється на практиці).

12. Основні завдання внутрішньогосподарського контролю у сільськогосподарських виробничих кооперативах доцільно зводити до забезпечення: збереження майна та інших активів, а також прав власності на них; законності і економічної доцільності здійснення господарських операцій; достовірності фінансової звітності кооперативів; виконання планів і завдань, затверджених загаль-

ними зборами членів кооперативу; контролю дій посадових осіб; визначення ефективності діяльності підприємства.

13. Вивчення облікової практики в СВК „Надія” та наукових джерел показало, що на сьогоднішній день все більш актуальними стають проблеми визначення вартості паїв при їх вилученні з господарства при виході членів з сільськогосподарського виробничого кооперативу та відображення цього процесу в обліку. Розмір паю на момент подачі заяви про вихід зі складу членів виробничого кооперативу повинен визначатись за даними бухгалтерського обліку індивідуального паю кожного члена кооперативу. Для відображення цих операцій пропонуємо використовувати рахунок 45 “Вилучений капітал”, а при необхідності і рахунок 42 “Додатковий капітал”, де мають фіксуватися різниці між сумою паю і вартістю активів, що видаються, з метою забезпечення збереженості майнової цілісності кооперативу. Вилучений капітал слід обліковувати з моменту подання заяви про вихід з кооперативу до моменту видачі активів. Відповідно, зазначені операції знайдуть висвітлення і у Звіті про власний капітал, що дасть можливість користувачам фінансової звітності отримати достовірну інформацію про рух пайового капіталу та стратегічні.

14. При видачі продукції в рахунок плати за користування земельними ділянками не використовуються спеціальні форми реєстрів обліку, що призводить до неналежного документального оформлення таких операцій, і це відповідно призводить до незручностей при відображенні в обліку розрахунків з членами кооперативу. Слід також врахувати, що земельні ділянки надаються в користування кооперативу як його членами, так і власниками майнових і земельних паїв, що є асоційованими членами і не працюють в господарстві. Для вирішення ситуації нами запропоновано модернізувати форми відомостей.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Антонюк О. Моніторинг як метод антикризового управління аграрними підприємствами / Антонюк О. / Важелі і механізми формування сталого розвитку економіки в умовах світової глобалізації: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Ч.1. – Тернопіль: Крок, 2010. – С. 28-30.
2. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник / Андрійчук В.Г. – К.: КНЕУ, 2009. – 624 с.
3. Андреєва Г.І. Економічний аналіз: Навчально-метододичний посібник / Андреєва Г.І. – К.: Знання, 2008. – 263 с.
4. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник / Андрійчук В.Г. – К.: КНЕУ, 2009. – 624 с.
5. Аудит: Підручник. – 2-ге видання, перероблене і доповнене / За ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
6. Березовик В.М. Сучасний стан кредитування аграрних підприємств / Березовик В.М. // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Дніпропетровськ: ДНУ. – 2010. – Том 3. – С. 793-800.
7. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
8. Бруханський, Р. Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – № 4. – С. 310-313.
9. Бутинець Ф.Ф. Облікова класифікація капіталу на початку 20 ст. / Бутинець Ф.Ф. // Вісник ЖІТІ. Науковий журнал. Серія: економічні науки. – №18. – Житомир: ЖІТІ. – 2000. – С. 35-39.
10. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Бутинець Ф.Ф. – 2-ге вид. перероб. та доп. – Житомир: ПП „Рута”. – 2002. – 672 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: підручник / Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М. / За редакцією проф. Ф.Ф.Бутинця. – 3-є вид. доп. і перер. – Житомир: ПП „Рута”, 2004. – 544 с.



12. Васюта-Беркут О.І. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Васюта-Беркут О.І. – К.: МАУП, 2001. – 176 с.
13. Власність у сільському господарстві / За ред. Академіків УААН Юрчишина В.В., Саблука П.Т. – К.: Урожай, 1993. - 352 с.
14. Воробйова Л. Настає ринок. Підприємства „вдягаються” в нову форму / Воробйова Л. // Пропозиція. – 2000. – № 4. – С.108-109.
15. Врубель Н. Управління виробничим потенціалом підприємств АПК України в умовах світової глобалізації / Врубель Н. / Важелі і механізми формування сталого розвитку економіки в умовах світової глобалізації: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Ч.1. – Тернопіль: Крок, 2010. – С. 28-30.
16. Гайдуцький П.І. Досвід реформування сільського господарства у Східній Німеччині та можливість його використання в Україні / Гайдуцький П.І., Юрчишин В.В. // Економіка України. – 1994. – №12 (397) – С.34-44.
17. Глушецкий А.А. Кооперация: роль в современной экономике / Глушецкий А.А. – М.: Профиздат, 1991. – 160 с.
18. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навч.-практ. пос. – Дніпропетровськ, ТОВ „Баланс-клуб”, 2004. – 768 с.
19. Гуменюк О.О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу / О.О. Гуменюк // «Інноваційна економіка». – 2010. – № 4. – С.113-116.
20. Гуменюк О.О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності / О.О. Гуменюк // Інноваційна економіка. – 2012. - №5. – С. 116 – 119.
21. Гуменюк О.О. Особливості розвитку агропромислового виробництва в Тернопільській області / О.О. Гуменюк // Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ. Матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу ТНЕУ. Секція 6. (м. Тернопіль, 11.04.2012 р.) – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С.20 – 22.

22. Деречин В.В. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник / Деречин В.В., Кізім М.М. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 352 с.
23. Дерій В.А. Ревізія та інвентаризація – найважливіші елементи методу економічного контролю / Дерій В.А. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 20. – С. 7-9.
24. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Дорош Н.І. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
25. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Відповідальний редактор С.В. Мочерний. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2000 – 864 с.
26. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / В.М. Жук – К.: Видавництво ТОВ „Юр-Агро-Веста”, 2007. – 368 с.
27. Загожай В.Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підручник / Загожай В.Б., Базась М.Ф., Матюха М.М. – К.: МАУП, 2005. – 968 с.
28. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік основи теорії та практики: Навч. посіб. / Загородній А.Г., Партин Г.О. – 3-те вид. перероб. і доп. – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2004. – 377 с.
29. Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (із змінами і доповненнями).
30. Закон України від 17.07.1997 року № 469/97-ВР „Про сільськогосподарську кооперацію” (із змінами і доповненнями).
31. Зіновчук В.В. Кооперативні ідея в сільському господарстві України і США / Зіновчук В.В. – К.: Логос, 1996. – 224 с.
32. Зіновчук В.В. Організаційні основи сільськогосподарського кооперативу / Зіновчук В.В. – 2-е видання, доп. і перероблене. – К.:Логос, 2001. – 380 с.
33. Зубець М.В. Реформування АПК України / Зубець М.В. // Вісник аграрної науки. – 1999. – №1 с.5-10.
34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами і доповненнями).

35. Іванечко Н.О. Облік і звітність сільськогосподарських кооперативів / Н.О. Іванечко. – Д.: ПП «Перлина», 2014. – 98 с.
36. Косміна Р.М. Бухгалтерський облік: Навч. посібник / Косміна Р.М. – К.: Вища школа, 2003. – 174с.
37. Крупка Я.Д. Фінансовий облік: підручник / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. – К : Кондор-Видавництво, 2013. – 552 с.
38. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: Учеб. пособие / Кутер М.И. – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2014. – 544 с.
39. Лазня І.В. Відносини власності в умовах функціонування ринкової економіки в Україні / Лазня І.В. – К.: Логос, 1997. – 316 с.
40. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навчальний посібник / Лень В.С., Гливенко В.В. – К.: Знання, 2005 – 492 с.
41. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку Навчальний посібник / Лишиленко О.В. – Київ: „Центр навчальної літератури” , 2003. – 215 с.
42. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). – М.: 2000. – 699 с.
43. Месель-Веселяк В.Я. Напрямки реформування агропромислового виробництва в Україні / Економіка АПК. – 1999. – №1. – С.36-40.
44. Месель-Веселяк В.Я. Реформування сільського господарства в Україні / Месель-Веселяк В.Я. // Вісник аграрної науки. – 1998. – №9. – С.62-67.
45. Методичні рекомендації з удосконалення економічної роботи в аграрних підприємствах та формування науково-виробничих структур. УААН ІАЕ. К.: ДОД ІАЕ, 2002. – 118 с.
46. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К.: Видавництво “Основа”, 1999. – 274 с.
47. Онищенко О.М. Формування в аграрному секторі України організаційної структури ринкової економіки // Економіка АПК. – 1999. – №1. – С.49-54.
48. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навч. пос. – 2-ге вид., виправл. і доп. / Остап'юк М.Я., Лучко М.Р. – К.: Знання, 2009. – 278с.

49. Панич С.П. Формування власних оборотних коштів сільськогосподарськими підприємствами при переході до ринку / Панич С.П. // Економіка АПК. – 2006. – №9. – С.40-43.
50. Панич С.П. Структура оборотних засобів сільськогосподарських підприємств в умовах переходу до ринку / Панич С.П. // Економіка АПК. – 2007. – №2. – С.40-45.
51. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (із змінами і доповненнями).
52. Полозенко Д.В. Фінансова стабільність АПК: сутність і шляхи її здійснення / Полозенко Д.В. // Фінанси України. – 2004. – № 3. – С. 55-62.
53. Положення Національного Банку України „Про кредитування”, затверджене постановою Правління НБУ від 28 вересня 1995 року № 246.
54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 – *втратив чинність*.
55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 „Баланс”, затверджено наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87 – *втратив чинність*.
56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 – *втратив чинність*.
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 „Звіт про рух грошових коштів”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 – *втратив чинність*.
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 „Звіт про власний капітал”, затвердж. наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87 – *втратив чинність*.
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 (із змінами і доповненнями).

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.07.2000 р. № 92 (із змінами і доповненнями).
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242 (із змінами і доповненнями).
62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246, (із змінами і доповненнями).
63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (із змінами і доповненнями).
64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (із змінами і доповненнями).
65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 „Консолідована фінансова звітність”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 липня 1999 р. № 176 (із змінами і доповненнями).
66. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник / Пушкар М.С. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
67. Пушкар М.С. Створення сучасної системи обліку, орієнтованої на потреби ринкового середовища / Пушкар М.С. // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. – № 5 (19). – С. 92-96.
68. Рибалкін В.О. Теорія власності / Рибалкін В.О., Лазня І.В. – К.: Логос, 2000. – 279 с.
69. Саблук П.Т. Аграрна економіка і політика в Україні: підсумки минулого та погляд у майбутнє / Саблук П.Т. – Т. 3: Формування ринкової школи економістів-аграрників. – К.: Інститут аграрної економіки, 2001. – 486 с.
70. Саблук П.Т. Соціально-економічна модель постреформованого агропромислового виробництва // Економіка АПК. – 2009. – № 2. – с.4-25.

71. Савицкая Г.В. Анализ производственно-финансовой деятельности сельскохозяйственных предприятий: Учебное пособие / Г.В. Савицкая, А.А. Мисуко, И.В. Мисевич. – Минск: Ураджай, 2009. – 287 с.
72. Сельскохозяйственный производственный кооператив. – М: Энциклопедия, 2017. – 181 с.
73. Сільськогосподарська кооперація: суть та проблеми розвитку в Україні. – К.: ІАЕ УААН, 1999. – 166 с.
74. Скирпан О.П. Фінансовий облік: навчальний посібник / Скирпан О.П., Палюх М.С. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
75. Сук Л.К. Бухгалтерський облік II: Навч. посіб. для дистанційного навчання / Сук Л.К., Сук П.Л. – К.: Університет „Україна”, 2005. – 701 с.
76. Сук Л.К. Бухгалтерський облік сільськогосподарської продукції / Сук Л.К. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 6. – С. 49-52.
77. Сук Л.К. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник – 2-ге видання, перероб. і доп. / Сук Л.К., Сук П.Л. – К.: Знання, 2008. – 507 с.
78. Усач Б.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / Усач Б.Ф., Шурпенкова Р.К. – 6-е видання, пер. – Київ: Знання, 2004. – 784 с.
79. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: Навч. пос. – 3-е вид. – К.: А.С.К., 1998. – 784 с.
80. Фаріон І.Д. Організація обліку, контролю й аналізу: Навч. пос. / Фаріон І.Д., Перезова І. В. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 487 с.
81. Финансы сельского хозяйства: Учебник / М.З.Пизенгольц, С.Б.Вальтер, З.А.Круш, М.Л.Лишанский. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 397 с.
82. Фінанси сільськогосподарських підприємств / За ред. М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ, 2000. – 604 с.
83. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва / В.М. Алексійчук, А.Г.Борщ, Н.П.Брызгун. – К.: ІАЕ УААН, 2002. – 645 с.
84. Федорова Ж.О. Сутність та значення технологічного оновлення виробництва у сучасних умовах функціонування підприємства / Федорова Ж.О. // Фінансово-економічне, обліково-аналітичне та організаційно-правове

- забезпечення відтворювальних процесів на шляху до економіки знань: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. – Чернівці: БДФА, 2010. – С. 72-73.
85. Формування та функціонування ринку агропромислової продукції (практичний посібник) / За ред. П.Т.Саблука. – К.: ІАЕ, 2013. – 556 с.
86. Чала Н.Д. Бюджетна система: Навч. посібник / Чала Н.Д., Лазоренко Л.В. – К.: Знання, 2010. – 223 с.
87. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник / Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2004. – 672 с.
88. Чудовець В.В. Виділення етапів інвентаризаційного процесу / Чудовець В.В. // Формування ринкових відносин в Україні. 2014. – № 11. – С. 92-97.
89. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Ю.Д. Чацкіс та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
90. Швець В.Г. З історії розвитку українського бухгалтерського обліку (друга пол. ХІХ – поч.ХХст.) / Бухгалтерський облік і аудит, №7, 2002. – С. 64.
91. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / Швець В.Г. – 2-е вид. перероб. і доп. – К.: Знання, 2006. – 525 с.
92. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку: Навчальний посібник./ Шквір В.Д., Загородній А.Г. – К.: Знання, 2007. – 439 с.
93. Штик Ю.В. Проблеми уніфікації Плану рахунків бухгалтерського обліку / Штик Ю.В., Овчаренко О.О. // Фінансово-економічне, обліково-аналітичне та організаційно-правове забезпечення відтворювальних процесів на шляху до економіки знань: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. – Чернівці: БДФА, 2010. – С. 335-337.
94. Яцків М.І. Теорія економічного аналізу і обліку / Яцків М.І. – Донецьк: Світ, 2008. – 256 с.
95. Економіка. Учебник / Под ред. А.И.Архипова, А.Н.Несторенко, А.К.Большакова. – М.: „ПРОСПЕКТ”, 2010. – 807 с.
96. <http://www.finexpert.com>
97. <http://www.dtki.com.ua>

98. <http://www.vobu.com.ua>
99. <http://portal.rada.gov.ua>
100. <http://www.minagro.gov.ua>