

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра аграрного бізнесу і обліку**

Корольчук Юлія Володимирівна

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО
ОБСЛУГОВУЮЧОГО КООПЕРАТИВУ**

**Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем „магістр”**

Студентка групи ОАПВзм - 52

Ю.В. Корольчук

_____ 10 квітня 2013 р.

(підпис)

Науковий керівник:

к.е.н., доцент **М.С. Палюх**

_____ 15 травня 2013 р.

(підпис)

Дипломну роботу допущено

до захисту:

„_____” травня 2013 р.

Завідувач кафедри

Пархомець М.К. _____

(підпис)

ТЕРНОПІЛЬ – 2013

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Стан та закономірності розвитку організаційно-правових форм підприємницьких структур заготівельно-збутового сервісу на селі в умовах ринку	9
1.1. Організаційно-економічні та нормативно-правові основи у сфері сільськогосподарської кооперації	9
1.2. Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив як одна із організаційно-правових форм підприємницьких структур заготівельно-збутового сервісу на селі.....	18
1.3. Організаційно-економічна характеристика сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу	29
Висновки до розділу 1	32
РОЗДІЛ 2. Оподаткування і організація бухгалтерського обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах	34
2.1. Облік пайового та неподільного фондів	34
2.2. Облік розрахунків з контрагентами, покупцями та замовниками	39
2.3. Облік операцій з надходження і реалізації продукції (робіт, послуг) членів кооперативу	48
2.4. Облік витрат і калькулювання собівартості послуг сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу	53
2.5. Облік результатів діяльності сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу	68
2.6. Бухгалтерський облік кооперативних виплат та виплат на паї	74
Висновки до розділу 2	90
РОЗДІЛ 3. Економічний аналіз ефективності діяльності і перспективи розвитку сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу як форми підприємницьких структур на селі	91
3.1. Аналіз майнового стану сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу	91
3.2. Аналіз і оцінка основних показників діяльності сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу	94
3.3. Підвищення ролі сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу в забезпеченні продовольчої безпеки держави	99
Висновки до розділу 3	104
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	107
ДОДАТКИ	117

ВСТУП

Актуальність теми. Україна є потужною аграрною державою. Саме сільська громада для нас є основою побудови і громадянського суспільства, і нації в цілому. Майбутнє України – за сильними сільськими громадами. Ми – історично та психологічно країна хліборобів, країна сільського господарства, країна, де люди звикли жити ближче до землі. Тож відродити село, сільську громаду, сільську глибинну духовність – це найголовніше завдання.

Важливою складовою ринкових перетворень аграрного сектора економіки України є становлення та розвиток сільськогосподарської кооперації. На пореформеному етапі спостерігається активізація діяльності кооперативних формувань, що зумовлено усвідомленням об'єктивної необхідності консолідації зусиль аграрних товаровиробників, а також підвищенням ролі кооперативних організацій в сучасному агробізнесі. Сільськогосподарські кооперативи як підприємства особливого типу мають подвійну економічну природу, оскільки їх місія полягає у задоволенні не тільки економічних, але й соціальних інтересів своїх членів.

Але сільськогосподарські кооперативи ще не забезпечують достатньо високих результатів господарювання внаслідок дії ряду об'єктивних та суб'єктивних чинників. Саме тому нагальною є потреба ідентифікації таких чинників в оцінці впливу на ефективність діяльності кооперативів та пошуку можливих резервів її підвищення. Крім того, економічна природа сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів вимагає особливого підходу до визначення економічної ефективності їх діяльності, оскільки відповідно до Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” вони визнаються неприбутковими організаціями. Вирішення зазначених питань дозволить доповнити теоретичні та практичні основи підвищення ефективності функціонування сільськогосподарських кооперативів. Розбудова сільськогосподарської обслуговуючої кооперації є одним з головних пріоритетів Міністерства аграрної політики, важливою складовою сталого розвитку сільських територій України.

На українських землях початок кооперативного руху припадає на 1860-ті рр. Саме тоді почали діяти перші споживчі та ощадно-позичкові товариства. Наприкінці 1890-х рр. створювалися хліборобські артїлі та сільськогосподарські громади. Тривалий час кооперація на українських землях розвивалася без власних централізованих об'єднань – спілок. Це було пов'язано як із певними заборонами царського уряду, так і з нерозвиненістю коопмережі та браком коштів. Масштабного розвитку кооперація набула після ухвалення царським урядом Зразкового статуту Споживчого товариства (1897). Після революції 1905–1907 рр. щороку на українських землях виникало близько 300 споживчих товариств. Сільськогосподарська кооперація веде свій початок від хліборобських громад, що займалися просвітницькою та агрокультурною роботою. 1914 року їх налічувалося 1061. Теоретичним питанням розвитку та особливостей діяльності кооперативів присвячено наукові праці класиків кооперативної думки – Х. Барановського, С. Бородаєвського, Ф. Крижанівського, Р. Раковського, В. Топольницького, М. Туган-Барановського, Є. Храпливого, О. Чаянова, М. Кондратьєва, Б. Мартоса, І. Витановича та ін.

Дослідження сучасних теоретичних та практичних проблем кооперації знайшли відображення у працях вітчизняних вчених економістів-аграрників: П. Березівського, І. Бурачека, Ф. Горбоноса, В. Зіновчука, П. Канінського, О. Крисального, М. Маліка, Л. Молдаван, П. Саблука, Ю. Ушкаренко, Г. Черевка, В. Юрчишина, а також російських – І. Буздalова, О. Серової та ін. Водночас складність та багатогранність питань, пов'язаних із визначенням економічної ефективності діяльності сільськогосподарських кооперативів, особливо обслуговуючих, вивчення впливу чинників на ефективність їх діяльності, удосконалення механізму господарювання кооперативних підприємств зумовлює проведення окремого дипломного дослідження.

Мета і завдання дослідження: Метою дипломного дослідження є розробка теоретико-методичних засад та практичних рекомендацій щодо

забезпечення економічної ефективності функціонування сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів.

Відповідно до поставленої мети в роботі вирішувались такі **завдання**:

- поглибити економічний зміст категорії „ефективність діяльності сільськогосподарського кооперативу” та визначити її показники;

- охарактеризувати особливості забезпечення ефективного господарювання сільськогосподарських кооперативів на пореформеному етапі;

- визначити місце, роль та економічну ефективність діяльності виробничих та обслуговуючих кооперативів, а також проблеми їх функціонування;

- обґрунтувати шляхи підвищення економічної ефективності діяльності сільськогосподарських кооперативів в світлі їх адаптації до внутрішніх та зовнішніх факторів впливу;

- запропонувати методiku визначення економічної ефективності діяльності сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу.

Об’єкт дослідження: Об’єктом дослідження є процес забезпечення економічної ефективності господарської діяльності кооперативних підприємств в аграрному секторі.

Предметом дослідження визначено сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку і аналізу ефективності функціонування сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою дослідження є діалектичний підхід пізнання до економічних явищ і процесів, згідно з яким всі об’єкти розглядаються в постійному розвитку, зміні та вдосконаленні виробничих відносин. На основі системного аналізу кооперація розглядається як сукупність взаємоузгоджених та синхронно діючих економічних, організаційних та соціальних складових, що забезпечують досягнення синергетичного ефекту. Джерелами дослідження були відповідні Закони України, Укази Президента України, матеріали Державного комітету статистики України, матеріали моніторингу

Міністерства аграрної політики України, результати особистих спостережень автора, нормативно-довідкова література, первинна документація сільськогосподарських кооперативів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у визначенні економічної ефективності діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів на основі теорії виробничих можливостей з використанням оптимізаційної моделі, яка одночасно враховує основні фактори виробництва та економічну природу даного типу підприємства, забезпечуючи уникнення прямого використання прибутку в обчисленні показників ефективності. Сільськогосподарську обслуговуючу кооперацію слід розглядати як механізм самоорганізації сільських товаровиробників, а також як своєрідний механізм захисту невеликих селянських і фермерських господарств від недобросовісних посередницьких структур та економічної залежності від них. Крім того, сільськогосподарська обслуговуюча кооперація – це розширення доступу сільськогосподарських товаровиробників, особливо особистих селянських та фермерських господарств, до агросервісних послуг. Ще не так давно не існувало чіткої державної політики щодо стимулювання формування та діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів. На даний час це питання потребує суттєвого перегляду. Відсутність зацікавленості кооперацією у сільського населення – це насамперед, відсутність знань про неї, тому що в Україні сільськогосподарський обслуговуючий кооператив є новою формою економічної організації. Він є власністю своїх членів, управляється ними і його діяльність спрямована на максимально ефективне обслуговування їхніх потреб. У ньому самі члени визначають цілі та напрями діяльності кооперативу. Кінцевою метою якого є збільшення прибутку господарств своїх членів, які відшкодовують понесені ним витрати. Члени обслуговуючого кооперативу – це сільськогосподарські товаровиробники, які мають власну землю та господарське майно. Вони отримують дохід від власного господарства, а послуги, які вони отримують від кооперативу –

дозволяють збільшувати доходи від власного господарства. В сільськогосподарському обслуговуючому кооперативі сільськогосподарська продукція є власністю його членів. В обслуговуючому кооперативі власники є водночас і його клієнтами. Вони вступають до кооперативу з метою отримання послуг за найнижчими цінами, або для реалізації власної продукції за найвищими цінами. Члени вносять свої паї з метою отримання послуг, а не дивідендів. Члени обслуговуючого кооперативу не працюють у кооперативі, а кожен у своєму господарстві і отримують послуги від кооперативу. Кооператив бере на себе функцію захисту економічних інтересів сільськогосподарських товаровиробників і робить це через економічну діяльність. Дістали подальшого розвитку пропозиції щодо підвищення економічної ефективності діяльності обслуговуючих кооперативів за рахунок економії ресурсів та зниження виробничих витрат, посилення ролі маркетингової діяльності, мотивації праці, оновлення основних засобів та оптимізації їх структури та ін. Визначення основних причин, що стримують розвиток обслуговуючих кооперативів, зокрема відсутність досвіду управління діяльністю кооперативами, недосконалість правового поля їх функціонування, нерозуміння сільськогосподарськими товаровиробниками принципів кооперації, її можливостей і переваг, відсутність стартового капіталу, проблеми визначення та реалізації маркетингової стратегії розвитку. Пропозиції щодо оптимізації обсягів послуг обслуговуючого кооперативу на основі раціонального їх поєднання для забезпечення максимально можливого задоволення потреб членів кооперативу з дотриманням вимог щодо обмеження послуг, наданих стороннім особам.

Практичне значення одержаних результатів полягає у сприянні ефективного розвитку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів. У нашій державі однією із гострих проблем залишається відсутність кооперативного руху на селі, а це в свою чергу гальмує подальший розвиток інфраструктури аграрного ринку, вплив на цінові коливання на продовольчому ринку, створення прозорої мережі заготівлі та збуту сільськогосподарської

продукції. Результати наукових досліджень використовуються при проведенні моніторингу діяльності Сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу „Молочні ріки” в Рівненській області. Розробки автора рекомендовано до впровадження у частині поширення досвіду кооперативних форм організації бізнесу в аграрній сфері та використання відносних показників економічної та технічної ефективності при визначенні резервів зниження витрат та покращання фінансово-економічного стану кооперативних підприємств. Підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва завдяки оптимізації витрат товаровиробників на придбання засобів виробництва, проведення окремих технологічних операцій, здійснення маркетингових досліджень, а також збільшення прибутку від реалізації продукції. Також удосконалення для сільськогосподарських товаровиробників процесу реалізації продукції, більш ефективне використання каналу збуту, досягнення міцних позицій на ринку сільськогосподарськими товаровиробниками та їх адаптація за допомогою сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів до умов ринкової економіки. Створення додаткових робочих місць у сільській місцевості, поліпшення соціального захисту сільського населення, підвищення рівня життя на селі.

Структура та обсяг дипломної роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 106 сторінках друкованого тексту, в тому числі 11 таблиць, 2 рисунки. Робота містить 10 додатків. Список використаних джерел налічує 89 найменувань.

РОЗДІЛ І

СТАН ТА ЗАКОНОМІРНОСТІ РОЗВИТКУ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУР ЗАГОТІВЕЛЬНО-ЗБУТОВОГО СЕРВІСУ НА СЕЛІ В УМОВАХ РИНКУ

1.1. Організаційно-економічні та нормативно-правові основи у сфері сільськогосподарської кооперації

Низький розвиток кооперації на селі не задовольняє зростаючих потреб сільськогосподарських товаровиробників, покупців їх продукції, а сільського населення в цілому. Процес розвитку фермерських та особистих селянських господарств також зустрічає на своєму шляху багато проблем. Техніка і засоби виробництва порівняно дорогі; пропоновані умови найчастіше не вигідні виробникам; недостатня прозорість і конкуренція ринку.

Як і раніше, переробні підприємства залишаються монополістами. Їхні умови оплати і ціни найчастіше не вигідні виробникам, тому останні уникають працювати з ними. Внаслідок цього падає виробництво, а переробні підприємства відчують нестачу сировини, яку компенсують за рахунок імпортової. Тому збут сільськогосподарської продукції став критичним питанням. У невеликих фермерських господарствах техніка не пристосована використовуватися на повну потужність. Тому сільськогосподарську обслуговуючу кооперацію слід розглядати як механізм самоорганізації сільських товаровиробників, невеликих селянських фермерських господарств та своєрідний механізм захисту від недобросовісних посередницьких структур та економічної залежності від них. Підвищення ефективності сільськогосподарської діяльності та покращення рівня життя своїх членів – сільськогосподарських товаровиробників шляхом збільшення їх доходів через отримання найбільшої можливої ціни за їх продукцію, що реалізується через кооператив.

За організаційно – правовою формою в рамках чинного законодавства організації можуть створюватись і працювати у формі державних та комунальних підприємств, приватних комерційних компаній (ТЗОВ; ПП; АО

і т.д.), сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів (СОК) та груп сільськогосподарських товаровиробників без створення юридичної особи. Із числа зазначених можливих організаційно – правових форм лише сільськогосподарський обслуговуючий кооператив за своєю організаційною та економічною природою не є посередницькою організацією. Кооператив купує продукцію у своїх членів, він працює на ринку – реалізує продукцію або купує матеріально – технічні засоби від імені та за дорученням своїх членів. При цього продукція залишається власністю члена кооперативу доти, доки вона не буде продана через кооператив споживачу. Кооператив замінює посередника, але не є посередником. Посередник працює на себе та свій прибуток, а кооператив – на своїх членів, які відшкодовують кооперативу лише понесені ним витрати на збут їх продукції. Організація, вступ до якої диктується розпорядженням влади або пов'язаний із насильством тих чи інших осіб, не може називатися кооперативом. Особи, які вступили в таку організацію, зберігають за собою право в будь-який час із неї вийти. Керування кооперативом здійснюється його членами за принципом самоврядування. В комерційному підприємстві капітал та його приріст перетворюються у свого роду самоціль, оскільки метою підприємства є нагромадження капіталу та прибутків від нього. У кооперативі збільшення капіталу розглядається лише як засіб для досягнення спільної господарської мети – в першу чергу розширення матеріально-технічної бази кооперативу, розширення та покращення якості послуг для своїх членів. Визначальним в кооперативі є особа – член кооперативу, а не капітал.

Вступ до кооперативу здійснюється на підставі поданої заяви. Член кооперативу робить вступний і пайовий внески в порядку, визначеному статутом кооперативу. Рішення правління (голови) кооперативу про прийняття до кооперативу підлягає схваленню загальними зборами. Порядок прийняття такого рішення та його схвалення визначається статутом кооперативу [15, ст. 9].

Вступаючи до кооперативної організації, кожний новий член стає одним з її повноправних господарів і несе за неї відповідальність, одержуючи від цієї організації певні вигоди, член кооперативу бере на себе зазначені у статуті зобов'язання, відповідальність та ризик.

Виходячи з основних принципів кооперації та практичного досвіду діяльності сільськогосподарських кооперативів в умовах реформування економіки та формування цивілізованої ринкової інфраструктури зазначимо, що така організація за організаційно-правовою формою „Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив” на даному етапі – це вища форма самоорганізації сільськогосподарських товаровиробників, в тому числі селян як власників особистих селянських господарств зокрема високоорганізована форма взаємодопомоги, взаємовиручки, високоорганізована форма самозахисту своїх соціальних та економічних прав та інтересів.

Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи створюються та функціонують на основі Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” від 17 липня 1997 року з відповідними змінами і доповненнями та Закону України „Про кооперацію” від 10 липня 2003 року № 1087-IV.

Із Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” – сільськогосподарський обслуговуючий кооператив – це кооператив, створений для надання послуг переважно членам кооперативу та іншим особам з метою провадження їх сільськогосподарської діяльності. Сільськогосподарські кооперативи надають послуги відповідно до статуту іншим особам в обсягах, що не перевищують 20% загального обороту кооперативу. Здійснюючи обслуговування членів кооперативу, не ставлять за мету отримання прибутку. Метою їх діяльності є надання послуг сільськогосподарським товаровиробникам, які є членами кооперативу, сприяння їх прибутковому господарюванню, створюються для надання комплексу послуг, збутом продукції рослинництва, тваринництва,

лісівництва і рибництва. Залежно від виду діяльності вони поділяються на переробні, заготівельно-збутові, постачальницькі, сервісні та інші.

Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив – це кооператив, створений для надання послуг переважно членам кооперативу та іншим особам з метою провадження їх сільськогосподарської діяльності [77, с. 70].

На відміну від виробничих, обслуговуючі кооперативи не ставлять за мету своєї діяльності отримання прибутку. Їхньою особливістю є те, що члени кооперативів є водночас клієнтами і власниками, оскільки кооператив обслуговує його ж власників. У господарській діяльності обслуговуючого кооперативу участь членів обов'язкова. Створення сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів може допомогти товаровиробникам ефективніше обслуговувати їх основне виробництво, при цьому заощаджуючи кошти.

Для успішної координації дій і розвитку партнерських стосунків є необхідним розмежування сфери діяльності споживчої і сільськогосподарської кооперації, зокрема для ефективного протистояння експансії посередницького бізнесу, що в даний час сягає досить помітних розмірів [56, с.86]. Це є важливим як для споживачів, які вимушені платити надмірно високі ціни за продукти харчування, так і для сільськогосподарських товаровиробників, які не отримують справедливої ціни за вироблену ними продукцію. Не принижуючи значення споживчої кооперації, необхідно відзначити важливість розвитку сільськогосподарської кооперації, в центрі якої по суті знаходяться сільськогосподарський товаровиробник. Саме тому прийняття Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” стало важливим етапом утвердження і розвитку кооперативного руху в Україні. Прийняття такого високого рівня законодавчого акту свідчить також про його виняткове значення для успішного проведення аграрної реформи. Вже сьогодні кооперація стає важливим елементом аграрної політики держави, з нею пов'язують розбудову принципово нових економічних відносин на селі. Власне кажучи,

усвідомлення державою і суспільством виключної важливості сільськогосподарської кооперації як форми економічного і соціального захисту сільськогосподарського товаровиробника, селян сприятиме тому, що ринкові економічні перетворення в аграрній сфері будуть не такими болючими, якими вони є сьогодні, особливо для слабозахищених верств населення. А юридичним інструментом впровадження кооперативних ідей в життя слугуватиме Закон України „Про сільськогосподарську кооперацію”.

Для всіх видів підприємницької діяльності – виробничої, комерційної, грошової, велике значення має облікова політика. Саме тому ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу багато в чому залежить від уміло сформованої облікової політики.

Також формування облікової політики є важливим питанням в організації обліку в кооперативах. З початком реформування бухгалтерського обліку поняття «облікова політика» було законодавчо закріплено і офіційно введено. Відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [12, ст. 1]. Під обліковою політикою також розуміють зведення правил ведення обліку, яке визначає ідеологію економіки підприємства на поточний господарський рік. Облікова політика формується на державному рівні, розробляється відповідними державними органами у вигляді методик і облікових процедур. Вона базується на основних принципах обліку та звітності. Створюючи облікову політику в кооперативі слід враховувати вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, методи та процедури, передбачені П(С)БО, норми та нормативи, встановлені законодавчими актами України. Кожне підприємство, створюючи облікову політику, має певний ступінь свободи у її формування, що встановлено законодавчо. А саме, має можливість вибору одного з альтернативних варіантів щодо способів оцінки, бухгалтерських

рахунків реєстрів обліку. Тобто кооператив самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних. Також може розробити систему і норми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю за господарськими операціями, визначити права працівників на підписання бухгалтерських документів. Кооператив самостійно затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку. На державному рівні облікова політика є обов'язковою, адже всі без винятку підприємства повинні дотримуватись засад бухгалтерського обліку і законодавчої бази.

Головна мета облікової політики – це забезпечення достовірною інформацією про фінансовий стан підприємств, результати їхньої діяльності користувачів звітності, на основі якої будуть прийматись рішення.

Якщо в кооперативі правильно розроблена облікова політика, яка враховує умови та можливості ведення господарської діяльності, повинна забезпечити отримання необхідної інформації на всіх рівнях управління для прийняття ефективних управлінських рішень. Також використання наданої свободи дій з питань організації обліку для створення раціональної системи обліку в кооперативі. Ще забезпечити надходження зовнішнім користувачам інформації, що відповідає встановленим вимогам до неї та якісним характеристикам. І дотримуватися вимог діючого законодавства, а у випадку невизначеності у нормативних документах окремих питань з обліку – встановлення відповідних правил та методів. Забезпечує повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності, виходячи не тільки з їх правової форми, але й з їх економічного змісту. Дає можливість здійснювати прогнозування на основі облікових даних та постійної облікової політики, розкриття якої надається у фінансовій звітності.

Для складання та подання фінансової звітності, облікова політика охоплює принципи, методи та процедури, прийняті у кооперативі. При розробці облікової політики потрібно враховувати вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, методи та процедури, передбачені П(С)БО, норми та нормативи, встановлені законодавчими актами України. Основою для розробки правил є принципи, якими необхідно користуватись при вимірі, оцінці, реєстрації господарських операцій та відображенні їх результатів у звітності.

При формуванні облікової політики кооперативу обов'язково мають враховуватися такі принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування і відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, періодичність, єдиний грошовий вимірник.

У сільськогосподарських кооперативах документальне оформлення облікової політики здійснюється у вигляді Наказу про організацію обліку та облікову політику кооперативу, який після його затвердження набуває статусу юридичного документу. Наказ про організацію обліку та облікову політику є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу в кооперативі та є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками кооперативу. Такий документ повинен має містити наступні реквізити: найменування кооперативу, дату і номер, назву виду документа, текст і підпис керівника, відповідальних за виконання осіб. Наказ поділяється на такі розділи:

1. Загальні положення;
2. Організація роботи бухгалтерської служби;
3. Методика фінансового обліку;
4. Організація управлінського обліку;
5. Організація податкового обліку;
6. Організаційно-технічні положення.

У розділі „Загальні положення” потрібно подати наступну інформацію:

- форма власності та організаційно-правова форма кооперативу;
- дані про державну реєстрацію та реєстрацію як платника податків;
- форма фінансування (госпрозрахунок, членські внески, цільове фінансування);
- перелік пов'язаних сторін, операції з якими повинні підлягати особливому власному контролю;
- види господарської діяльності (код, найменування, документ, що підтверджує право на пільги);
- інші відомості.

В наступному розділі повинні бути зазначені основні положення з організації бухгалтерського обліку, а саме:

- обрана форма організації обліку;
- структура та функції бухгалтерської служби;
- повноваження та відповідальність головного бухгалтера;
- обрана форма бухгалтерського обліку та технологія обробки облікової інформації;
- робочий план рахунків.

Методика фінансового обліку включає принципи, методи, способи, обрані кооперативом для ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності.

У наступному розділі необхідно зазначити наступне:

- опис системи і форм внутрішньогосподарського обліку, затвердження розроблених форм документів, реєстрів;
- затвердження класифікації та порядку визнання доходів і витрат відповідно до завдань управлінського обліку, перелік і склад статей калькулювання собівартості реалізованої продукції, послуг;
- методи оцінки активів та зобов'язань, створення фондів, резервів.

В „Організації податкового обліку” описують про порядок формування інформації, необхідної для нарахування та сплати податків відповідно до чинного законодавства та узгодження фінансового та податкового обліку.

Розділ „Організаційно-технічні положення” включає:

- призначення матеріально відповідальної особи за грошові кошти та матеріальні цінності;
- встановлюється перелік посадових осіб, що мають право підпису документів та їх відповідальність; встановлення порядку проведення інвентаризації активів та зобов'язань кооперативу, ревізії каси, створення інвентаризаційної комісії;
- встановлюється відповідальність робітників кооперативу щодо дотримання порядку оформлення та передачі первинних і зведених документів у бухгалтерію відповідно до графіків прийому документів;
- визначаються терміни обробки інформації та складання форм звітності; перелік посадових осіб, яким надається право підписання фінансової, статистичної та іншої звітності із зазначенням форм звітності та переліком посад.

Наказ про облікову політику повинен відповідати законодавчим нормам, розкривати основні принципи, методи і процедури, що використовуються кооперативом. Наказ має бути корисним, стислим та змістовним.

1.2. Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив як одна із організаційно-правових форм підприємницьких структур заготівельно-збутового сервісу на селі

Важливим значенням для регулювання кооперативних відносин є законодавство про працю, кредитне і податкове законодавство та ін. Очевидно, що праця в сільському господарстві є такою, що значною мірою її результати не залежать від трудового внеску та підприємливості зайнятих у цій сфері. Отримання прибутку в обслуговуючих кооперативах не є пріоритетним, натомість служить для задоволення матеріальних та інших потреб своїх членів. Відповідно, з метою успішного функціонування кооперативної форми господарювання в сільському господарстві необхідно переглянути політику держави, створюючи для розвитку сільськогосподарської кооперації сприятливі умови. Окремо слід виділити Закон України „Про списання заборгованості зі сплати податків і зборів (обов’язкових платежів) платників податків у зв’язку з реформуванням сільськогосподарських підприємств” від 16 березня 2000 р. [13, ст. 1]. Прийняття такого нормативного акту є важливим внеском держави у розбудову ринкових відносин на селі та створення сприятливих початкових умов для функціонування нових організаційно-правових форм аграрного підприємництва.

Для сільськогосподарської кооперації цивільне законодавство має значення лише в тій мірі, в якій визначає правосуб’єктність кооперативу як юридичної особи. Також договірні відносини сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу з іншими суб’єктами господарювання регулюються Цивільним кодексом України. Роль цивільно-правових норм у регулюванні кооперативних відносин зростає й надалі.

Особливе значення для сільськогосподарської кооперації має галузеве законодавство, у першу чергу земельне та аграрне. Слід зазначити, що лише фермерські господарства згадуються у Земельному кодексі України серед організаційно-правових форм здійснення підприємницької діяльності на селі.

Тенденція села, зорієнтована на фермерські відносини, спостерігається протягом усього періоду незалежності України, що в певній мірі простежується у формуванні державного законодавства протягом усього процесу здійснення земельної та аграрної реформ в країні. Даний процес також називається фермеризацією села. Незважаючи на відносно позитивну тенденцію фермеризації села, ігнорування інших організаційно-правових форм агропідприємницької діяльності суперечить Конституції України, іншим законодавчим актам України, які гарантують вільний вибір форм господарської, у тому числі, підприємницької діяльності.

Існують певні особливості кооперативного землевикористання, які не враховані новим кодексом, хоча п. 4 статті 22 Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” прямо зазначає, що земельні відносини в кооперативі регулюються Земельним кодексом України та законами України. Значний вплив на розвиток сільськогосподарської кооперації справили Укази Президента України з питань реформування аграрного сектора економіки. Вони створили стартові умови подальшої зміни земельних відносин на селі і, на підставі цього, почала формуватись нова структура сільського господарства на базі нових організаційно-правових форм агропідприємництва [15, ст. 22].

Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи створюються та функціонують на основі Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” від 17 липня 1997 року з відповідними змінами і доповненнями та Закону України „Про кооперацію” від 10 липня 2003 року №1087-IV [17, ст. 5].

Для створення кооперативу є такі загальні умови:

1. Кооператив створюється його засновниками на добровільних засадах.
2. Засновниками кооперативу можуть бути громадяни України та юридичні особи, зареєстровані в Україні.
3. Рішення про створення кооперативу приймається його установчими зборами.

4. Чисельність членів кооперативу не повинна бути меншою ніж три особи.
5. Державна реєстрація кооперативу здійснюється у порядку, передбаченому для державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності і проводиться у відповідності до вимог до Закону України „Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців”.
6. Кооператив вважається створеним і набуває прав юридичної особи з дня його державної реєстрації. Для того, щоб створити кооператив необхідно пройти процедуру державної реєстрації [76, с.40].

Для початку створення кооперативу як юридичної особи повинні бути ініціатори, тобто певна кількість людей, які хочуть створити кооператив, які готові взяти на себе не лише організаційну роботу створення кооперативу, а й переконують інших селян у привабливості своєї ідеї. Ознайомлення членів ініціативної групи з організаційно – правовими та економічними засадами сільськогосподарської обслуговуючої кооперації, її сильними та слабкими сторонами в порівнянні з іншими формами господарювання. Для цього учасники угоди складають протокол про наміри (Додаток 1).

Головним із засновницьких документів є Статут кооперативу. Він формує мету та діяльність кооперативу, права та обов'язки членів, умови вступу та виходу з кооперативу, органи управління кооперативу та правила прийняття рішень. Основою для розробки Статуту є Примірний статут сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу, затверджений наказом Міністерства аграрної політики України № 191 від – 26 червня 2003 р.

У бізнес-плані відображено поглиблений проект розвитку, детальний опис кооперативу, середовище в якому він діє, а також системи управління, необхідної для досягнення поставленої мети. Необхідні такі складові бізнес плану: глобальна стратегія та цілі; аналіз ринку та маркетингова стратегія; технологічний опис процесу виробництва, планування, впровадження в дію; управління, організаційні структури та методи прийняття рішень; фінансові прогнози; аналіз ринків (Додаток).

Також важливим документом є Правила внутрішнього розпорядку кооперативу, які затверджуються загальними зборами членів кооперативу.

Головними пунктами Правил внутрішнього розпорядку кооперативу є:

- територіальна зона дії кооперативу.
- членство в кооперативі: члени та асоційовані члени, порядок прийняття і вступу їх у кооператив, рішення про прийняття членів, наслідки відхилення кандидатури, реєстр членів, права та обов'язки членів та асоційованих членів кооперативу.
- формування матеріальної бази кооперативу: вступні внески, обов'язкові пайові внески, додаткові пайові внески, пайові внески асоційованих членів.
- організація господарської діяльності кооперативу: зобов'язання членів у діяльності кооперативу, облік участі членів у його діяльності; порядок оформлення зобов'язань та наслідки від їх невиконання; умови співпраці з третіми особами.
- умови та порядок надання послуг: встановлення переліку послуг кооперативу, порядок формування та встановлення норм і розцінок на послуги; порядок надання послуг; порядок та форми оплати за послуги; зразки документів на замовлення, прийому виконаних робіт.
- трудові відносини та оплата праці: порядок оплати праці та стимулювання працівників; порядок матеріального заохочення членів правління кооперативу та інших членів, які працюють на громадських засадах.
- власність кооперативу та управління: формування фондів та порядок їх використання; оперативне управління кооперативною власністю.
- органи управління кооперативу: повноваження та відповідальність органів управління; порядок прийняття рішень та їх документального оформлення; порядок ознайомлення членів з прийнятими рішеннями та результатами їх виконання.

Порядок проведення загальних зборів кооперативу в першу чергу починаються з підготовки порядку денного зборів засновників. Далі проводиться ознайомлення потенційних засновників і членів кооперативу з

проектами засновницьких документів, підготовка та організація проведення засновницьких зборів кооперативу. Після цього проводяться збори засновників кооперативу, на які виносяться наступні питання:

1. Про створення кооперативу та затвердження його Статуту.
2. Вибори членів правління та голови кооперативу.
3. Призначення відповідального за державну реєстрацію кооперативу.
4. Визначення та затвердження юридичної адреси кооперативу. Кооператив може бути зареєстрований за місцем проживання одного із засновників і підтвердженням її буде ксерокопія його паспорта. Також може бути договір оренди приміщення, де буде розташований кооператив. Рішення установчих зборів оформляється протоколом зборів (Додаток).

Наступним кроком після проведення установчих загальних зборів є реєстрація кооперативу і збирання вступних внесків членів. Вступні внески, як правило, надаються в грошовій формі на тимчасовий рахунковий рахунок для витрат на створення і реєстрацію кооперативу (Додаток).

Державна реєстрація кооперативу здійснюється у порядку, передбаченому для державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності і проводиться у відповідності до вимог до Закону України „Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців” від 15 травня 2003 року.

Реєстрація кооперативу вимагає послідовного виконання певних дій. По-перше, слід погодити назву кооперативу з реєстраційним органом. Назва кооперативу повинно відповідати вимогам наказу Держпідприємництва України № 65 від 09.06.2004 року, а саме – містити його організаційно-правову форму і не може бути тотожним найменуванню іншої юридичної особи. При написанні найменування кооперативу у Статуті та у протоколі установчих зборів використовуються всі великі літери українського алфавіту, наприклад СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ОБСЛУГОВУЮЧИЙ КООПЕРАТИВ „МОЛОЧНІ РІКИ”, скорочена назва СОК „МОЛОЧНІ РІКИ”. Крім назви у розділі I „Загальні положення” вказується

місцезнаходження, термін діяльності та засновники кооперативу. Для того, щоб під час державної реєстрації не виникало проблем з назвою кооперативу, перед тим як готувати та нотаріально завіряти статутні документи необхідно звернутись до державного реєстратора відповідної райдержадміністрації (в нашому випадку Гоцанська райдержадміністрація) з заявою про резервування найменування юридичної особи (кооперативу). При цьому проводиться плата за проведення резервування найменування, яка вноситься на розрахунковий рахунок держпідприємництва, який можна взяти у державного реєстратора [10, ст. 23]. Резервування назви здійснюється протягом трьох робочих днів з дати надходження документів (заяви та копії квитанції, виданої банком, або копії платіжного доручення з відміткою банку) і проводиться строком на два місяці. Після отримання від державного реєстратора довідки про резервування найменування кооперативу його можна вносити в засновницькі документи. Згодом проводять нотаріальне підтвердження підписів засновників у Статуті (у 2-х примірниках) та засвідчення копії протоколу зборів засновників.

В список засновників кооперативу доцільно включати не менше 3 осіб, наприклад в СОК „Молочні ріки” – це 2 юридичних (СФОГ „Маленький оазис”, ФГ „Оаза троянди”) та 1 фізична особа (Поліщук Р.М). В майбутньому це допоможе заощадити кошти на нотаріальні та організаційні послуги при створенні кооперативу та в майбутньому при внесенні змін до Статуту. В подальшому для проведення державної реєстрації один із засновників, який уповноважений зборами, повинен особисто подати державному реєстратору наступні документи, зокрема:

- реєстраційну картку на проведення державної реєстрації (додаток);
- копію рішення про створення кооперативу (копію протоколу зборів засновників, завірену нотаріально) (додаток);
- два примірники Статуту кооперативу (підписи засновників нотаріально посвідчені);

- документ, що засвідчує внесення реєстраційного збору для проведення державної реєстрації кооперативу (копія банківської квитанції або копія платіжного доручення з відміткою банку).

Реєстраційний збір перераховується до місцевого бюджету, але його реквізити необхідно уточнити у державного реєстратора. Особа, яка реєструє кооператив, повинна при собі обов'язково мати паспорт та ідентифікаційний номер. Протягом трьох робочих днів з дня надходження документів державний реєстратор повинен видати Свідоцтво про державну реєстрацію кооперативу та один примірник оригіналу Статуту з відміткою державного реєстратора про проведення державної реєстрації кооперативу. А потім необхідно нотаріально засвідчити 2 копії Статуту (вони необхідні для відкриття розрахункового рахунку та при постановці на облік в державну податкову інспекцію) та засвідчити 8 копій Свідоцтв про державну реєстрацію (для статистики, отримання дозволу на виготовлення печатки, постановки на облік у соцфонди, відкриття р/р та ДП). Обов'язково потрібно зареєструватися у районному управлінні статистики. При цьому необхідно мати такі документи:

- заяву встановленого зразка (береться в управлінні статистики);
- оригінал Статуту;
- Свідоцтво про державну реєстрацію та його нотаріально засвідчену копію;
- ксерокопії паспортів та ідентифікаційних кодів засновників кооперативу;
- квитанцію про сплату реєстраційного збору.

У „Довідці з єдиного реєстру підприємств та організацій України” (ЄДРПОУ), що отримали особливу увагу необхідно звернути на правильне присвоєння коду та назви організаційно – правової форми кооперативу за КОПФГ. Має бути присвоєний код 350 „Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив” (СОК). Для подальшої реєстрації кооперативу в інших державних установах необхідно 8 копій довідок. Оплачувати всі копії не обов'язково, так як деякі районні відділи статистики проводять засвідчення своїх довідок безкоштовно (Додаток).

У державній податковій інспекції та інших фондах реєстрація кооперативу проводиться наступним чином. Потрібно уточнити в своїй Державній податковій інспекції перелік необхідних документів та інших вимог. Для даного кооперативу у ДПІ необхідними були наступні документи:

- заява встановленого зразка 4- ОПП в 2-х примірниках (у 2013 році ця форма 4-ОПП відмінена) (додаток);
- оригінал Статуту та нотаріально засвідчена копія;
- Свідоцтво про державну реєстрацію та його нотаріально засвідчена копія;
- копія статистичної довідки, засвідчена нотаріально або органом, який її видав;
- Протокол зборів засновників, де буде вказано хто голова СОК;
- копія Наказу про призначення бухгалтера;
- ксерокопії паспортів (4 сторінки) засновників та їх ідентифікаційних номерів.

Для реєстрації у Пенсійному фонді потрібні:

- заява встановленого зразка;
- нотаріально засвідчена копія Свідоцтва про державну реєстрацію;
- копія довідки статистики засвідчена нотаріально або органом, який її видав.

Після цього видається Повідомлення про взяття на облік юридичної особи (Додаток).

Щоб зареєструватися у Центрі зайнятості, необхідно подати:

- заява встановленого зразку;
- нотаріально засвідчена копія Свідоцтва про державну реєстрацію;
- копія довідки статистики засвідчена нотаріально або органом, який її видав.

Фонд видає Повідомлення про взяття на облік платника страхових внесків (Додаток).

Для реєстрації у Фонді з тимчасової втрати працездатності_необхідно подати наступне:

- заяву встановленого зразку;
- нотаріально засвідчену копію Свідоцтва про державну реєстрацію;

- копію довідки статистики, засвідчену нотаріально або органом, який її видав.

Тут отримаємо Повідомлення про взяття на облік страхувальника (Додаток).

У Фонд страхування від нещасних випадків необхідно подати: заяву встановленого зразку; нотаріально засвідчену копію свідоцтва про державну реєстрацію; копію довідки статистики засвідчену нотаріально або органом, який її видав. І кооператив отримує Повідомлення про взяття на облік № 671 і Страхове свідоцтво №1703000407.

Необхідно також звернутися до органів дозвільної системи МВС – отримати дозвіл на виготовлення печатки, для чого підготувати та подати наступні документи:

- заяву встановленого зразка;
- ескіз печатки;
- оригінал Свідоцтва про реєстрацію та його нотаріально завірнену копію;
- копію довідки управління статистики, завірнену нотаріально або органом, що її видав;
- квитанцію про оплату вартості послуг – рахунок на місці (Додатки).

Замовити виготовлення печатки можна прямо у дозвільній системі. Наступна дія – відкриття рахунку у відділенні банку, куди подається:

- заява про відкриття поточного розрахункового рахунку встановленого зразка;
- картка із зразками підписів голови кооперативу та головного бухгалтера, якщо він є, завірнені нотаріально;
- нотаріально завірена копія Свідоцтва про державну реєстрацію;
- копія довідки статистики завірена нотаріально або органом, що її видав;
- копія Статуту (нотаріально засвідчений);
- копія довідки (форма 4 ОПП), засвідчена податковим органом, про взяття на облік;
- довідка про реєстрацію в Пенсійному фонді;

- ксерокопії паспортів та ідентифікаційних кодів засновників;
- копія протоколу зборів засновників. Так у ВАТ „Державний ощадний банк України” відкрили поточний розрахунковий рахунок, це підтверджує довідка видана Гощанським ТББВ №10017/0151 (Додаток).

Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив, у порівнянні з іншими організаційно правовими формами господарювання, є досить складним формуванням. Створення та організація діяльності кооперативу вимагає у його членів (лідерів) спеціальних знань кооперативного права, фінансових ресурсів для державної реєстрації та початку його діяльності. Як результат, об'єднання дрібних сільськогосподарських товаровиробників в сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи все ще є на дуже низькому рівні. Разом з тим, сільськогосподарський обслуговуючий кооператив є вищою формою самоорганізації сільськогосподарських товаровиробників спрямованою на їх спільні дії щодо захисту своїх економічних і соціальних інтересів і в першу чергу дрібних сільськогосподарських товаровиробників. Саме тому Кабінетом Міністрів України у 2009 році була прийнята Постанова від 3 червня 2009 р. № 557 „Про затвердження Державної цільової економічної програми підтримки розвитку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів на період до 2015 року”. СОК „Молочні ріки” був визнаний одним із кращих в Рівненській області і отримав цю підтримку у вигляді основних засобів. Це автоцистерна для молока марки АЦМ – 3,0 та трактор КИЙ – 14102 .

У СОК „Молочні ріки” можна виділити дві головні послуги: заготівля і збут молока у членів та послуги трактором. Молокозбірний пункт знаходиться на території члена кооперативу СФОГ „Маленький оазис”, де є водопостачання, каналізація, електропостачання, обладнання для якісного оцінювання молока та холодильна установа. Процес заготівлі молока досить непростий. Через велику відстань молоко доводиться збирати гужовим транспортом. Заготівля молока відбувається один раз на день. Під час

прийому працівник кооперативу перевіряє кількість та якість молока – жирність, вміст білка, в'язкість, кислотність, забрудненість на спеціальному приладі „ЕКОМІЛК” МІЛКАНА КАМ 98–2. Кількісні та якісні показники зданого молока ретельно записуються. Перед реалізацією молоко охолоджується в холодильній установі.

З березня по вересень заготовляються найбільші партії молока, тому основна кількість продукції реалізується на молокопереробне підприємство (ВАТ „Острозький молокозавод”, ПАТ „Рожищенський сирзавод” і ПАТ „Радивилів молоко”). Частина охолодженого молока продається в роздріб з термічної автоцистерни, яка обладнана всім необхідним для збереження якості молока.

Для цивілізованих стосунків з переробними підприємствами укладається договір, в якому передбачено двосторонні умови, пов'язані з даним видом діяльності. У ньому зазначається якість молока, його кількість залежно від сезону, визначаються умови оплати, ціни на молоко, відповідальність сторін за дотримання положень договору.

При складанні такого договору кооператив повинен мати гарантію продажу певної кількості молока. Кооператив для цього укладає з кожним членом зобов'язання щодо участі у його діяльності, в яких чітко обумовлюється кількість молока, яка буде продана членом кооперативу щомісячно, а також його якість. Його підписує член кооперативу і виконавчий директор, або голова кооперативу. Це є підставою укладання договору між кооперативом та молокозаводом. Погоджена із заводом ціна реалізації молока змінюється залежно від сезону. Відповідно змінюється і ціна, яку отримують члени кооперативу.

Кооператив намагається отримати найкращу реалізаційну ціну за молоко через переговори та пошук нових партнерів.

1.3. Організаційно-економічна характеристика сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу

Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив „Молочні ріки” знаходиться за адресою: 35440, Рівненська область, Гощанський район, село Посягва, вулиця Центральна 2-А.

Кооператив створений його засновниками на добровільних засадах у відповідності з чинним законодавством, на підставі рішення установчих зборів (протокол № 1 від 26 червня 2009 року). Засновниками кооперативу є: ФГ „Оаза троянди”, СФОГ „Маленький оазис” та фізична особа Поліщук Р.М.

СОК утворений та здійснює свою діяльність відповідно до Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію”, інших нормативно-правових актів України та Статуту, який затверджений рішенням установчих зборів кооперативу. Він є юридичною особою. Цей статус кооператив набуває з дня його державної реєстрації. СОК „Молочні ріки” є неприбутковою організацією відповідно до ст. 2 Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію”. Рішенням органу державної податкової служби про внесення установи до Реєстру неприбуткових установ та організацій від 14.07.2009 року за №7914 присвоєно ознаку 0011. Кооператив має самостійний баланс, поточні та вкладні (депозитні) рахунки у банківських установах, круглу печатку і штампи зі своїм найменуванням, бланки відповідно до законодавства України.

Створений кооператив для обслуговування тільки своїх членів на засадах взаємодопомоги та економічного співробітництва. Він надає своїм членам якісні послуги з обробітку ґрунту, посіву, догляду за посівами, збирання кормів, приготування комбікормів технікою та обладнанням переданим до майнового фонду кооперативу його членами. В активі кооперативу є: 4 трактори, уся необхідна техніка для безполицевого обробітку ґрунту та посіву кормових культур, очистки та обробки насіння,

догляду за посівами, усе необхідне для заготівлі та зберігання сіна, сінажу, силосу. Є млин для приготування комбікормів.

Членами кооперативу прийнято рішення розпочати спільне будівництво доїльного залу на 200 голів дійних корів з можливістю використання його чотирма фермерськими господарствами, що значно покращить комфорт для тварин та для обслуговуючого персоналу. Дозволить отримувати молоко найвищої якості. Для одноосібних господарств планують закупити портативні доїльні апарати.

На даний час члени кооперативу мають доїльні апарати фірми „De-Laval”, мають танк-охолоджувач молока місткістю 2200 л. (Додаток) Також планується придбати міні-цех по переробці молока, щоб вийти з-під диктату цін переробними підприємствами та вийти на ринок з власною продукцією. Кооператив постійно дбає про професійну підготовку кадрів. Керівництво додає всіх зусиль для того, щоб послуги членам кооперативу надавалися кваліфікованими працівниками, справним та технологічно налаштованим обладнанням з використанням новітніх та передових технологій і досягнень світової науки.

СОК здійснює бухгалтерський, оперативний облік та веде статистичну звітність згідно із законодавством. Головний бухгалтер, голова кооперативу, виконавчий директор несуть персональну відповідальність за додержанням порядку, ведення і достовірність обліку та статистичної звітності.

Членами кооперативу можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, які є сільськогосподарськими товаровиробниками, визнають Статут кооперативу та дотримуються його вимог. Які зробили вступні та пайові внески, користуються послугами та беруть участь у господарській діяльності кооперативу. Членами кооперативу можуть також бути фізичні особи, які досягли 16-річного віку і виявили бажання брати участь у діяльності кооперативу. Вступ до кооперативу здійснюється на підставі поданої заяви до правління кооперативу та внесення вступних (у грошовій формі у розмірі 20 гривень) та пайових внесків (розмір якого складає не менше 100 гривень).

Для асоційованих членів кооперативу розмір пайового внеску не повинен бути меншим 1000 грн. Ці внески можуть сплачуватися готівкою, майном чи майновими правами. Майно та майнові права вносяться за рішенням загальних зборів кооперативу. Майно, яке вноситься членами або асоційованими членами кооперативу в рахунок їхнього паю чи додаткового паю, вноситься ними на підставі акта приймання-передачі майна. В цьому акті повинен бути опис майна, що вноситься, його грошову оцінку, дату, на яку майно вноситься до кооперативу, підпис члена кооперативу, що вносить таке майно, підпис голови кооперативу та печатку кооперативу. Даний документ складається у 2-х оригінальних примірниках, один з яких залишається у члена кооперативу, що вносить цей вклад, а другий – зберігається в кооперативі.

Вищим органом управління кооперативу є загальні збори членів. Їх проводять щорічно після закінчення фінансового року. Загальними зборами обирають голову кооперативу на термін, що не перевищує 3-х років. Голова кооперативу несе відповідальність перед кооперативом за недоліки в роботі, які він допустив при виконанні покладених на нього обов'язків, відповідно до Статуту.

У кооперативі трудові відносини регулюються законодавством України про працю, Законом України „Про сільськогосподарську кооперацію” та Статутом. Згідно з чинним законодавством України кооператив здійснює обов'язкове державне страхування найманих працівників та сплачує відповідні відрахування у страховий та пенсійні фонди України. Дохід кооперативу формується з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних витрат та витрат на оплату праці найманого персоналу. Після погашення заборгованості та покриття збитків, сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) дохід кооперативу розподіляється на кооперативні виплати, нарахування на паї або використовується іншим чином відповідно до рішення загальних зборів. Не виплачуються кооперативні виплати у випадку збиткової діяльності та якщо збитки за

минулі роки залишилися не відшкодованими. Решта доходу розподіляється між членами кооперативу як кооперативні виплати відповідно до їх участі в господарській діяльності.

Висновки до розділу I

В даному розділі ми розглянули головні тенденції розвитку правових форм та законодавчої бази, які регулюють функціонування, стратегії розвитку та партнерські взаємовідносини підприємств заготівельно-збутового сектору на селі. За результатами дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Сільськогосподарська кооперація має пріоритетне значення серед інших видів кооперації в Україні і на сучасному етапі повинна відігравати одну із вирішальних ролей у становленні ринкових відносин на селі.

2. Основною сферою функціонування кооперативних організаційно-правових форм господарювання є сільське господарство, яке в силу своїх природно-економічних особливостей об'єктивно вимагає об'єднання трудових зусиль селян для ефективного ведення цього господарства.

3. Поняття „організаційно–правова форма сільськогосподарської кооперації” слід розуміти передбачений законом спосіб внутрішньої організації членських кооперативних відносин (земельних, трудових, майнових, організаційно-управлінських та інших) та певною мірою зовнішній прояв зв'язків, які зумовлені метою задоволення матеріальних та інших потреб осіб, які об'єднують свою діяльність, у сфері сільськогосподарського обслуговування, а також з метою координації діяльності суб'єктів кооперування для захисту їх інтересів і більш повного здійснення їх завдань.

4. Із багатьох різних організаційно – правових форм лише сільськогосподарський обслуговуючий кооператив за своєю організаційною та економічною природою не є посередницькою організацією.

5. Не принижуючи значення споживчої кооперації, ми відзначили важливість розвитку сільськогосподарської кооперації, в центрі якої по суті знаходяться сільськогосподарський товаровиробник. Саме тому прийняття Закону України “Про сільськогосподарську кооперацію” стало важливим етапом утвердження і розвитку кооперативного руху в Україні.

6. Тенденція розвитку підприємницької діяльності на селі, зорієнтована на фермерські відносини, що в певній мірі простежується у формуванні державного законодавства протягом усього процесу здійснення земельної та аграрної реформ в країні.

7. Найбільш точним є таке визначення – Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив – це кооператив, створений для надання послуг переважно членам кооперативу та іншим особам з метою провадження їх сільськогосподарської діяльності.

РОЗДІЛ II

ОПОДАТКУВАННЯ І ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ОБСЛУГОВУЮЧИХ КООПЕРАТИВАХ

2.1. Облік пайового та неподільного фондів

Відповідно Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” майно належить сільськогосподарському кооперативові на права власності. Право власності сільськогосподарського кооперативу – це сукупність правових норм, покликаних регулювати відносини щодо володіння, користування й розпорядження власним майном на свій розсуд [15, ст. 20].

У сільськогосподарському кооперативі облік пайового капіталу здійснюється на підставі чинного законодавства України, зокрема Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, П(С)БО, Плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування тощо. Починається діяльність сільськогосподарського кооперативу з формування пайового капіталу. Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних та юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності. Розмір вступних та майнових внесків законодавством не визначена. Зазвичай розмір пайових внесків до кооперативу встановлюється в рівних частинах і пропорційно очікуваній участі члена кооперативу в його господарській діяльності . Відповідно до чинного законодавства майно кооперативу поділяється на пайовий та неподільний фонд. Зауважимо, що в основних нормативно-правових документах потрібно замінити ці категорії на «неподільний капітал» та «пайовий капітал», так як це було зроблено з категорією „статутний фонд”, яка в 2010 році була замінена на „статутний капітал” [6, с. 92].

Обов’язковий фонд, що формується за рахунок вступних внесків і відрахувань від доходу кооперативу і не підлягає розподілу між пайовиками називають неподільним капіталом. Пайові внески членів кооперативу до

нього не належать. Засновниками кооперативу вступні внески вносяться у грошовій формі в розмірі, який зазначається в Статуті кооперативу. Вступні внески, які внесені до неподільного фонду при виході з кооперативу не повертаються. Одним із джерел формування майна кооперативу є пайовий капітал, який формується за рахунок пайових внесків членів кооперативу при його створенні. Він складається з обов'язкового та додаткового паю. Обов'язкові паї, вносяться відповідно до рішення загальних зборів. Додаткові паї – це внески членів кооперативу понад обов'язкові, які передаються ними за власним бажанням до складу пайового капіталу. Паї можуть бути перетворені на обов'язкові, якщо зобов'язання щодо участі члена кооперативу у його господарській діяльності зростають [6, с. 93].

В сучасних умовах правовий режим пайового фонду майна сільськогосподарського кооперативу характеризується такими ознаками, як специфічне джерело його утворення (обов'язкові та додаткові пайові внески), його подільність і зворотність внесків (у разі вибуття члена кооперативу повертає його пай), а також нарахування в установлених розмірах відсотків (кооперативних виплат) із доходу кооперативу. До пайового фонду входить не майно чи майнові фонди, а лише його вартість. Враховуючи це пайовим фондом можна вважати частину майна сільськогосподарського кооперативу у вартісному вираженні, до якої включається вартість пайових внесків членів кооперативу, що характеризується подільністю, зворотністю внесків та нарахуванням в установлених розмірах відсотків із доходу кооперативу.

В Законі України „Про сільськогосподарську кооперацію” зазначено, що в разі виходу з кооперативу його члени мають право на отримання майнового паю натурою, грішми або, за бажанням, цінними паперами відповідно до його вартості на момент виходу, а земельні ділянки – в натурі (на місцевості) [15, ст. 25]. Щоб забезпечити інтереси членів кооперативу, які залишаються, було б доцільним повернути пай у грошовій формі і тільки як виняток – у натурі. Але це не стосується земельної ділянки, оскільки вона характеризується особливими ознаками і має бути повернена членові в натурі

(на місцевості). Членові повертається не та сама земельна ділянка, тому що кооператив, будучи власником земельної ділянки, переданої як пайовий внесок, може нею розпорядитися на свій розсуд: побудувати на ній будівлі, споруди, використовувати її в інших господарських цілях. І якщо навіть буде повернена та сама земельна ділянка, її біологічні властивості можуть бути вже іншими. В таких випадках кооператив повинен компенсувати членові різницю між вартістю переданої земельної ділянки і тієї, що повертається, у грошовій чи майновій формі (за вибором члена кооперативу).

Потрібно також звернути увагу, що, на відміну від інших фондів сільськогосподарського кооперативу, пайовий і неподільний фонди існують протягом усього часу функціонування цього підприємства.

Для організації обліку пайового капіталу головною метою є забезпечення обліку та узагальнення інформації про суми пайових внесків членів кооперативів. Ведуть облік пайового капіталу на основі виписок банку, касових документів, накладних, наказів, довідок бухгалтерії [89, с. 368].

Для обліку пайового капіталу, згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку, необхідно використовувати рахунок 41 „Пайовий капітал” у розрізі субрахунків за видами капіталу. Відображення збільшення суми пайового капіталу здійснюється за кредитом рахунку, а зменшення і повернення пайових внесків власникам – за дебетом. Коли збільшується розмір пайового капіталу за рахунок прибутку роблять наступний запис: Дебет 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді” та Кредит 41 „Пайовий капітал” [57, с. 104-105]. Сільськогосподарські кооперативи мають різну методику обліку пайового капіталу. У деяких регіонах України існують кооперативи, які обліковують пайовий капітал на рахунку 40 „Статутний капітал”, порушуючи вимоги нормативних документів і спотворюючи економічну сутність даної категорії. Поширеною помилкою організації обліку є те, що в деяких кооперативах відбувається безпідставне завищення розміру пайового капіталу на суму безоплатно одержаних паїв, тощо.

Таблиця 2.1

**Кореспонденція рахунків з обліку пайового капіталу у
сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах**

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<i>Формування пайового капіталу в обслуговуючих сільськогосподарських кооперативах</i>			
1	Внесено засновниками кошти до неподільного капіталу кооперативу	30, 31	411
2	Внесено засновниками кошти, майно і т. д. до пайового капіталу	30, 31, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 20, 28, 35	412
3	Внесено засновниками додатковий пай у грошовій, матеріальній формі	30, 31, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 20, 28, 35	413
<i>Збільшення пайового капіталу в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах</i>			
1	Внесено новими членами кооперативу грошові внески до неподільного фонду, а також обов'язків і додатковий пай до складу пайового капіталу	30, 31, 30, 31, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 20, 28, 35	411, 412, 413
2	Внесено додаткові паї членами кооперативу до складу його пайового капіталу	30, 31, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 20, 28, 35	412
3	Направлено частину додаткового капіталу на збільшення пайового капіталу кооперативу	426	412
<i>Зменшення пайового капіталу у сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах</i>			
1	Зменшено розмір пайового капіталу за рахунок виходу члена із кооперативу: – виділено частку в пайовому капіталі – повернуто члену кооперативу його частку грошима	412, 413 672	672 30, 31
2	Направлено частину пайового капіталу СОК на покриття отриманих кооперативних збитків	412	442

Найчастіше грошовий еквівалент цих паїв входить до розміру пайового капіталу кооперативу, тобто відкриваються субрахунки до рахунку 41 „Пайовий капітал” під назвою „безоплатно отримані паї”. Такий порядок обліку є помилковим, адже безпідставно завищується сума пайового капіталу й облікова інформація не є достовірною, що в свою чергу сприяє прийняттю помилкових управлінських рішень. Для обліку вартості безкоштовно отриманого майна (необоротних активів) призначено рахунок 42

„Додатковий капітал”, а безоплатно отримані оборотні активи, які є у складові майнових паїв слід визнавати доходами [73, с. 11].

Для здійснення обліку пайового капіталу до рахунку 41 „Пайовий капітал” виділяти такі субрахунки:

- 411 „Неподільний капітал”;
- 412 „Пайовий капітал основний”;
- 413 „Пайовий капітал додатковий”.

Аналітичний облік за рахунком 41 „Пайовий капітал” ведеться по кожному члену кооперативу в розрізі його паю. Порядок обліку пайового капіталу при формуванні сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу наведено в табл. 2.1.

Пайовий капітал у процесі діяльності кооперативу може змінюватися, причому це відбувається як у сторону збільшення, так і в сторону зменшення. Такий процес схематично зобразимо на рис. 2.1.

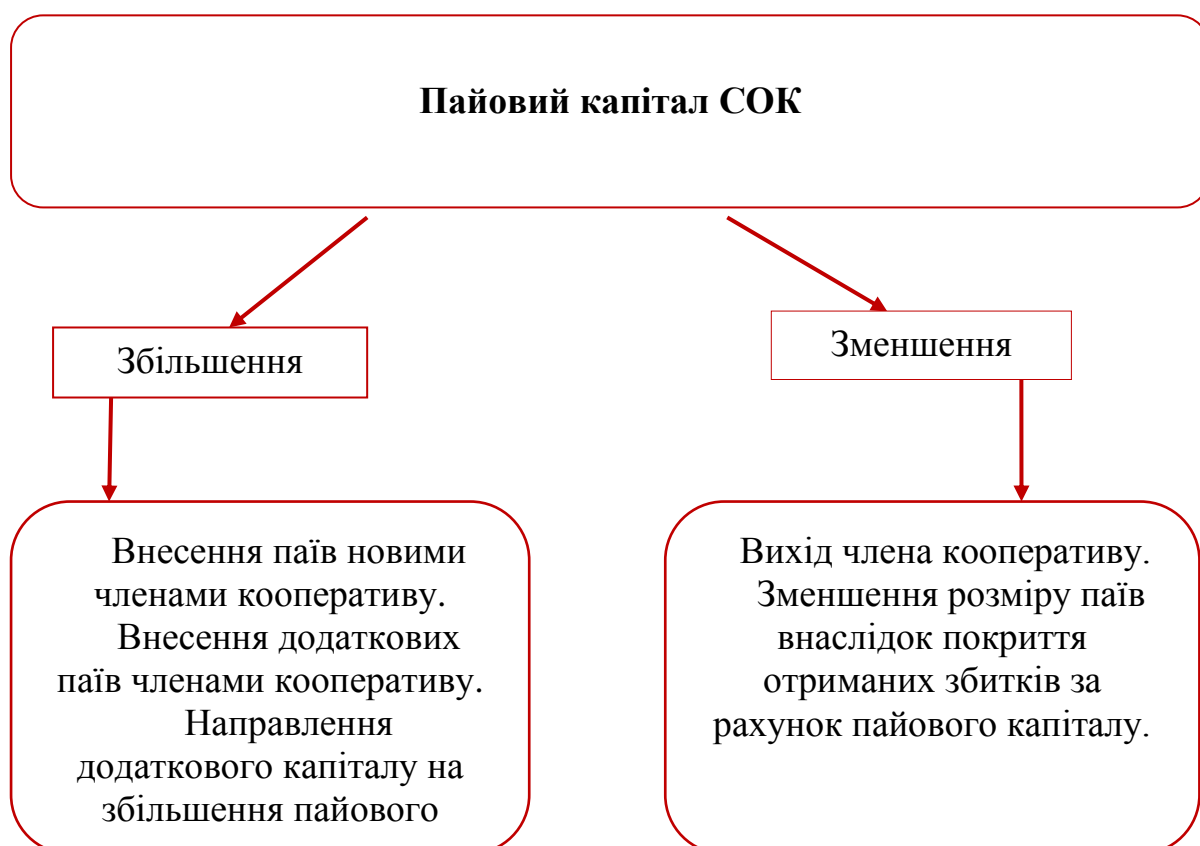


Рис. 2.1. Зміна розміру пайового капіталу сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу у процесі його діяльності

Характерною рисою обліку пайового капіталу є те, що зміни його розміру не призводять до перереєстрації кооперативу чи до внесення змін в установчі документи. Кожного року в кінці звітнього періоду бухгалтер повинен здійснювати перерахунок сум пайових внесків відповідно до зміни величини пайового капіталу. Уточнення розміру пайових внесків необхідне для визначення сум, які виплачуються членам кооперативу. Забезпечення прав членів кооперативу щодо розміру їх паїв досягається шляхом ведення „Книги обліку паїв” та „Пайової книжки”.

2.2. Облік розрахунків з контрагентами, покупцями та замовниками

У сільськогосподарському обслуговуючому кооперативі внаслідок реалізації продукції виникають розрахунки з покупцями. Взаємовідносини кооперативів з покупцями (замовниками) пов'язані з укладанням договорів купівлі-продажу своєї продукції. У договорах зазначаються зобов'язання продавця про обсяги і терміни відвантаження продукції і зобов'язання покупця (замовника) про приймання продукції. У договорах приділяється особлива увага ціні товару, термінам поставки, порядку розрахунків, термін оплати, адже ці умови є істотними й необхідні у разі вирішення спору у претензійно-позовному порядку. Відпуск продукції має бути належним чином оформлений документами. Підставою для відпуску продукції зі складу є доручення, яке пред'являє представником покупця. У ньому повинні бути зазначені: реквізити покупця, найменування і кількість отриманої продукції, термін дії доручення, особистий підпис представника, засвідчений підписами керівника та головного бухгалтера підприємства-покупця і скріплений печаткою. Підпис представника покупця на дорученні повинен бути ідентичним підпису одержувача на відвантажувальних документах про приймання продукції.

Якщо доставка продукції покупцеві здійснюється автотранспортом постачальника або транспортних організацій важливе значення має чітке і

належне оформлення товарно-транспортних накладних відправником та наявність записів з підписами і відбитком печатки (штампу) одержувача, які засвідчують доставку продукції до місця призначення [89, с. 266].

В сільськогосподарських кооперативах покупцями основної кількості продукції є молокозаводи. При продажі продукції сільськогосподарського виробництва супровідними документами є товарно-транспортні накладні спеціалізованих форм. На підставі одержаних товарно-транспортних накладних переробні підприємства ведуть накопичувальні відомості окремо по кожному сільськогосподарському товаровиробнику протягом поточного місяця або періоду (як правило, 15 днів). На прийняту від сільськогосподарських кооперативів продукцію заготівельні організації на підставі даних накопичувальних відомостей виписують приймальні квитанції. У них вказують фізичну та залікову масу прийнятої продукції, її якість, суму до виплати. Документом, що підтверджує здавання заготівельним організаціям молока є Приймальна квитанція ф. № ПК-3(МС). З іншого боку, приймальні квитанції слугують підставою для відображення в обліку виникнення дебіторської заборгованості покупців. Окрім ваги і вартості закупленої продукції за договірними цінами у квитанціях окремим рядком вказуються суми дотації. Перерахування грошових коштів сільськогосподарським товаровиробникам за продане ними молоко проводиться платіжними дорученнями з рахунків переробного підприємства.

Кооперативи, які є платниками податку на додану вартість повинні надати покупцеві податкову накладну із зазначенням у ній дати виписки, порядкового номера, найменування та індивідуального податкового номера продавця і покупця, умови продажу і форми ведення розрахунків.

Підставою для виконання покупцями (замовниками) зобов'язань із проведення розрахунків є належним чином оформлені документи.

Покупці продукції зобов'язані виконувати договірні умови здійснення розрахунків за відповідними договірними сумами у встановлені терміни, проте можуть виникнути непередбачені обставини, які перешкоджають

своєчасному виконанню зобов'язань або виконанню їх взагалі. Це можуть бути такі обставини:

- тимчасова або стійка фінансова неплатоспроможність;
- банкрутство;
- форс-мажорні обставини.

Якщо покупцями не здійснена своєчасна оплата за відвантажену продукцію, виникають сумнівні борги. Для покриття сумнівних боргів кооперативи створюють резерв сумнівних боргів.

Якщо виникають форс-мажорні обставини (воєнні дії, пожежі, повені тощо) можливі випадки повної або часткової втрати товарів у дорозі, їх пошкодження, знищення та ін. Щоб уникнути збитків за згаданих обставин продавці або покупці можуть застрахувати відвантажені цінності за зазначеними страховими подіями.

Сільськогосподарські кооперативи реалізацію своєї продукції відображають на момент відвантаження продукції, підписання актів виконаних робіт (послуг). Розрахунки з покупцями за товарно-матеріальні цінності здійснюються, як правило, після відвантаження продукції.

Облік розрахунків з покупцями і замовниками за відвантажену продукцію, окрім заборгованості, забезпеченої вексями, ведеться на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». На цьому рахунку узагальнюється також інформація про розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи. Рахунок 36 активний, балансовий, основний.

Продажна вартість реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг (у т. ч. на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), які підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації відображається за дебетом 36 рахунку. За кредитом цього рахунку відображається сума платежів, які надійшли на рахунки кооперативу в банківських установах, у касу та інші види розрахунків.

Сальдо за дебетом рахунка відображає заборгованість покупців і замовників за отриману продукцію (роботи, послуги).

З вітчизняними покупцями і замовниками облік розрахунків ведеться на субрахунку 361 „Розрахунки з вітчизняними покупцями”, а з іноземними покупцями – на субрахунку 362 „Розрахунки з іноземними покупцями” 36 рахунку, з учасниками промислово-фінансової групи – на субрахунку 363 „Розрахунки з учасниками ПФГ”. Аналітичний облік по субрахунку 362 ведеться у гривнях і валюті, обумовленій договором.

Щоб уникнути непорозумінь, які можуть виникнути при розрахунках передача продукції кооперативом покупцю повинна бути документально підтверджена. Відпуск продукції проводиться на підставі Довіреності, яка пред’являється представником покупця разом з документом, що засвідчує його особу. В такій Довіреності повинні бути заповнені всі реквізити підприємства-покупця, зазначено найменування і кількість отриманої продукції, термін дії довіреності, особистий підпис представника покупця, підтверджений керівником і головним бухгалтером підприємства-покупця, з наявністю відтиснення печатки. Причому, підпис представника покупця на довіреності повинен бути ідентичний підпису одержувача продукції на відвантажувальних документах. Оформлення і порядок обліку довіреностей регулюється Інструкцією № 99 від 16.05.96 р., затвердженою наказом Міністерства фінансів України (зі змінами і доповненнями).

Відвантаження продукції здійснюється на підставі Накладної з одночасним оформленням Податкової накладної (для платників ПДВ). Якщо у Договорі передбачена передплата, то спочатку покупцю виписується Рахунок-фактура на підставі якої здійснюється оплата за продукцію. Якщо доставка продукції покупцю здійснюється транспортом постачальника, важливе значення має чітке і правильне оформлення товарно-транспортних накладних з підписами і з печаткою одержувача, що засвідчує отримання товарів або продукції. Заповнення товарно-транспортної не є обов’язковим, тому що зазвичай покупці самі забирають продукцію.

Розрахунки з постачальниками і замовниками ведуть зазвичай у безготівковій формі. Але можливі розрахунки і з каси готівкою, яка отримана з каси обслуговуючого банку та і з виручки від реалізації товарів, продукції кооперативу. При здійсненні розрахунків готівкою кооператив, одержуючи готівку, зобов'язаний надати покупцям (замовникам) відривну квитанцію прибуткового касового ордеру та розрахункові документи, які є підставою про проведення розрахунків з постачальником готівкою.

Для здійснення безготівкових розрахунків використовують наступні форми установлених розрахункових документів:

- платіжні доручення;
- платіжні вимоги-доручення;
- розрахунковий чек;
- платіжна вимога;
- акредитив.

Про розрахунки з покупцями та замовниками за поставлену продукцію узагальнення інформації відображається на активному рахунку 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками», за дебетом якого відображається продажна вартість реалізованої продукції. Вона включає податок на додану вартість, збори (обов'язкові платежі), які повинні бути зараховані на користь підприємства, по кредиту – сума платежів, які фактично поступили на рахунки підприємства в банківських установах. Дебетове сальдо рахунку відображає заборгованість покупців і замовників на кінець звітного періоду, що залишилася, за отриману продукцію.

До рахунку 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками” відкриваються наступні субрахунки:

- 361 „Розрахунки з вітчизняними покупцями”;
- 362 „Розрахунків з іноземними покупцями”.

Для того, щоб здійснювати товарообмінні (бартерні) операції сторони укладають договори, в яких визначають строки взаємних поставок товарів,

обов'язки сторін з виконання умов договору та відповідальність сторін у випадку порушення прийнятих зобов'язань.

За бартерним обміном при відвантаженні товару (наданні послуг) в обов'язковому порядку складаються: Рахунок-фактура, Накладні, Акти, в яких зазначається окремим рядком сума податку на додану вартість, дата складання, найменування і адреса постачальника та покупця.

Операції, пов'язані зі здійсненням розрахунків з покупцями і замовниками відображено у типовій кореспонденції рахунків, яку розглянемо у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Продана продукція покупцю за договірною вартістю з урахуванням ПДВ	361	701
2	Списана готова продукція зі складу за фактичною собівартістю	901	27
3	Надійшла часткова оплата за продукцію на поточний рахунок продавця	311	361
4	Внесена в касу продавця часткова готівка за продукцію	301	361
5	Списаний чистий дохід від реалізації на фінансові результати	701	791
6	Списана фактична собівартість готової продукції на фінансові результати	791	901
7	Списано на прибуток фінансові результати за підсумками звітного періоду	791	441

При реалізації сільськогосподарської продукції порядок відображення в обліку розрахунків з покупцями та замовниками наведений у табл. 2.3.

Отримання даних про заборгованість, строк сплати за якою ще не настав, а також заборгованість, несплачену в строк повинен забезпечити аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками. Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем і замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком, за кожною операцією. За допомогою цього підприємство може вести картки

аналітичного обліку на кожного дебітора або накопичувальну відомість довільної форми.

Таблиця 2.3

Облік розрахунків з покупцями та замовниками

№ з/п	Облік господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено отримання доходу від реалізації продукції, товарів, послуг	361, 362	701-703
2	Надійшла готівка в касу кооперативу від покупців та замовників за оплату продукції	301, 302	361, 362
3	Надійшла оплата за продукцію на рахунок в банку кооперативу	311, 312, 313	361, 362
4	Списано безнадійну дебіторську заборгованість покупців і замовників за рахунок створеного резерву сумнівних боргів	38	361, 362
5	Зараховано аванс покупця, отриманий кооперативом під поставку продукції після виконання зобов'язань	681	361
6	Списано безнадійну дебіторську заборгованість покупців та замовників	84	361, 362
7	Списано безнадійні борги, пов'язані з реалізацією продукції та за нестачі резерву	944	361, 362
8	Списано безнадійну дебіторську заборгованість покупців та замовників внаслідок надзвичайних обставин	991-993	361, 362

Облік розрахунків з покупцями і замовниками ведуть у Журнал-ордері № 6 с. г. В якому відображають підсумками за місяць обороти з кредиту рахунків 36, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 79 у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків. Записи в Журнал-ордер № 6 с. г. з кредиту рахунку 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками” здійснюють на підставі відомості аналітичного обліку за рахунком № 36 ф. № 6.6 с. г. У відомості наводиться перелік усіх покупців і замовників, які мали стосунки за звітний період або заборгованість за попередні періоди. За кожним із них показуються залишки на початок і кінець місяця та обороти за дебетом і кредитом за звітний місяць. Відомість аналітичного обліку заповнюється на підставі реєстрів № 6.1 с. г. , № 6.2. с. г., 6.3 с. г. та первинних документів.

До Журналу-ордеру № 6 с. г. дебетовий оборот за рахунком 36 переносять в кредит рахунків 70, 71 та ін., на підставі відомості аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг ф. № 6.4 с.-г.

Синтетичний облік за рахунками 36 ведеться в Журналі-ордері 6 с. г., а аналітичний – у відомості 6.6 с. г. „Відомість аналітичного обліку по рахунку 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками” та у відомості 6.7 с.-г. „Відомість аналітичних даних про доходи по рахунках: 71, 72, 73, 74,75, 79”.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведуть в розрізі контрагентів, тому що перекривати заборгованість одному контрагенту за рахунок заборгованості іншого не можна. В залежності від умов проведення розрахунків та їх обсягу, формуються й інші ступені аналітики, а саме: за валютою розрахунків, за контрактами, за первинними документами, за предметом розрахункових операцій.

У сільськогосподарському обслуговуючому кооперативі „Молочні ріки” розрахунки з покупцями та замовниками ведуть на рахунку 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”. За дебетом відображають реалізацію продукції покупцю, за кредитом – оплата покупців за продукцію.

У СОК „Молочні ріки” основним покупцями є молокозаводи. Взаємовідносини кооперативу з такими покупцями починаються з укладанням Договорів купівлі-продажу (Додаток) своєї продукції. У цих договорах зазначаються зобов'язання продавця про обсяги і терміни відвантаження продукції і зобов'язання покупця (замовника) про приймання продукції. Особлива увага приділяється ціні товару, термінам поставки, порядку розрахунків, термін оплати, адже ці умови є істотними й необхідні у разі вирішення спору у претензійно-позовному порядку. На молокопереробному підприємстві за прийняту від кооперативу продукцію на підставі даних накопичувальних відомостей виписують приймальні квитанції. У цих квитанціях вказують фізичну та залікову масу прийнятої продукції, її якість, суму до виплати. Документом, що підтверджує здавання заготівельним організаціям молока є Приймальна квитанція ф. № ПК-3 (МС) (Додаток). З іншого боку, приймальні квитанції слугують підставою для відображення в обліку виникнення дебіторської заборгованості покупців.

Для того, щоб уникнути непорозумінь, які можуть виникнути при розрахунках передача продукції кооперативом покупцю повинна бути документально підтверджена. Відпуск продукції проводиться на підставі Довіреності, яка пред'являється представником покупця разом з документом, що засвідчує його особу. В такому документі повинні бути заповнені всі реквізити підприємства-покупця, зазначено найменування і кількість отриманої продукції, термін дії довіреності, особистий підпис представника покупця, підтверджений керівником і головним бухгалтером підприємства-покупця, з наявністю відтиснення печатки. Причому, підпис представника покупця на довіреності повинен бути ідентичний підпису одержувача продукції на відвантажувальних документах. Відвантаження продукції здійснюється на підставі Накладної. Якщо у Договорі передбачена передплата, то спочатку покупцю виписується Рахунок-фактура на підставі якої здійснюється оплата за продукцію. Зазвичай розрахунки з покупцями та замовниками ведуть зазвичай у безготівковій формі. Для здійснення безготівкових розрахунків використовують платіжні доручення.

Можливі розрахунки також і з каси готівкою, яка отримана з каси обслуговуючого банку та і з виручки від реалізації продукції кооперативу. При здійсненні розрахунків готівкою кооператив, одержуючи готівку, зобов'язаний заповнити Прибутковий касовий ордер, а також надати покупцям (замовникам) відривну квитанцію прибуткового касового ордеру та розрахункові документи, які є підставою про проведення розрахунків з постачальником готівкою.

У СОК „Молочні ріки” здійснюють також товарообмінні (бартерні) операції при яких сторони укладають договори, в них визначають строки взаємних поставок товарів, обов'язки сторін з виконання умов договору та відповідальність сторін у випадку порушення прийнятих зобов'язань.

За бартерним обміном при відвантаженні товару (наданні послуг) в обов'язковому порядку складаються: Рахунок-фактура, Накладні, Акти, в

яких зазначається окремим рядком сума податку на додану вартість, дата складання, найменування і адреса постачальника та покупця.

2.3. Облік операцій з надходження і реалізації продукції (робіт, послуг) членів кооперативу

Одним з основних видів активів кооперативу виступає готова продукція. Вона призначена для перепродажу протягом короткого періоду. Реалізуючи готову продукцію, закуплену у членів кооперативу, організація отримує економічні вигоди. Вартість продукції повинна бути достовірно визначена. Така достовірність залежить від правильності документального оформлення операцій з нею. Саме первинний документ підтверджує факт надходження та реалізації продукції. Продукція в кооператив повинна відповідати якісним характеристикам і призначена для продажу [65, с. 198].

Голова кооперативу повинен призначити особу відповідальну за приймання і відпуск продукції, за правильне і своєчасне оформлення таких операцій.

Документальне оформлення операцій з готовою продукцією починають з вибору форм первинних документів з переліку форм, рекомендованих Комітетом статистики України. Але якщо окремі типові форми документів не відповідають вимогам кооперативу, він може розробляти власні форми документів за умов наявності всіх обов'язкових реквізитів.

У кооперативі надходження готової продукції від асоційованих членів (юридичних осіб) оформлюють Накладною, від фізичних осіб – Актом на закупівлю молока (Додаток). При наданні послуг членам кооперативу оформлюють Договір (Додаток), Специфікацію до договору (Додаток), Товарно-транспортну накладну (Додаток), Дорожній листок тракториста та Акт виконаних робіт (Додаток). Підсумки за звітний період (місяць, квартал, рік) по надходженню продукції в кооператив бухгалтер записує у Відомість розрахунків з постачальниками (Додаток), окремо за кожним постачальником.

При реалізації продукції на переробне підприємство, з яким кооператив заключив Договір, заповняють Накладну. Підсумки за місяць переробне підприємство видає Приймальну квитанцію. Розрахунки з такими підприємствами здійснюються безготівковими розрахунками.

Реалізуючи закуплену продукцію заповняють Накладну та Товарно-транспортну накладну. В Товарно-транспортній накладній записують: підстава на відпуск продукції, номер автомашини, номер дорожнього листа, прізвище водія і продавця, адреса одержувача продукції, найменування, кількість, ціна та сума продукції.

Вартість продукції, реалізованої за готівку, при роздрібній торгівлі обліковують за продажною ціною, списують з матеріально відповідальної особи у розмірі виторгу, що отримано при продажі. Продавець вкінці робочого дня підраховує суму виручки, кількість продукції, що залишилась (якщо така є) і здає гроші в касу кооперативу. Бухгалтер звіряє всі дані: кількість продукції, яка була до продажу та продукцію, що залишилась. Після звірки бухгалтер кооперативу оформляє Прибутковий касовий ордер, при цьому реалізований товар списується з матеріально відповідальної особи. Бухгалтер всю виручку заносить у Журнал 1 (Додаток) та у Відомість 3.1 (Додаток). Для зручності розрахунків всі дані по реалізації продукції бухгалтер кооперативу заносить у Зведену відомість по реалізації молока на ринок за рік (Додаток). У такій Відомості зазначається дата реалізації, кількість реалізованої продукції та її ціна. Також всі ці дані заносять у Головну книгу (Додаток).

Реалізованою продукцією вважається продажна вартість відвантаженої продукції (наданих послуг), оформлених як підстава для розрахунків з покупцями документах, або продажна вартість відвантаженої продукції (наданих послуг) як платіж на рахунки кооперативу в установах банку або в касу кооперативу.

Реалізація молока – основний заробіток для селян. Завдяки створенню кооперативів зросли обсяги виробництва такої продукції. Адже у переробних

підприємств є претензії до населення і навпаки. Дуже часто можна почути, що деякі селяни здають розбавлене водою молоко. Але ж відомо: який покупець – такий і продавець. Добре відомо, що основна частина молока від населення надходить на заводи другим ґатунком не тому, що в ньому не вистачає жирності, білків чи кислотність підвищена, а передусім через бактеріальну забрудненість. Працівники ветеринарної медицини запевняють, якщо молоко не помістити в холодильну установку, то через годину після доїння кількість бактерій у ньому збільшується в ену кількість разів. Тому, якщо завод хоче доброго молока, а селянин – добру ціну, то треба, щоб оператор із заготівлі мав обладнану лабораторію та холодильну установку.

Створення сільськогосподарських кооперативів для селян є хорошим збутовим центром. Оскільки приймальні ціни за продукцію є вищими за ціни, які пропонують заводи. Тому багато селян, які мають у дворі корову, стають членами кооперативу. Кооператив робить все можливе, щоб зацікавити ще більше людей до співпраці. Головною умовою для хорошого заробітку члена кооперативу є те, щоб він здавав лише якісну продукцію. У СОК „Молочні ріки” членами кооперативу є фізичні та юридичні особи. На території одного з членів кооперативу, а саме у СФОГ „Маленький оазис”, знаходиться молокозбірний пункт. Там є водопостачання, каналізація, електропостачання, обладнання для якісного оцінювання молока (який кооператив отримав разом з автоцистерною у державну підтримку) та холодильну установку (яку кооператив отримав у безоплатне користування від заводу). Оскільки члени кооперативу живуть не близько один з одним, молоко доводиться збирати гужовим транспортом. Заготівля молока відбувається один раз на день. Працівник, що відповідальний за збір молока, під час прийому повинен перевірити кількість та якість молока. Спеціальний прилад „Екомілк” показує жирність, вміст білка, в'язкість, кислотність, забрудненість молока. Якщо молоко відповідає допустимим нормам, його виливають у холодильну установку. А молоко яке не відповідає нормам – залишають власнику. Тому з кооперативу молоко реалізовується лише вищим ґатунком. Це хороший

показник. Тому що всі сторони залишаються задоволені. Молокозаводи отримують свіже, охолоджене молоко. Тому вони змушені закупляти продукцію по вищій ціні. Якісну продукцію легко реалізувати на ринку по роздрібних цінах. Автоцистерна, в якій везуть молоко на ринок, зроблена таким чином, що продукцію можна продавати прямо з неї. СОК „Молочні ріки” постійно шукає хороших і надійних партнерів для збуту продукції. Виконавчий директор шукає молокопереробні підприємства, які прийматимуть продукцію за високими цінами, відповідно до її якості.

Аналітичний облік продукції, яка реалізована за безготівковий розрахунок, ведуть у Відомості 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками. Підставою для погашення заборгованості покупця є Виписка банку, яка у Відомості відображається за кредитом рахунку 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками”.

Собівартість продукції та виконаних послуг визначають у Розрахунку собівартості молока та наданих послуг (Додаток). Оскільки СОК „Молочні ріки” є неприбутковою організацією, тому собівартість продукції вести не потрібно. Але її вимагають показати у річній звітності, а саме у Основних показниках господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві (Додаток). Тому собівартість продукції та виконаних послуг у кооперативі визначається за рік.

Для організації та ведення бухгалтерського обліку заготівлі та реалізації продукції користуються П(С)БО 15 „Дохід” та 16 „Витрати”, а також Інструкції про застосування в обліку реалізації відповідних бухгалтерських рахунків. У П(С)БО 16 „Витрати” встановлені базові засади організації бухгалтерського обліку витрат кооперативу. Сукупність економічно однорідних витрат кооперативу є елементами витрат. В бухгалтерському обліку витрати відображаються одночасно зі зменшенням активів або зобов'язань. Витратами певного періоду визнаються витрати одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Якщо є такі витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, їх

відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

У П(С)БО 15 „Дохід” визначено критерії визнання доходу трьох типів операцій: реалізації продукції, надання послуг та використання активів кооперативу, що приносять відсотки іншими сторонами.

Процес реалізації продукції, наданні послуг відображають на таких балансових рахунках: 80 „Матеріальні витрати”, 81 „Витрати на оплату праці”, 82 „Відрахування на соціальні заходи”, 83 „Амортизація”, 84 „Інші операційні витрати”, 70 „Дохід від реалізації”.

Таблиця 2.4

**Кореспонденція рахунків з обліку надходження та реалізації
готової продукції, наданих послуг**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Придбано готову продукцію у постачальника	26	63
2	Надійшла на поточний рахунок оплата від покупця	31	36
3	Віднесено суму доходу від реалізації на збільшення фінансового результату від основної діяльності	70	79
4	Надійшла оплата на поточний рахунок за надані послуги	31	36

На рахунку 70 „Дохід від реалізації” показують узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, наданих послуг. За кредитом рахунку 70 показують збільшення (одержання) доходу, а за дебетом – суму непрямих податків та списання у порядку закриття на кредит рахунку 79 „Фінансові результати”.

Всі витрати по рахунках 80, 81, 82, 83, 84, списують на дебет рахунку 79 „Фінансові результати”.

2.4. Облік витрат і калькулювання собівартості послуг сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу „Молочні ріки”

У сільськогосподарському обслуговуючому кооперативі організація обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг передбачає низку попередніх організаційних заходів, які полягають у наступному: здійснюється аналіз передбачених Статутом СОК видів діяльності стосовно виконання робіт та надання послуг з обслуговування членам СОК та іншим особам і встановлюється їх перелік; відповідно до визначених видів діяльності встановлюються об'єкти та методи калькулювання і обліку витрат, формується облікова політика, яка затверджується наказом керівника СОК; визначаються статті прямих і непрямих витрат та методика розподілу останніх для формування повної собівартості продукції, наданих послуг.

Відповідно до П(С)БО 16 до виробничої собівартості наданих послуг включаються такі статті: прямі матеріальні витрати (п.12); прямі витрати на оплату праці (п.13); інші прямі витрати (п.14); загальновиробничі витрати (п.15); змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (п.16).

Витрати, які пов'язані з виконанням робіт, наданням послуг, виробництвом продукції з давальницької сировини, можуть групуватись за такими статтями калькуляції (типовими для більшості СОК): сировина та матеріали; куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій; паливо й енергія на технологічні потреби; зворотні відходи (вираховуються); основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва; відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристосувань цільового призначення та інші спеціальні витрати; витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання; загальновиробничі витрати; втрати від браку; інші виробничі витрати; попутна продукція (вираховується).

Здійснюється облік витрат за такими економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. Включаються до складу елемента „Матеріальні витрати” витрати на: сировину й матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності кооперативу при виконанні робіт, наданні послуг або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; придбане у сторонніх підприємств і організацій та використане в діяльності кооперативу будь-яке паливо та енергія всіх видів; тару й тарні матеріали; будівельні матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності кооперативу; запасні частини, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних і швидкозношуваних предметів кооперативу; малоцінні й швидкозношувані предмети (МШП), що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення; спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту; мило та інші миючі засоби, знешкджувальні засоби, молоко і лікувально-профілактичне харчування тощо; відшкодування витрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією. Підтверджують здійснення матеріальних витрат такими первинними документами: Акти на списання МШП, лімітно-забірні картки, акти на списання матеріалів тощо, подорожні листи вантажного автомобіля, облікові листи тракториста-машиніста тощо.

У склад економічного елемента «Витрати на оплату праці» відносять такі витрати:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством; премії та заохочення;

- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

Витрати на оплату праці складаються з основної заробітної плати, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат. З обліку праці та її оплати первинними документами є табелі обліку робочого часу, наряди на відрядну роботу для працівника та бригади, облікові листи праці та виконаних робіт, подорожні листи вантажних автомобілів, облікові листи тракториста-машиніста, розрахунки нарахування відпускних тощо.

До економічного складу „Відрахування на соціальні заходи” включаються: єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування; відрахування на індивідуальне страхування персоналу кооперативу; відрахування на інші соціальні заходи. Документи, в яких відображається інформація про відрахування на соціальне страхування, є розрахунково-платіжні відомості.

До елемента „Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Амортизація нараховується у Розрахунках нарахування амортизаційних відрахувань.

Витрати операційної діяльності включаються до складу елемента «Інші операційні витрати», тобто витрати, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв’язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

З обліку таких витрат первинними документами виступають Звіти про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, рахунки-фактури, платіжні доручення, видаткові касові ордери, квитанції тощо.

До виробничої собівартості не включаються і списуються на витрати періоду (витрати виробництва, обігу), в якому вони були здійснені, наступні

витрати операційної діяльності: понаднормативні відходи; витрати на зберігання, крім тих, які необхідні у виробничому процесі, що передував наступній стадії виробництва; адміністративні витрати; витрати на збут; інші витрати операційної діяльності.

Витрати, пов'язані із обслуговуванням виробництва і управлінням СОК є адміністративними. Відносяться до адміністративних витрат такі витрати: загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо); витрати на службові відрядження і утримання апарату управління кооперативом та іншого адміністративного персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати адміністративного призначення.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (робіт, послуг). До них відносяться: витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах; витрати на ремонт тари; оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); витрати

на транспортування, перевалку готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки; інші витрати.

У збутових СОК до складу витрат на збут включається частина витрат обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат.

Для відображення накопичення адміністративних витрат та витрат на збут первинними документами є: накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, розрахунок бухгалтерії, акти виконаних робіт, банківські виписки, звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

До інших операційних витрат включаються: витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8; собівартість реалізованої іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів; сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; недостачі і втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пені, неустойка; витрати на виплати матеріальної допомоги, утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності.

Первинними документами обліку інших витрат операційної діяльності є накладна, акт про оцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунок бухгалтерії. Списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати кооперативу, пов'язані із залученням позикового капіталу.

У склад інших витрат включають витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт,

послуг). До таких витрат відносять: собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій); собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів); собівартість реалізованих майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; інші витрати звичайної діяльності.

Реалізуючи фінансові інвестиції, необоротні активи та майнові комплекси особливістю є те, що собівартість їх реалізації буде збільшуватися на суму витрат, пов'язаних із реалізацією.

Облік витрат і калькулювання робіт та послуг обслуговуючого кооперативу для потреб ціноутворення та прийняття управлінських рішень регулюється внутрішнім Положенням про організацію управлінського обліку витрат і калькулювання виконаних робіт та наданих послуг СОК, яке є невід'ємною частиною або Додатком до Наказу про облікову політику СОК.

Дане Положення має містити наступні розділи: загальні принципи обліку витрат і калькулювання робіт та послуг СОК; встановлення центрів витрат, сфер відповідальності, об'єктів витрат і калькулювання; визначення методики обліку витрат і калькулювання.

Калькулювати виконані роботи та надані послуги рекомендується за видами собівартості:

- технологічної;
- виробничої;
- повної.

Технологічна собівартість включає прямі витрати на робочому місці, ділянці, бригаді. До них відносять витрати на сировину, матеріали, корми чи насіння (останні два елементи – лише у кооперативах відповідно племінного та селекційно-насінницького напрямку), паливо та інші, які передбачені

технологією виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також витрати на оплату праці робітників, безпосередньо зайнятих у процесі надання послуг, і витрати на утримання і використання обладнання. На основі такої собівартості приймаються рішення щодо доцільності власного виробництва чи придбання необхідних ресурсів, нормативів їх витрачання, ефективного використання обладнання, формування трансфертних цін, результатів діяльності центрів витрат тощо.

Технологічну собівартість плюс розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління цехами, бригадами, виробничими підрозділами) включає виробнича собівартість. Відображає рівень виробничих витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг). Відповідно до методики, викладеної в національних П(С)БО, на рахунку 23 „Виробництво” відображається саме виробнича собівартість продукції.

Повна собівартість включає виробничу собівартість плюс адміністративні, фінансові та витрати на збут. Така собівартість характеризує загальний рівень витрат на виробництво та реалізацію продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Для того щоб розрахувати повну собівартість виконаних робіт та наданих послуг здійснюють в такій послідовності розподілу витрат: розподіляються між окремими об'єктами планування та обліку витрати з утримання необоротних активів; визначається собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв; розподіляються загальні витрати: на зрошення та осушення земель, включаючи витрати на утримання меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів та на утримання полезахисних смуг (у селекційно-насінницьких кооперативах); списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних, непередбачених витрат та понаднормативних витрат; розподіляються бригадні, фермські, загальновиробничі, адміністративні, збутові, інші операційні, фінансові витрати; визначається загальна сума виробничих та повних витрат по об'єктах обліку; визначається собівартість продукції рослинництва (у селекційно-насінницьких кооперативах); визначається собівартість продукції

промислових виробництв з переробки продукції; розподіляються витрати з утримання кормоцехів (за рішенням СОК, що має бути затверджено наказом про облікову політику кооперативу, розподіл витрат може виконуватися щомісяця); визначається собівартість додаткових біологічних активів тваринництва (у племінних кооперативах); визначається собівартість продукції інших промислових виробництв; визначається повна собівартість продукції рослинництва (у селекційно-насінницьких кооперативах), тваринництва (у племінних кооперативах) та промислових виробництв (у переробних кооперативах), виконаних робіт, наданих послуг.

Основним етапом для цілей калькулювання є визначення калькуляційної одиниці. В заготівельно-збутових кооперативах, які здійснюють заготівлю, зберігання, передпродажну обробку, продаж продукції, надають маркетингові послуги калькуляційною одиницею є окреме замовлення, оформлене на підставі відповідного довгострокового Договору (Угоди) та відповідної заявки члена кооперативу. Залежності від технології виконаних робіт працівниками кооперативу на виконання даного Договору (Угоди), ведеться облік прямих витрат на рахунку 23 „Виробництво”, із зазначенням субрахунку відповідно до виду послуг – заготівля, зберігання, передпродажна обробка, продаж продукції – та аналітичного рахунку, відповідно до укладеного Договору із замовником та заявки. Калькуляція повної собівартості здійснюється за кожним замовленням методом сумування прямих витрат та розподілених загальновиробничих, адміністративних, фінансових та витрат на збут пропорційно прямим витратам. Калькулювання повної собівартості здійснюється по кожному замовленню. Кінцева собівартість послуг, витрати на функціонування кооперативу остаточно можуть бути підраховані в кінці звітного року (31 грудня), тому калькулювання з метою ціноутворення в кооперативі має здійснюватися у двох аспектах: встановлення облікових цін на надання послуг своїм членам (в частині повної бюджетної собівартості, обчисленої перед початком звітного періоду) та іншим особам (виходячи з

розрахунку: повна бюджетна собівартість плюс очікуваний прибуток, враховуючи обмеження 20%); обчислення повної фактичної собівартості наданих послуг в кінці звітнього року, проведення коригуючих кореспонденцій по списанню калькуляційних різниць.

Кінцева ціна робіт, послуг членам кооперативу для сервісних кооперативів дорівнює їх фактичній собівартості. У кооперативах з матеріально-технічного забезпечення кінцева ціна робіт, послуг членам кооперативу дорівнює вартості товарно-матеріальних цінностей, збільшеній на суму витрат по їх доставці (фасування, навантаження, розвантаження, транспортування тощо).

У сервісних кооперативах собівартість поставлених членам кооперативу послуг збільшується на відповідні витрати по утриманню кооперативів.

Для третіх осіб застосовуються принципи ринкового ціноутворення – чиста ціна реалізації дорівнює собівартості послуг плюс цільовий рівень рентабельності.

Аналітичний облік витрат на надання послуг у сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах доцільно організувати в розрізі субрахунків:

- 231 „Послуги з постачання”;
- 232 „Послуги в рослинництві”;
- 233 „Послуги в тваринництві”;
- 234 „Виробничі послуги з переробки”;
- 235 „Послуги зі збуту продукції”;
- 236 „Сервісні послуги” тощо.

Згідно до прийнятої в кооперативі методики аналітичний облік надання послуг деталізується в розрізі видів. Наприклад, субрахунок 232 „Послуги в рослинництві” може включати такі аналітичні рахунки:

- 2321 „Оранка”;
- 2322 „Посадка картоплі”;
- 2323 „Косіння трав” тощо.

Для списання собівартості реалізованих виконаних робіт та наданих послуг складається бухгалтерський запис за дебетом рахунку 90 „Собівартість реалізації”, субрахунок 903 „Собівартість реалізованих робіт і послуг” та кредитом рахунку 23 „Виробництво”.

Для врахування необхідності розподілу в аналітичному обліку собівартості реалізованих кооперативом товарів (у постачальницьких кооперативах), продукції та біологічних активів (у племінних та селекційно-насінницьких кооперативах), робіт та послуг (у всіх видах кооперативів) між членами кооперативу та третіми особами, до відповідних субрахунків рахунку 90 „Собівартість реалізації” рекомендується відкривати такі субрахунки другого порядку:

До субрахунку 901 „Собівартість реалізованої готової продукції” (тільки у селекційно-насінницьких та племінних СОК):

901.1 „Собівартість реалізованої готової продукції членам кооперативу”;

901.2 „Собівартість реалізованої готової продукції третім особам”;

До субрахунку 902 „Собівартість реалізованих товарів” (у постачальницьких кооперативах):

902.1 „Собівартість товарів, реалізованих членам кооперативу”;

902.2 „Собівартість товарів, реалізованих третім особам”;

До субрахунку 903 „Собівартість реалізованих робіт та послуг”:

903.1 „Собівартість робіт та послуг, реалізованих членам кооперативу”;

903.2 „Собівартість робіт та послуг, реалізованих третім особам”.

Матеріальні витрати, пов'язані з визначенням собівартості робіт та послуг кооперативу, відображаються в обліку кореспонденцією за дебетом рахунку 23 „Виробництво” (з деталізацією в розрізі субрахунків, що ідентифікують вид діяльності та в розрізі аналітичних рахунків, що ідентифікують вид виконаних робіт чи наданих послуг) та кредитом матеріальних рахунків: 20 „Виробничі запаси”, 22 „Малоцінні швидкозношувані предмети”.

Пов'язані з визначенням собівартості робіт та послуг кооперативу витрати на оплату праці, відображають в обліку кореспонденцією за дебетом рахунку 23 „Виробництво” з відповідною деталізацією в розрізі субрахунків та аналітичних рахунків та кредитом рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”.

Відрахування на соціальні заходи, пов'язані з визначенням собівартості робіт та послуг кооперативу, відображають в обліку кореспонденцією за дебетом рахунку 23 „Виробництво” в розрізі субрахунків та аналітичних рахунків та кредитом рахунку 65 „Розрахунки за страхуванням”.

Витрати на амортизацію, пов'язані з визначенням собівартості робіт та послуг кооперативу, відображають в обліку кореспонденцією за дебетом рахунку 23 „Виробництво” в розрізі субрахунків та аналітичних рахунків та кредитом рахунку 13 „Знос (амортизація) необоротних активів”.

Інші операційні витрати, пов'язані з визначенням собівартості робіт та послуг кооперативу, відображають в обліку за дебетом рахунку 23 „Виробництво” в розрізі субрахунків та аналітичних рахунків та кредитом рахунків: 372 „Розрахунки з підзвітними особами”, 68 „Розрахунки за іншими операціями” тощо. Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління ремонтними дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування, ведеться на рахунку 91 „Загальновиробничі витрати”.

Адміністративні витрати, що пов'язані з управлінням та обслуговуванням кооперативу, в обліку відображають на рахунку 92 „Адміністративні витрати”. Аналітичний облік адміністративних витрат ведуть за статтями витрат або в розрізі елементів витрат, передбачених кошторисом. Витрати, пов'язані зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, робіт і послуг, ведеться на рахунку 93 „Витрати на збут”. Аналітичний облік витрат на збут ведуть у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. За центрами витрат при організації обліку

відповідні реєстри ведуть в розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції. Облік інших витрат операційної діяльності ведуть на рахунку 94 „Інші витрати операційної діяльності”. На ньому також ведеться облік витрат операційної діяльності кооперативу, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 „Собівартість реалізації”, 91 „Загальновиробничі витрати”, 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”. Облік витрат фінансової діяльності ведеться на рахунку 95 „Фінансові витрати”, який призначений для обліку господарських процесів та витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків, нарахуванням відсотків за договорами кредитування, фінансового лізингу та інших витрат кооперативу, пов'язаних із залученням позикового капіталу. Облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (окрім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції та послуг, ведеться на рахунку 97 „Інші витрати”. фінансові, адміністративні, інші операційні витрати та витрати на збут в кінці звітнього періоду списуються на рахунок 79 „Фінансові результати”. Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив для відображення інформації про свої витрати має право застосовувати реєстри аналітичного та синтетичного обліку, передбачені Методичними рекомендаціями №390. Аналітичний облік витрат на надання відповідних послуг по рахунку 23 та їх виходу ведеться у формі №5.6 с.-г. „Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв”. На основі даних Звіту в кінці звітнього періоду формується Зведена відомість №5.10 с.-г. у межах видів послуг та структурних підрозділів кооперативу, дані якої переносяться до Журналу-ордера №5В с.-г. Аналітичний облік загальновиробничих витрат по рахунку 91 ведеться у ф.№5.7 с.-г. „Звіт про загальновиробничі витрати”. Аналітичний облік адміністративних витрат по рахунку 92 ведеться у ф.№5.8 с.-г. „Звіт про адміністративні витрати”. Аналітичний облік витрат на збут по рахунку 93 ведеться у ф.№5.9 с.-г. „Звіт про витрати на збут”. Аналітичний облік інших операційних витрат, фінансових витрат, витрат іншої звичайної

діяльності, податку на прибуток від неосновної діяльності та надзвичайних витрат на підставі первинних документів ведеться за відповідними статтями у Відомості №5.12 с.-г. аналітичних даних про витрати по рахунках: 94, 95, 96, 97, 98, 99. Аналітичний облік собівартості реалізації членам та третім особам по рахунку 90 ведеться у модифікованих відомостях №6.4а с.-г. та відомостях №6.4 с.-г. В кінці місяця кредитові обороти по рахунках 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 на підставі бухгалтерських довідок відносять в дебет рахунку 79 „Фінансові результати” в Журналі-ордері №5-Г с.-г. Дебетові обороти зазначених рахунках переносять у Зведені аналітичні дані про витрати (зворотну сторону Журналу-ордера №5-Г с.-г.) у порядку їх закриття. Обороти за кредитом по рахунках витрат з Журналу-ордеру №5-Г с.-г. переносять у Головну книгу.

Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи для забезпечення обліку витрат мають право самостійно розробляти та затверджувати форми документів та реєстрів обліку, розроблені відповідно до особливостей діяльності кооперативу.

У кінці звітної періоду проводять закриття рахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат на рахунки фінансових результатів. Для цього загальногосподарські та загальновиробничі витрати повинні розподілятися між прибутковою та неприбутковою діяльністю пропорційно до сум виручки від членів кооперативу та інших осіб. Списання витрат періоду відбувається проведенням по дебету рахунків 92, 93, 94 та кредитом субрахунку 791. Фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності та надзвичайні витрати списують з рахунків 95, 96, 97, 99 на рахунок 79 „Фінансові результати”. Так само списують і залишки доходів по рахунках 72, 73, 74, 75. Для списання нарахованої суми податку на прибуток від неосновної діяльності здійснюють проведенням з кредиту рахунку 98 в дебет рахунку 791.

Для забезпечення обліку доходів та результатів діяльності, сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи мають право самостійно

розробляти та затверджувати форми документів та реєстрів обліку, розроблені відповідно до особливостей діяльності кооперативу.

У СОК „Молочні ріки” облік витрат здійснюють за такими економічними елементами: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, інші операційні витрати.

Первинними документами витрат на оплату праці у СОК „Молочні ріки” є Табель обліку робочого часу, Обліковий лист тракториста, Розрахунки нарахування відпускних. Документ для запису інформації про відрахування на соціальні заходи у кооперативі є Книга нарахування заробітної плати.

Первинними документами, які використовують у СОК „Молочні ріки” при здійсненні матеріальних витрат є Рахунок-фактура, Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт (Додаток), Чеки на дизельне паливо (Додаток), Платіжне доручення (Додаток), Видатковий касовий ордер (Додаток). Витрати на амортизацію записують у Відомості нарахування амортизації (Додаток).

Для обліку інших операційних витрат використовують такі первинні документи, як Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, Рахунок-фактура, Платіжне доручення, Видатковий касовий ордер, Квитанції та інше.

Собівартість послуг у СОК „Молочні ріки”, підраховують у кінці звітного періоду (31 грудня). В кооперативі для списання собівартості реалізованих виконаних робіт та наданих послуг складають бухгалтерський запис за дебетом рахунку 80 «Матеріальні витрати» та кредитом рахунку 23 „Виробництво”. Матеріальні витрати, пов’язані з визначенням собівартості робіт та послуг кооперативу, відображаються кореспонденцією: дебет рахунку 23 „Виробництво” та кредит матеріальних рахунків: 20 „Виробничі запаси”, 22 „Малоцінні швидкозношувані предмети”.

Коли визначають собівартість робіт та послуг кооперативу витрати на оплату праці відображають в обліку так: дебет рахунку 23 „Виробництво” та

кредит рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”. А відрахування на соціальні заходи – за дебетом рахунку 23 „Виробництво” та кредитом рахунку 65 „Розрахунки за страхуванням”.

Витрати на амортизацію, пов’язані з визначенням собівартості робіт та послуг кооперативу, відображають в обліку кореспонденцією за дебетом рахунку 23 „Виробництво” та кредитом рахунку 13 „Знос (амортизація) необоротних активів”. Інші операційні витрати відображають в обліку за дебетом рахунку 23 „Виробництво” та кредитом рахунків: 372 „Розрахунки з підзвітними особами”, 68 „Розрахунки за іншими операціями” тощо.

У СОК „Молочні ріки” використовують відповідні реєстри синтетичного та аналітичного обліку. Аналітичний облік витрат на надання відповідних послуг по рахунку 23 та їх виходу ведеться у Звіті про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв. Аналітичний облік собівартості реалізації членам та третім особам по рахунку 80 ведеться у Розрахунках бухгалтерії (Додаток). У кінці місяця кредитові обороти по рахунках 80, 81, 82, 83, 84, 85 на підставі Бухгалтерських довідок відносять в дебет рахунку 79 «Фінансові результати». Обороти за дебетом по зазначених рахунках переносять у Зведені аналітичні дані про витрати (зворотну сторону Журналу-ордера по кредиту рахунків 80, 81, 82, 83, 84, 85) у порядку їх закриття. Обороти за кредитом по рахунках витрат з Журналу-ордеру (Додаток) переносять у Головну книгу.

У кінці звітної періоду проводять закриття рахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат на рахунки фінансових результатів. Для цього загальногосподарські та загальновиробничі витрати розподіляють між прибутковою та неприбутковою діяльністю пропорційно до сум виручки від членів кооперативу. Списують витрати періоду по дебету рахунків 80, 81, 82, 83, 84, 85 та кредитом субрахунку 79. Так само списують і залишки доходів по рахунках 71, 72, 73, 74, 75.

2.5. Облік результатів діяльності сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу „Молочні ріки”

У кооперативі під доходом мається на увазі збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів, від реалізації готової продукції, товарів, виконаних робіт і послуг, від страхової діяльності, за винятком вартості повернення покупцем продукції, товарів та інших вирахувань з доходу. Інформація про дохід кооперативу формується в бухгалтерському обліку та розкривається у фінансовій звітності на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 „Доход”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. В даному П(С)БО наведені критерії визначення доходу, які застосовують окремо до кожної операції. Але такі критерії слід застосовувати також до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо не впливає з суті такої господарської операції. Від звичайної діяльності визначені доходи класифікують в бухгалтерському обліку за такими групами:

- доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визначається за наявності таких умов:

1. Покупцеві передано ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
2. Кооператив не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
3. Суму доходу (виручку) можна достовірно визначати;
4. Є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можна достовірно визначити.

У разі обміну продукцією, товарами, роботами, послугами та іншими активами, які є подібними за визначенням та мають однакову справедливую вартість доходу не визначається.

Доход, пов'язаний з наданням послуг, визначається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити результат від операції. Це відбувається за таких умов: можливості достовірної оцінки доходу, імовірності надходження економічних вигод від надання послуг, можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу, можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Проводять оцінку ступеня завершеності операції з надання послуг шляхом: визначення виконаної роботи; визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які надаватимуться; визначення питомої ваги витрат, яких зазначає кооператив у зв'язку з наданням послуг, в загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума таких витрат включає тільки витрати, які відображають обсяг наданих послуг на певну дату.

Не визначається доходом цільове фінансування доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримано та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Але коли дохід, який відображений за даними обліку, не відповідає критеріям визнання доходу, його необхідно виключити зі складу доходу. Разом з цим необхідно відновити виробничу собівартість готової продукції (товарів, робіт, послуг).

При бартерних операціях особливостями визнання і оцінки доходів полягають у наступному: якщо першою подією є отримання продукції, виконання робіт та послуг, таке надходження розцінюється як попередня оплата продукції, робіт, послуг, які підлягають подальшому відвантаженню покупцем (замовником). Згідно П(С)БО 15 „Доходи” сума попередньої оплати не признається доходом до моменту зустрічного відвантаження

продукції, робіт, послуг; якщо бартерні операції здійснюються поетапно (частинами), то кожне часткове відвантаження продукції чи кожний етап виконання робіт послуг розглядається як окрема операція і дохід буде визнано на дату здійснення цих операцій в сумі, відповідній такому відвантаженню чи етапу виконаних робіт, послуг; та сторона бартерного договору, яка представляє іншій стороні послуги в обмін на продукцію (роботи, послуги), визнає дохід, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу; загальна сума доходу за бартерним договором визначається за справедливою вартістю продукції (робіт, послуг), які одержані чи підлягають отриманню підприємством; якщо сторони бартерного договору проводять обмін продукцією (роботами, послугами), які подібні за призначенням та мають однакову справедливу вартість, то дохід ними не визнається. Також дохід не признаватиметься і у випадку, якщо договором передбачено, що відвантажені вироби підлягають монтажу, але його не виконано на момент відвантаження виробу.

Фінансові результати визначає різниця між отриманими доходами та витратами виробничо-господарської діяльності сільськогосподарських кооперативів. Разом з цим розрізняють прибуток чи збиток від реалізації сільськогосподарської продукції та продукції її переробки, виконання робіт і послуг, допоміжної діяльності, реалізації матеріальних цінностей, основних засобів та нематеріальних активів, та від інших операцій.

За визначеною Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку класифікацією, фінансові результати діяльності кооперативів поділяються на результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій. Разом з цим, фінансові результати від звичайної діяльності кооперативу можуть поділятися на результати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

На основі положень(стандартів)бухгалтерського обліку здійснюється порядок обліку доходів, витрат і визначення фінансових результатів. Порядок визнання і склад доходів визначений у П(С)БО 15 „Доходи”. Для обліку доходів та результатів діяльності в робочому Плані рахунків

передбачені рахунки та субрахунки 7-го класу, які призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності кооперативу, а також від надзвичайних подій.

Таблиця 2.5

Рахунки та субрахунки з обліку доходів

Номер і найменування рахунку	Номер і найменування субрахунку
70 „Доходи від реалізації”	701 „Дохід від реалізації готової продукції” 702 „Дохід від реалізації товарів” 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”
71 „Інший операційний дохід”	711 „Дохід від реалізації іноземної валюти” 712 „Дохід від реалізації інших необоротних активів” 713 „Дохід від операційної оренди активів” 714 „Дохід від операційної курсової різниці” 715 „Одержані штрафи, пені, неустойки” 716 „Відшкодування раніше списаних активів” 717 „Дохід від списання кредиторської заборгованості” 718 „Одержані гранти та субсидії” 719 „Інші доходи від операційної діяльності”
72 „Дохід від участі у капіталі”	721 „Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства” 722 „Дохід від спільної діяльності” 723 „Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”
73 „Інші фінансові доходи”	731 „Дивіденди одержані” 732 „Відсотки одержані” 733 „Інші доходи від фінансових операцій”
74 „Інші доходи”	741 „Дохід від реалізації фінансових інвестицій” 742 „Дохід від реалізації необоротних активів” 743 „Дохід від реалізації майнових комплексів” 744 „Дохід від не операційної курсової різниці” 745 „Дохід від безкоштовно одержаних активів” 746 „Інші доходи від звичайної діяльності”
75 „Надзвичайні доходи”	751 „Відшкодування збитків від надзвичайних подій” 752 „Інші надзвичайні доходи”
76 „Страхові платежі”	За видами страхування
79 „Фінансові результати”	791 „Результат основної діяльності” 792 „Результат фінансових операцій” 793 „Результат іншої звичайної діяльності” 794 „Результат надзвичайних подій”

Протягом звітнього року за кредитом рахунків цього класу, окрім рахунку 76 „Страхові платежі”, відображають суму загального доходу разом із сумою непрямих податків (обов’язкових платежів) – це ПДВ, акцизний збір, які включені в ціну продажу, за дебетом – щомісячне відображення сум непрямих податків, щомісячне або щорічне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 „Фінансові результати”.

Узагальнення інформації про надходження страхових платежів та їх повернення страхувальникам з щомісячним віднесенням всієї різниці відображають на рахунку 76 „Страхові платежі”.

На рахунках класу 7 „Доходи і результати діяльності” відображають облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг).

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків з обліку доходів та фінансових результатів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Виручка від реалізації готової продукції	30, 31, 36	701
2	Виручка від реалізації товарів	30, 31, 36	702
3	Виручка від реалізації робіт, послуг	30, 31, 36	703
4	Податок на додану вартість	701-703	64
5	Списання доходів на фінансові результати	701-703	791

В бухгалтерському обліку для відображення повернення переданої для реалізації продукції у Плані рахунків передбачений субрахунок 704 „Вирахування з доходу” на якому вартість поверненої продукції покупцем відображається за дебетом в кореспонденції з кредитом субрахунків 701 чи 702. До складу кінцевих фінансових результатів кооперативу відносять прибуток (збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції та наданих послуг. Для того щоб визначити кінцевий фінансовий результат в кінці звітнього періоду доходи, які обліковувалися за кредитом рахунку 70 „Доходи від реалізації” та собівартість реалізованої продукції, робіт та послуг, що обліковувались на дебеті рахунку 90 „Собівартість реалізації” списують на рахунок 79 „Фінансові результати”. На 79 рахунку зіставляють фактичні доходи з фактичними витратами. Отриману різницю між доходами та витратами щомісячно відносять на рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Даний рахунок призначений для визначення кінцевого фінансового результату виробничо-фінансової діяльності кооперативу за звітний період. Сальдо по кредиту за 44 рахунком показує суму прибутку, за дебетом – отриманого збитку.

На рахунку 71 „Інші доходи” відображають доходи від реалізації та ліквідації основних засобів, нематеріальних цінностей, а собівартість вищезгаданих товарно-матеріальних цінностей збирають на рахунках 94 „Інші витрати операційної діяльності” та 97 „Інші витрати”. По рахунку 79 „Фінансові результати” визначають фінансові результати від реалізації та ліквідації основних засобів.

Таблиця 2.7

Бухгалтерські проводки з обліку доходів, витрат та фінансових результатів

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відвантажена готова продукція за цінами реалізації	361	701
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	641
3	Списана на реалізацію готова продукція за фактичною собівартістю	901	27
4	Віднесена сума виручки від реалізації продукції на фінансові реалізації	701	791
5	Списана на фінансові результати фактична собівартість продукції	791	901
6	Відображені фінансові результати на прибуток	791	441
7	Надійшла оплата від покупця за отриману продукцію	311	361
8	Отриманий аванс від покупця в рахунок поставки продукції згідно з угодою	311	681
9	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
10	Відвантажена готова продукція за цінами реалізації	361	701
11	Відображена сума ПДВ, яка раніше була включена до складу податкових зобов'язань	701	643
12	Списана продукція на реалізацію за фактичною собівартістю	902	27
13	Віднесена сума виручки від реалізації продукції на фінансові результати	701	791
14	Проведений взаємозалік в розрахунках	681	361

Для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) використовують такі первинні документи як довідки та розрахунки бухгалтерії. Для складання фінансових звітів порівнюють обороти за дебетом та кредитом рахунку 79 „Фінансові результати”. Дані по рахунку 79 відображають у Журналі-ордері № 6 с.г. та у Звіті про фінансові результати.

У СОК „Молочні ріки”, відповідно до класичних принципів, господарська діяльність спрямовується не на отримання прибутку, а на його розподіл між учасниками у вигляді знижок та надбавок до цін, пасивних доходів та відрахувань до цільових фондів. Від реалізації продукції валовий прибуток (збиток) кооперативу складається з чистого доходу від реалізації продукції, надання послуг без надбавок до цін на продукцію та знижок до цін на послуги та собівартості реалізованої продукції. У кінці року отриманий прибуток кооперативу повинен дорівнювати нулю. Вихід на таке значення прибутку забезпечується рівністю закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію, цін продажу засобів виробництва та собівартості, зафіксованої кооперативом. Для СОК „Молочні ріки” важливе значення має попередній розрахунок всіх витрат та доходів, що забезпечить зберігання обігових коштів, допоможе уникнути зайвого оподаткування та принесе бажану користь членам кооперативу.

2.6. Бухгалтерський облік кооперативних виплат та виплат на паї

У сільськогосподарському обслуговуючому кооперативі дохід формується з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці найманого персоналу. До оплати праці не належать кооперативні виплати і виплата часток доходу на паї членам кооперативу та асоційованим членам.

Кооперативні виплати – це частина доходу кооперативу, яка розподіляється між його членами пропорційно їх участі у накопиченні цього доходу та з урахуванням трудової та іншої участі членів кооперативу в його діяльності. Нарахування і виплата часток доходу на паї здійснюється за підсумками фінансового року з доходу, що залишається у розпорядженні кооперативу з урахуванням необхідності формування фондів для його розвитку. Відповідно до рішення загальних зборів кооперативу виплата

часток доходу на паї може здійснюватися грошми, товарами, цінними паперами, збільшенням паю тощо [56, с. 31].

Для нарахування і виплати часток доходу на паї здійснюють за підсумками фінансового року з доходу, який залишається в розпорядженні кооперативу з урахуванням необхідності формування фондів для його розвитку. У Статуті кооперативу може бути передбачено різний відсоток доходу на паї для членів чи асоційованих членів кооперативу. Згідно з рішенням загальних зборів кооперативу виплата часток доходу на паї може здійснюватися грошми, наданими послугами, цінними паперами, збільшенням паю.

При виході з кооперативу фізична чи юридична особа має право на отримання майнового паю натурою, грошми або, за бажанням, цінними паперами відповідно до його вартості на момент виходу, а земельної ділянки – в натурі (на місцевості).

У випадку коли в кооперативі загальні збитки, кооперативні виплати взагалі не розподіляються. Вони також не розподіляються, якщо збитки за минулі роки залишились не відшкодованими.

Щоб обчислити загальну суму кооперативних виплат, виплат на паї та розподілу за іншими напрямками у кінці періоду потрібно скласти документ, у якому зазначається загальний результат діяльності кооперативу та в якому здійснюється розподіл доходу кооперативу за напрямками, відповідно до Статуту кооперативу та рішення загальних зборів. Наприклад, таким документом може бути „Розрахунок розподілу доходу кооперативу”, в ньому відображається розподіл сальдо рахунку 79 на виплату податку на прибуток по неосновній діяльності, на відрахування до фондів кооперативу, на інші цілі, передбачені законодавством і Статутом кооперативу, а також на кооперативні виплати та виплати на паї. Такий документ повинен бути підписаний усіма відповідальними особами вищого управління кооперативу – головою ревізійної комісії, головним бухгалтером, виконавчим директором або головою кооперативу. Для розрахунку кооперативних виплат необхідно

скласти документ, до якого переносяться дані про загальну суму кооперативних виплат, визначену в Розрахунку розподілу доходу кооперативу, а також здійснюється нарахування за кожним з членів сум, які належать йому відповідно до частки участі. Для цього рекомендується застосовувати «Відомість нарахування та сплати кооперативних виплат». В такій Відомості по кожному з членів кооперативу в окремому рядку здійснюється розрахунок та відображення заборгованості перед членом по кооперативних виплатах. Для покращеного контролю підсумкових розрахунків, що ініціюється за вимогою будь-якого члена кооперативу, здійснюється перевірка правильності нарахування йому кооперативних виплат. Для цього порівнюють фактичну собівартість за кожною з послуг із сумою, сплаченою членом протягом періоду. Виконувати такі операції кооперативам рекомендується застосовувати форму „Контрольного листка розрахунків з членом за надані послуги”. У такий Контрольний листок з Розшифровок по послугах та поставлених цінностей члену за період переносять такі дані по видах послуг, отриманих членом: назви послуг, загальний об’єм користування, загальна сума сплати.

За даними реєстрів бухгалтерського обліку витрат на надання послуг по кожній з них складаються Калькуляційні розрахунки фактичної собівартості. З цих Калькуляційних розрахунків окремою графою до Контрольного листка переносяться дані по фактичній собівартості одиниці кожної з послуг. Помноживши об’єм послуг на фактичну собівартість визначимо розрахункову суму до сплати. Якщо різниця між сумою сплати за послуги та фактичною їх вартістю позитивна, це означає, що по даній послугі члену належить відповідний розмір кооперативної виплати, а негативна різниця відобразить збиток кооперативу. В підсумку взаємне зарахування цих різниць по всіх послугах формує загальну суму кооперативних виплат членові, яка порівнюється з Відомістю нарахування кооперативних виплат.

На загальних зборах кооперативу встановлюється розмір кооперативних виплат, в разі необхідності за рішенням загальних зборів,

певна частина кооперативних виплат може бути зарахована до пайового капіталу. В обліку суми виплат членам кооперативу відображаються за дебетом субрахунку 704.2 „Вирахування з доходів на кооперативні виплати” та кредитом субрахунку 672 „Розрахунки за іншими виплатами”.

Для списання кооперативних виплат на рахунок фінансових результатів відображають в кореспонденції дебету субрахунку 791.1 „Результат операцій з членами кооперативу” з кредитом субрахунку 704.2 „Вирахування з доходів на кооперативні виплати”.

Для видачі кооперативних виплат членам кооперативу здійснюють таку кореспонденцію рахунків: дебет 672 „Розрахунки за іншими виплатами” та кредит 30 „Каса” або інших рахунків активів, що передаються члену в рахунок виплат. До кооперативних виплат також можливе надання певних об’ємів послуг у наступних періодах.

Щоб відобразити заборгованість кооперативу перед кожним з членів та асоційованих членів за виплатами на паї необхідно скласти реєстр аналітичного обліку – „Відомість нарахування та сплати виплат на паї”. Разом з цим, на виконання вимог Закону про кооперацію та Закону про сільськогосподарську кооперацію, слід врахувати можливість того, що для членів та асоційованих членів кооперативу можуть бути визначені різні частки доходу на паї. Після того як визначили кола осіб, яким виплачуються суми на паї, у цей документ заносяться дані про розміри їх відповідних пайових внесків. Окремо записується загальна сума визначених виплат на паї членів та асоційованих членів. Ділення загальної суми виплат на сукупну вартість відповідних паїв визначається розмір виплат на 1 грн. паю. Помноживши даний коефіцієнт на вартість відповідного паю кожного з членів (асоційованих членів), які мають право на виплату на паї, отримаємо індивідуальну суму виплати на пай. Відображають нарахування виплат на паї за дебетом рахунку 441 „Прибуток нерозподілений” та кредитом рахунку 671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”. А за дебетом рахунку 671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами” в кореспонденції з кредитом

рахунку 30 „Каса” або інших рахунків активів, що передаються члену в рахунок виплат відображають виплати нарахувань на паї.

Відповідно до Методичних рекомендацій №390, синтетичний облік результатів діяльності кооперативу ведеться у Журналі-ордері № 6 с.-г. По рахунку 70 аналітичні дані відображаються у Відомостях № 6.4 с.-г. У Відомості № 6.7 с.-г. відображаються Аналітичні дані по рахунках 71, 72, 73, 74, 75, 79.

У Відомості № 7.2 аналітичних даних по рахунку 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” ведеться аналітичний облік використання прибутку від неосновної діяльності. Синтетичний облік за рахунком 44 ведуть у Журналі-ордері № 7 с.-г.

Для узагальнення інформації про розрахунки з членами кооперативу, пов'язані з розподілом прибутку від неосновної діяльності та поверненням належних їм до сплати кооперативних виплат синтетичний облік по рахунку 67 «Розрахунками з учасниками» ведуть у Журналі-ордері № 3Г с.-г.

Для забезпечення обліку доходів та результатів діяльності, кооперативних виплат та виплат на паї сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи мають право самостійно розробляти та затверджувати форми документів та реєстрів обліку, розроблені відповідно до особливостей діяльності конкретного кооперативу.

У СОК „Молочні ріки” загальні збитки, тому зараз кооперативні виплати не розподіляються. З початку створення кооперативу були збитки, які ще залишились не відшкодованими до цього року, тому кооперативних виплат кооператив не розподіляє.

Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи є неприбутковими організаціями. Це означає, що діяльність адміністрації повинна бути в першу чергу спрямована на вирішення неприбуткових статутних завдань (пп.3 ст. 2 Закону про сільгоспкооперацію, а не на прибуткову діяльність і отримання прибутку, хоча в процесі господарської діяльності неминуче одержання доходів, які підлягають віднесенню до прибуткової діяльності.

Відповідно до особливостей господарської діяльності членів кооперативу (сезонність) та виду кооперативу свою специфіку матиме і бухгалтерський облік доходів, витрат та фінансових результатів.

Відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку надходження від неприбуткової та прибуткової діяльності обліковуються на рахунках класу 7 „Доходи і результати діяльності” з чітким розподілом між цими двома видами діяльності на субрахунках.

За кредитом рахунку 70 „Доходи від реалізації” відображається нарахування виручки з реалізованих послуг за договірною вартістю, яка в кінці періоду списується в дебет рахунку 79 „Фінансові результати”.

Для розмежування аналітичного обліку доходів за різними операціями у різних видах кооперативів до субрахунків рахунку 70 „Дохід від реалізації” рекомендуємо відкривати такі субрахунки другого порядку:

До субрахунку 701 „Дохід від реалізації готової продукції” (застосовується лише у селекційно-насінницьких кооперативах та кооперативах, що займаються племінною роботою):

- 701.1 – „Дохід від реалізації продукції (біологічних активів) членам кооперативу”;
- 701.2 – „Дохід від реалізації продукції (біологічних активів) третім особам”;

До субрахунку 702 „Дохід від реалізації товарів” (застосовується у постачальницьких та заготівельно-збутових кооперативах):

- 702.1 – „Дохід від реалізації товарів членам кооперативу”;
- 702.2 – „Дохід від реалізації товарів третім особам”;
- 702.3 – „Дохід від реалізації продукції членів кооперативу”;

До субрахунку 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг” (застосовується у всіх сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах):

- 703.1 – „Дохід від реалізації робіт і послуг членам кооперативу”;
- 703.2 – „Дохід від реалізації робіт і послуг третім особам”.

З метою розмежування аналітичного обліку результатів діяльності

кооперативу, що проводиться для забезпечення вимог податкового законодавства у плані оподаткування доходів неприбуткових організацій, які отримані від неосновної діяльності, а також з метою контролю за обсягами розрахунків з нечленами кооперативу за його послугами (в межах 20% обороту), для визначення розмірів кооперативних виплат та виплат на паї, до субрахунку 791 „Результат операційної діяльності” рекомендуємо відкривати такі субрахунки другого порядку:

- 791.1 – „Результат операцій з членами кооперативу” (визначатиметься розмір перевищення сум, сплачених за послуги протягом року, над собівартістю послуг);
- 791.2 – „Результат операцій з третіми особами” (визначатиметься оподатковуваний прибуток від неосновної діяльності, з якого здійснюватиметься сплата податку на прибуток та розподіл за напрямками, визначеними загальними зборами кооперативу);
- 91.3 – „Результат операцій з покупцями продукції членів кооперативу” (обороты по дебету субрахунку обов’язково повинні бути рівними оборотам по кредиту).

В кінці звітної періоду проводиться закриття рахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат на рахунки фінансових результатів. При цьому загальногосподарські та загальновиробничі витрати повинні розподілятися між неприбутковою та прибутковою діяльністю пропорційно до сум виручки від членів кооперативу та інших осіб. Таким чином, на відповідні субрахунки будуть здійснені такі підсумкові закриваючі записи:

У дебет субрахунку 791.1 – з кредиту субрахунків 901.1, 902.1, 903.1, 704.2; у кредит субрахунку 791.1 – з дебету субрахунків 701.1, 702.1, 703.1;

У дебет субрахунку 791.2 – з кредиту субрахунків 901.2, 902.2, 903.2; у кредит субрахунку 791.2 – з дебету субрахунків 701.2, 702.2, 703.2;

У дебет субрахунку 791.3 – з кредиту субрахунку 704.1; у кредит субрахунку 791.3 – з дебету субрахунку 702.3.

Списання витрат періоду відбуватиметься проведенням по дебету

рахунків 92,93,94 та кредитом відповідних субрахунків другого порядку до субрахунку 791, описаних вище. Списання фінансових витрат, інших витрат звичайної діяльності та надзвичайних витрат з рахунків 95,96,97,99 здійснюватиметься на відповідні субрахунки рахунку 79 „Фінансові результати”. Аналогічно списуватимуться і залишки доходів по рахунках 72,73,74,75. Списання нарахованої суми податку на прибуток від неосновної діяльності здійснюється проведенням з кредиту рахунку 98 та дебетом субрахунку 791.2.

Загальний результат діяльності кооперативу законом про кооперацію та сільськогосподарську кооперацію визначається як доход. Доход кооперативу формується з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних і прирівняних до них витрат та витрат на оплату праці найманого персоналу.

Розмір економічного результату діяльності кооперативу визначається після закриття всіх бухгалтерських записів операцій з членами та з іншими особами. Вони повинні отримати кооперативні виплати, що належать членам кооперативу за підсумками діяльності за звітний період, якщо планова вартість послуг була завищена або якщо кооперативу вдалося знизити витрати проти передбачуваного рівня. Тому економічний результат основної діяльності кооперативу, який на перший погляд, здається прибутком, має принципово іншу економічну природу. Він не є метою діяльності, а є наслідком того, що неможливо точно визначити собівартість послуг кооперативу до закінчення фінансового року. І, якщо виявляється, що плата членів за послуги кооперативу перевищила їх собівартість, то члени кооперативу самі вирішують, як використати цей економічний результат.

З отриманого прибутку від неосновної діяльності в установленому порядку справляється податок на прибуток. Збитки покриваються у відповідності з порядком, визначеним у Статуті.

Отриманий неприбутковою організацією прибуток від прибуткової діяльності не може бути розподілений між членами кооперативу в складі

кооперативних виплат. Він використовується лише на цілі, передбачені Статутом, та може розподілятися у якості виплат на паї.

Загальний порядок розподілу результату діяльності кооперативу повинен відповідати вимогам чинного законодавства України та може спрямовуватися на:

- податки і збори (обов'язкові платежі) до відповідних бюджетів;
- погашення кредитів;
- покриття збитків;
- проведення відрахувань у фонди кооперативу;
- кооперативні виплати;
- виплату часток доходу на паї (до 20 відсотків, визначених до розподілу).

Однак правила відображення в обліку доходів, витрат, активів та зобов'язань за чинними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку є відмінними від порядку розподілу результату діяльності кооперативу, визначеного законами про кооперацію та сільськогосподарську кооперацію. Зокрема, погашення кредитів здійснюється за графіками, встановленими у договорах з банківськими установами та іншими інституціями, які займаються кредитуванням сільськогосподарської обслуговуючої кооперації, протягом звітного періоду, а не за його результатами; сплата податків та зборів здійснюється у порядку та в строки, передбачені ПКУ, а не за результатами звітного року. Тому виправданим вважаємо та рекомендуємо до застосування кооперативами порядок розподілу чистого результату після оподаткування операцій з нечленами кооперативу, який складається з покриття збитків, проведення відрахувань у фонди кооперативу, кооперативних виплат та сплати часток доходу на паї.

Після закриття всіх рахунків доходів та витрат, у тому числі списання залишків рахунків, пов'язаних з кооперативними виплатами, загальний залишок по рахунку 79 відноситься на рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, з якого проводиться кінцевий розподіл результату діяльності (або здійснюється відображення покриття збитку).

Прийнятий кооперативом порядок, що передбачає особливості ведення бухгалтерського обліку одночасно неприбуткової та прибуткової діяльності, необхідно відобразити в обліковій політиці кооперативу.

Обслуговуючі кооперативи, здійснюючи обслуговування членів кооперативу, не ставлять за мету отримання прибутку, а діяльність на обслуговування сільськогосподарського та іншого виробництва учасників кооперації. Проте в процесі діяльності кооперативу можуть виникати як надмірно сплачені суми за послуги членам кооперативу (у разі, якщо фактична собівартість послуг виявиться меншою, ніж ціна, по якій члени сплачували за послуги протягом періоду), так і доходи від надання послуг третім особам. Законом про кооперацію та Законом про сільськогосподарську кооперацію частину таких надходжень дозволено розподіляти на кооперативні виплати та виплати на паї.

Кооперативні виплати – це частина доходу кооперативу, яка розподіляється між членами кооперативу (об'єднання) 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 постачальницьких кооперативах та з урахуванням трудової та іншої участі членів кооперативу в його діяльності.

Нарахування і виплата часток доходу на паї здійснюється за підсумками фінансового року з доходу, що залишається у розпорядженні з урахуванням необхідності формування фондів для його розвитку. Статутом кооперативу може бути передбачено різний відсоток часток доходу на паї для членів і асоційованих членів кооперативу.

Розмір виплат на паї встановлюється рішенням загальних зборів членів кооперативу після відрахувань обов'язкових на формування і поповнення його фондів. Виплати можуть здійснюватися у грошовій формі, товарами, цінними паперами, а також у формі збільшення та інших формах, передбачених Статутом кооперативу. Загальна сума виплат на паї не може перевищувати 20 відсотків доходу, визначеного до розподілу. Кооперативні

виплати та виплати паї до оплати праці не належать.

Визначення фінансових результатів діяльності в сільськогосподарському обслуговуючому кооперативі теж має свої особливості, адже особливою економічною рисою кооперативів є їх неприбутковий характер.

Принципи діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів припускають, що в їх основній діяльності відсутні прибутки, а є грошові надходження, які після відшкодування витрат кооперативу на здійснення господарських операцій спрямовуються на кооперативні виплати членам кооперативу, нарахування на паї членам та асоційованим членам, погашення кредитів та створення резервного капіталу.

В зв'язку з тим, що під час господарської діяльності обслуговуючий кооператив застосовує попередні ціни, після закінчення звітного періоду і визначення фактичної собівартості наданих членами кооперативу послуг, останнім повертаються кооперативні виплати, які є основною статтею розподілу кінцевого результату діяльності кооперативу. За своїм економічним змістом кооперативні виплати – це повернення членам коштів, отриманих кооперативом понад собівартість наданих послуг, або надбавок до попередньо встановлених цін реалізації продукції членів кооперативу.

Розмір кооперативних виплат встановлюється загальними зборами, в разі необхідності за рішенням загальних зборів, певна частина кооперативних виплат може бути зарахована до пайового капіталу. Суми виплат членам кооперативу відображаються в обліку по дебету 704.2 „Вирахування з доходів на кооперативні виплати” в кореспонденції з рахунком 672 «Розрахунки за іншими виплатами» рахунку 67 «Розрахунки з учасниками».

Списання кооперативних виплат на рахунок фінансових результатів відображується по дебету субрахунку 791.1 „Результат операцій з членами кооперативу” в кореспонденції з кредитом субрахунку 704.2 „Вирахування з доходів на кооперативні виплати”.

Видача кооперативних виплат членам кооперативу відображається по

дебету субрахунку 672 „Розрахунки за іншими виплатами” в кореспонденції з кредитом рахунку 30 „Каса” або інших рахунків активів, що передаються члену в рахунок виплат. Існує також можливість зарахування кооперативних виплат в рахунок надання послуг в майбутньому.

Згідно з чинним законодавством, 20% надходжень до кооперативу можуть становити нарахування на паї членів кооперативу, паї асоційованих членів, які вносяться до капіталу кооперативу не для того, щоб відповідно до них отримувати послуги, а з метою підтримки діяльності кооперативу та одержання виплат на капітал.

Нарахування виплат на паї відображаються по дебету субрахунку 441 „Прибуток нерозподілений” в кореспонденції з субрахунком 671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”.

Виплата нарахувань на паї відображається по дебету субрахунку 671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами” в кореспонденції з рахунком 30 „Каса” або інших рахунків активів, що передаються члену в рахунок виплат.

Загальна сума кооперативних виплат, визначена загальними зборами кооперативу в межах результату діяльності, розподіляється між членами пропорційно їх участі у господарській діяльності кооперативу.

Згідно з статтею 1 Закону про сільгоспкооперацію, участь у господарській діяльності обслуговуючого кооперативу – це поставка (збут) через кооператив продукції, сировини, придбання товарів у кооперативі, користування послугами кооперативу. Зважаючи на різноплановість вимірників по обсягах різних видів діяльності кооперативу, універсальною є розрахунок участі в грошовому вимірнику (по сукупній сплаті за всі послуги). Частку участі можна відобразити за кредитом рахунку 361.1, для чого у Відомості 6.6а с.-г. (модифікованій) по розрахунках з членами кооперативу, як уже зазначалося, рекомендовано графу для визначення частки участі кожного з членів. Таким чином, сума виплат кожному члену буде кратна сумі коштів, які він заплатив за користування послугами протягом звітного періоду.

Очевидно, що для обчислення загальної суми кооперативних виплат, виплат на паї та розподілу за іншими напрямками у кінці періоду повинен складатися документ, у якому зазначатиметься загальний результат діяльності кооперативу та в якому буде здійснено розподіл доходу кооперативу за відповідними напрямками, відповідно до Статуту кооперативу та рішення загальних зборів. Цим документом пропонуємо визначити Розрахунок розподілу доходу кооперативу, де відобразатиметься розподіл сальдо рахунку 79 на виплату податку на прибуток по неосновній діяльності, на відрахування до фондів кооперативу, на інші цілі, передбачені законодавством і Статутом кооперативу, а також на кооперативні виплати та виплати на паї. Він повинен бути підписаний усіма відповідальними особами вищого управління кооперативу – головою ревізійної комісії, головним бухгалтером, виконавчим директором та головою кооперативу. У сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах, де голова є одночасно і виконавчим директором, а контрольні функції виконує одна людина, підписи проставляються відповідно ревізором та головою (підпис виконавчого директора буде відсутнім в силу виконання головою подвійних обов'язків). Документ бухгалтерських проведень формувати не буде, але на основі визначених у ньому сум за бухгалтерськими довідками буде здійснено відрахування на відповідні рахунки формування капіталу, а за відповідними відомостями – нарахування кооперативних виплат та виплат на паї.

З метою розрахунку кооперативних виплат рекомендуємо скласти документ, до якого заноситимуться дані про загальну суму кооперативних виплат, визначену в Розрахунку розподілу доходу кооперативу, та нарахування за кожним з членів сум, які належать йому відповідно до частки участі, перенесеної з Відомості №6.6а с.-г. Для цього пропонуємо Відомість нарахування та сплати кооперативних виплат. У Відомості на кожного з членів кооперативу відкривається окремий рядок; у ньому здійснюється розрахунок та відображення заборгованості перед членом по кооперативних виплатах, а також їх сплата чи зарахування у рахунок послуг.

Як уже зазначалося, за побудованою нами моделлю аналітичного обліку розрахунків з членами можливий альтернативний метод розрахунку суми кооперативних виплат з кожним з членів сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу. Однак він надто трудомісткий для того, щоб його застосовувати в масовій практиці, адже у кооперативах, де є значна кількість членів та видів діяльності, підрахувати суму кооперативних виплат індивідуально за кожним з членів проблематично у часовому вимірі.

Але в разі виникнення неузгодженостей при кінцевих розрахунках, за бажанням конкретного члена, перевірка правильності нарахування кооперативних виплат може бути здійснена. Для цього можна застосувати дані Розшифровок по послугах та поставлених цінностях члену кооперативу за період. У Розшифровках міститься інформація про загальний обсяг відповідних послуг та про суми, сплачені членом за ними. В кінці звітної періоду по кожній з послуг складаються Калькуляційні розрахунки фактичної собівартості. Маючи інформацію в аналітичному розрізі про кожну з послуг у Розшифровці, очевидно, що можливим є порівняння фактичної собівартості за кожною з послуг із сумою, сплаченою (зарахованою) членом протягом періоду. Це забезпечується перерахунком об'єму надання кожної з послуг по фактичній собівартості, з визначенням різниць по сплаті за кожною з них. Для таких операцій кооперативам рекомендується до застосування форма Контрольного листка розрахунків з членом за надані послуги, до якого переноситимуться такі дані по видах послуг, отриманих членом: назви послуг, загальний об'єм користування, загальна сума сплати. З Калькуляційних розрахунків окремою графою заноситимуться дані по фактичній собівартості одиниці кожної з послуг. Перемноженням об'єму послуг на фактичну собівартість визначатиметься „справедлива” сума до сплати. Позитивна різниця між сумою сплати за послуги та фактичною їх вартістю означатиме, що по конкретній послугі члену належить кооперативна виплата; негативна різниця відобразатиме збиток кооперативу. Взаємне зарахування цих різниць по всіх послугах в

підсумку формуватиме загальну суму кооперативних виплат членові, яка і звірятиметься з Відомістю нарахування кооперативних виплат.

Для відображення заборгованості кооперативу перед кожним з членів та асоційованих членів за виплатами на паї рекомендуємо складати окремий реєстр – Відомість нарахування та сплати виплат на паї. При цьому, на виконання вимог законодавства про кооперацію, слід врахувати можливість того, що для членів та асоційованих членів кооперативу будуть визначені різні частки доходу на паї. Після визначення кола осіб, яким виплачуються суми на паї, у цей документ заносяться дані про розміри їх відповідних пайових внесків. Окремою позицією записується загальна сума визначених виплат на паї членів та асоційованих членів. Часткою від ділення загальної суми виплат на сукупну вартість відповідних паїв визначається розмір виплат на 1 грн. паю. Перемноживши цей коефіцієнт (назвемо його коефіцієнтом виплат на паї) на вартість відповідного паю кожного з членів (асоційованих членів), які мають право на виплату на паї, отримаємо індивідуальну суму виплати на пай.

Схематично документальне оформлення результатів діяльності, нарахування кооперативних виплат та виплат на паї відображено на рис.2.2.

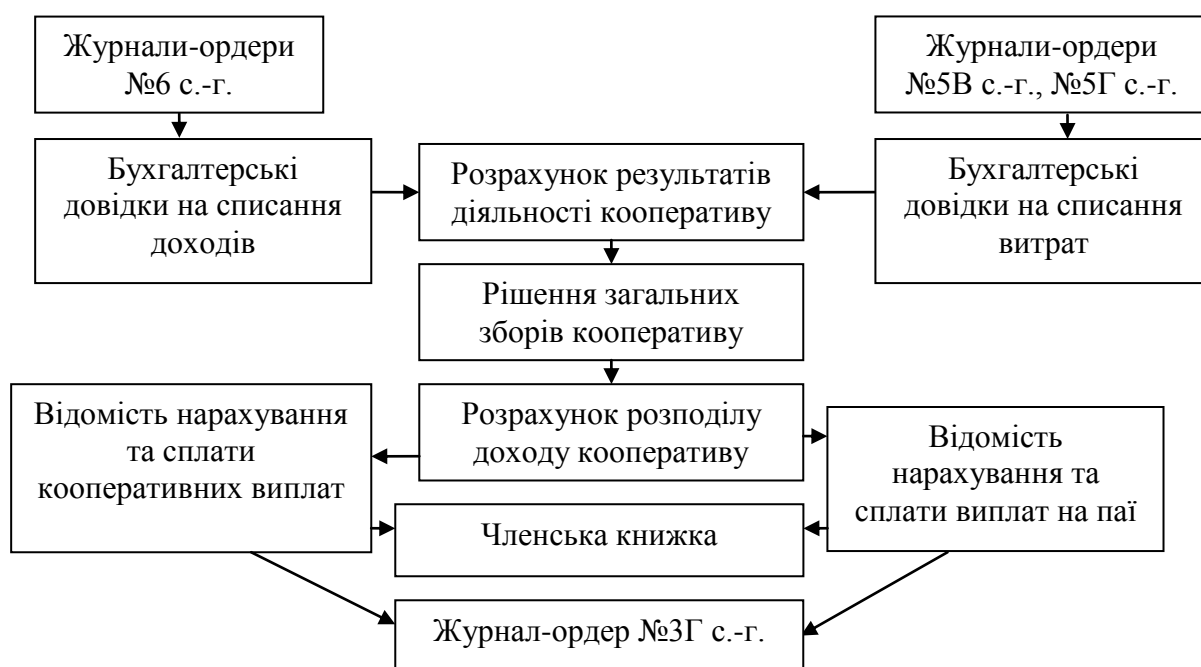


Рис. 2.2. Схема реєстрації господарських операцій по нарахуванню кооперативних виплат та виплат на паї

Схематично документальне оформлення результатів діяльності, нарахування кооперативних виплат та виплат на паї відображено на рис.2.2.

Кореспонденцію рахунків по обліку кооперативних виплат та виплат на паї представлено в табл.2.8.

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків по операціях з обліку кооперативних виплат на виплат на паї

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано кооперативні виплати членам кооперативу	704.2 ”Вирахування з доходів на кооперативні виплати”	672 „Розрахунки за іншими виплатами”
2	Віднесено кооперативні виплати на рахунок фінансових результатів	791.1 „Результат операцій з членами кооперативу”	704.2 „Вирахування з доходів на кооперативні виплати”
3	Розрахунок з членами кооперативу по кооперативних виплатах	672 „Розрахунки за іншими виплатами”	30 „Каса”
4	Нараховано виплати на паї	441 „Прибуток нерозподілений”	671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”
5	Виплачено виплати на паї	671 „Розрахунки за нарахованими дивідендами”	30 „Каса” 31 „Рахунки в банках”

Висновки до розділу II

Досліджуючи теоретичні питання методики організації обліку діяльності і виробничих відносин в обслуговуючих кооперативах можна зробити наступні висновки:

1. У сільськогосподарському кооперативі бухгалтерський облік здійснюється на підставі чинного законодавства України, зокрема Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, П(С)БО, Плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування тощо.
2. В сучасних умовах правовий режим пайового фонду майна сільськогосподарського кооперативу характеризується такими ознаками, як специфічне джерело його утворення (обов'язкові та додаткові пайові внески), його подільність і зворотність внесків (у разі вибуття члена кооператив повертає його пай), а також нарахування в установлених розмірах відсотків (кооперативних виплат) із доходу кооперативу.
3. Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи для забезпечення обліку витрат мають право самостійно розробляти та затверджувати форми документів та реєстрів обліку, розроблені відповідно до особливостей діяльності кооперативу.
4. Для забезпечення обліку доходів та результатів діяльності, сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи мають право самостійно розробляти та затверджувати форми документів та реєстрів обліку, розроблені відповідно до особливостей діяльності кооперативу.

РОЗДІЛ III

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ОБСЛУГОВУЮЧОГО КООПЕРАТИВУ ЯК ФОРМИ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУР НА СЕЛІ

3.1. Аналіз майнового стану сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу „Молочні ріки”

Активи кооперативу – це все те, що має вартість, належить кооперативу і відображається в активі бухгалтерського балансу. В активі балансу відображається інформація про розміщення капіталу, про вкладення його в конкретне майно, матеріальні цінності, про витрати кооперативу, готову продукцію, про залишки вільної готівки. Для кожного виду розміщеного капіталу відповідає певна стаття. Залежно від швидкості перетворення на готівку в активі балансу розміщені ці статті. Так розрізняють активи іммобілізовані (статті розділу I активу балансу) та мобільні (статті розділів II і III активу балансу). Іммобілізовані активи – це основний капітал, а мобільні активи – це поточні активи або оборотний капітал.

Оборотний капітал може бути у сфері обігу, це наприклад, короткострокові фінансові вкладення, засоби у розрахунках, готівка касі, на рахунках у банку тощо, тобто може функціонувати у грошовій та матеріальній формах.

Велике значення у фінансовій діяльності та підвищенні її ефективності має розміщення засобів кооперативу. Залежно від того, які асигнування вкладено в основні та оборотні засоби, скільки їх знаходиться у сфері обігу, в грошовій та матеріальній формі, значною мірою залежать результати фінансової діяльності і відповідно фінансовий стан кооперативу. Якщо у кооперативі створені виробничі потужності використовують недостатньо повно через несправність техніки, то це негативно впливає на фінансові результати діяльності та фінансовий стан господарства. У результаті призупиняється продаж продукції, надання послуг, заморожується капітал,

уповільнюється його обіг та відповідно погіршується фінансовий стан кооперативу. Разом із добрим фінансовими результатами, високим рівнем рентабельності кооператив може мати фінансові труднощі, якщо воно нераціонально використовує свої фінансові ресурси, вкладаючи їх у наднормативні запаси і припускаючи велику дебіторську заборгованість. Тому починати аналіз майна кооперативу треба з аналізу динаміки складу і структури загального капіталу.

Таблиця 3.1

Аналіз активів СОК „Молочні ріки”

№ п/п	Показник	На початок року		На кінець року		Відхилення		
		тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	за питомою вагою, %
1	Необоротні активи	104,9	95,3	70,3	55,5	-34,6	-33	-39,8
2	Оборотні активи	5,2	4,7	56,3	44,5	51,1	982,7	39,8
3	Усього	110,1	100	126,6	100	16,5	15	X
4	Грошові кошти та їх еквіваленти	3,2	61,5	18,2	98,4	15	468,8	36,9
5	Дебіторська заборгованість	2,0	38,5	0,3	1,6	-1,7	-85	-36,9
6	Усього оборотних активів	5,2	100	18,5	100	13,3	255,8	X

Підвищення відбулося за рахунок зростання оборотних коштів (поточних активів) на 51,1 тис. грн. Розрахунки показують, що зростання оборотних коштів був набагато більшим за темп зростання необоротних активів, що сприяє змінам у структурі між основним та оборотним капіталом. Також спостерігається зміна структури оборотних засобів. Спостерігається збільшення суми грошових коштів та їх еквівалентів і поточних фінансових інвестицій. Знизилась абсолютна і питома вага дебіторської заборгованості.

Загалом структура кооперативу є задовільною. Для більш детального дослідження майна кооперативу проведемо подальший аналіз основного та оборотного капіталів.

Основним капіталом називають вкладення засобів з довгостроковими цілями у нерухомість, акції, облигації, тощо. Особливе місце в основному капіталі посідають основні фонди. Вони мають основну питому вагу в іммобілізованих активах. На даний час користувачів інформації цікавить не первісна вартість основних засобів, а лише реальна їх вартість. Згідно з НП(С)БО 1 у статтю балансу „Основні засоби” включається вартість основних засобів (рахунок 10 „Основні засоби”). Так само відображають і суму зносу (інформація субрахунків 131 „Знос основних засобів”).

Таблиця 3.2

Аналіз основного капіталу СОК „Молочні ріки”

№ п/п	Стаття	На початок року		На кінець року		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Зміна в структурі, %
		тис.грн.	%	тис.грн.	%		
1	Основні засоби (залишкова вартість)	104,9	100	70,3	100	-34,6	
2	Знос	229,3	X	263,9	100	34,6	X
3	Коефіцієнт зносу, %	68,6	X	79,0	X	10,4	X
4	Усього основного капіталу	104,9	100	70,3	100	-34,6	X

Сума основного капіталу зменшилась на 34,6 тис. грн., щодо початку року. Це відбулося через зменшення вартості основних засобів. Значне зменшення основних засобів супроводжується досить змінним коефіцієнтом зносу, це негативно характеризує діяльність кооперативу. Загалом кооператив проводить правильну технічну політику, але потрібно досягати кращих результатів для отримання вищого прибутку.

Найбільш мобільні частини капіталу – це поточні активи балансу. Спочатку оцінюються зміни в наявності та структурі оборотного капіталу за важливими його складовими.

Дані таблиці показують, що сума оборотного капіталу збільшилась на 51,1 тис. грн. Відбулося це за рахунок збільшення грошових коштів та їх еквівалентів на 15,0 тис. грн., поточних фінансових інвестицій – на 37,8 тис. грн., та при значному зменшенні дебіторської заборгованості на – 1,7 тис. грн.

Таблиця 3.3

Аналіз оборотного капіталу СОК „Молочні ріки”

№ п/п	Стаття активу	На початок року		На кінець року		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Зміна в структурі, %
		тис. грн.	%	тис. грн.	%		
1	Дебіторська заборгованість	2,0	38,5	0,3	0,5	-1,7	38,0
2	Поточні фінансові інвестиції	-	-	37,8	67,2	37,8	67,2
3	Грошові кошти та їх еквіваленти	3,2	61,5	18,2	32,3	15,0	-29,2
Усього		5,2	100	56,3	100	51,1	X

Зменшення дебіторської заборгованості покращує фінансовий стан кооперативу. Для хорошої успішності життєдіяльності кооператив повинен мати обґрунтовані розрахунки щодо потреби.

В кооперативі недостатній обсяг запасів негативно позначається на його фінансовому стані. Якщо несправну техніку в кооперативі негайно не полагодити, то призупиниться процес заготівлі та реалізації продукції, це призводить до неотримання прибутку і навіть до отримання збитку. Готова продукція також належить до оборотного капіталу. Залишки готової продукції негативно впливає на фінансовий стан кооперативу. Відбувається замороження капіталу, зменшення його обертання, відсутність коштів на поточному рахунку, з'являється необхідність отримання додаткових кредитів і поява в зв'язку із цим додаткових витрат зі сплати відсотків за ними, зростання кредиторської заборгованості перед членами кооперативу, працівниками кооперативу, поява збитків.

Щоб не допускати залишки готової продукції у кооперативі необхідно закупляти продукцію високої якості, не порушувати ритм роботи транспорту (наприклад через нестачу пального), не втрачати ринків збуту продукції. Необхідно щоб сума грошей була такою, щоб її було достатньо для погашення першочергових платежів.

3.2. Аналіз і оцінка основних показників діяльності сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу „Молочні ріки”

Відносна характеристика фінансового результату діяльності кооперативу, що комплексно відображає ефективність використання ним матеріальних, трудових та фінансових ресурсів називається рентабельністю. Щоб розрахувати рівень рентабельності діяльності кооперативу необхідно одержаний прибуток поділити на базовий показник, що характеризує дохід (виручку) від реалізації продукції, витрати на її придбання та реалізацію, або ресурси, використані для одержання цього прибутку.

Існує багато різних показників рентабельності залежно від того, що є базовим показником для розрахунку, який вид фінансового результату (прибутку) з ним зіставляють, з чийх позицій оцінюють ефективність господарської діяльності кооперативу.

У зарубіжній та вітчизняній обліково-аналітичній практиці залежно від того, що є базовим показником для розрахунку (з чим порівнюють вибраний показник фінансового результату діяльності), зазвичай виділяють дві великі групи показників рентабельності:

- рентабельність продукції (вони ще називаються показниками рентабельності продажів);
- рентабельність капіталу (інвестицій).

Для аналізу та оцінки рентабельності діяльності кооперативу основним джерелом інформації є форма № 2 „Звіт про фінансові результати”, додатковими – форма № 1 „Баланс” та ін.

Для розрахунку показників рентабельності продукції є показники чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг) або витрати на її заготівлю та реалізацію. Такі показники рентабельності формуються на основі розрахунку коефіцієнтів рентабельності за всією продукцією кооперативу та за її окремими видами. Щоб розрахувати рентабельність за всією продукцією зіставляють фінансовий результат діяльності (прибуток) з одержаним чистим доходом або витратами на заготівлю та реалізацію

продукції для кооперативу загалом, у випадку, коли розраховують рентабельність за окремими видами продукції – прибуток з чистим доходом від реалізації конкретного виду продукції (витратами на її заготівлю та реалізацію). Проводять розподіл доходу і прибутку за окремими видами продукції та розрахунок її рентабельності якщо це вважається доцільним, у межах внутрішньогосподарського фінансового аналізу.

У західній та вітчизняній обліково-аналітичній теорії та практиці використовують різні варіанти оцінки рівня рентабельності продукції (рентабельності продажів) залежно від того, який з показників фінансового результату покладений в основу розрахунку. Зокрема це показники валового, операційного та чистого прибутку. Такі показники рентабельності розраховують:

- валова рентабельність продукції (k_{pv}) (валова рентабельність реалізованої продукції, питомий валовий прибуток) – відношення суми валового прибутку (Π_v) до величини чистого доходу (виручки) від реалізації (робіт, послуг) (ЧД): $k_{pv} = \Pi_v / \text{ЧД}$;

- операційна рентабельність продукції (k_{po}) – відношення суми прибутку від операційної діяльності (Π_o) до величини чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг): $k_{po} = \Pi_o / \text{ЧД}$;

- чиста операційна рентабельність продукції ($k_{pчo}$) – відношення суми чистого операційного прибутку від реалізації продукції (прибутку від операційної діяльності за вирахуванням податку на прибуток від операційної діяльності) ($\Pi_{чo}$) до величини чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг): $k_{pчo} = \Pi_{чo} / \text{ЧД}$.

Дані показники рентабельності продукції показують, який прибуток одержує кооператив з кожної гривні чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг) та характеризують ефективність його основної діяльності.

На практиці часто використовують варіант розрахунку показника рентабельності продукції – чиста рентабельність основної діяльності ($k_{pч}$),

коли в чисельнику виразу для його визначення наводиться чистий прибуток кооперативу (ЧП): $k_{рч} = \text{ЧП}/\text{ЧД}$.

В аналітичній практиці достатньо відомими є і показники рентабельності продукції, що визначаються як відношення прибутку від реалізації продукції до витрат на її виробництво (заготівлю) та збут. Ці показники показують частку прибутку від основного виду діяльності, що припадає на одну гривню витрат, і характеризують ефективність управління господарською діяльністю кооперативу і правильність вибраної ним стратегії. Згідно з особливостями відображення фінансових результатів і витрат на заготівлю та збут продукції в чинній системі обліку та звітності ці показники є такі:

- рентабельність продукції за собівартістю її реалізації (k_p^c): $k_p^c = \Pi_b / C_p$, де C_p – собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг);

- рентабельність продукції за витратами на її заготівлю та збут (k_p^{B3}): $k_p^{B3} = \Pi_b / (C_p + V_a + V_z)$, де V_a – адміністративні витрати; V_z – витрати на збут;

- чиста рентабельність продукції ($k_p^{чп}$): $k_p^{чп} = \Pi_b(1 - c_{пп}) / (C_p + V_a + V_z)$, де $c_{пп}$ – ставка податку на прибуток, відносних одиниць.

На основі даних бухгалтерського обліку рентабельність окремих видів продукції можна розрахувати таким чином за формулою: $k_{pi} = (c_i - c_i) / c_i$, де k_{pi} – рентабельність одиниці 1-го виду продукції; c_i – ціна одиниці продукції 1-го виду; c_i – собівартість одиниці продукції 1-го виду.

Головним із завдань, що вирішують у процесі аналізу рентабельності продукції, є дослідження впливу відповідних факторів впливу на зміну цього показника. При цьому, факторами першого рівня є фактори зміни чистого доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) та собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), факторами другого та наступних рівнів – зміна ціни та собівартості одиниці продукції, якості продукції, кон'юнктури ринку, структури реалізованої продукції, рівня прямих матеріальних витрат та витрат на оплату праці тощо. Визначають вплив факторів першого рівня способом ланцюгових підстановок або способом абсолютних різниць.

Для аналізу впливу факторів першого рівня на зміну показників рентабельності продукції вихідними є факторні моделі, що відображають залежність відповідного результативного показника (показника рентабельності продукції) від відповідних факторів. Модель, яка відображає взаємозв'язок першого з розглянутих показників рентабельності продукції (валової рентабельності продукції) та факторних показників першого рівня – чистого доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) (ЧД) і собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) (C_p), має вигляд: $k_{pi} = \text{ЧД} - C_p / \text{ЧД}$.

Цю модель застосовують для аналізу впливу факторів першого рівня на зміну валового показника валової рентабельності продукції у сільськогосподарському обслуговуючому кооперативі «Молочні ріки».

Таблиця 3.4

Динаміка рентабельності продукції за валовим прибутком у СОК „Молочні ріки”

Показник	За попередній період	За звітний період	Відхилення +, –	
			абсолютне	відносне, %
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг), тис. грн.	414,8	502,7	+87,9	21,19
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), тис. грн.	413,5	502,6	+89,1	21,55
Валовий прибуток, тис. грн..	1,3	0,1	-1,2	-92,31
Валова рентабельність продукції, %	0,3	0,02	-0,28	-

Для розрахунку зміни валової рентабельності продукції внаслідок зміни чистого доходу від реалізації продукції і собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) використовуємо способом ланцюгових підстановок.

Валову рентабельність продукції визначаємо так:

$$k_{pв(0)} = 414,8 - 413,5 / 414,8 * 100 = 0,3\%$$

$$k_{pв(01)} = 502,7 - 413,5 / 502,7 * 100 = 17,74\%$$

$$k_{pв(1)} = 502,7 - 502,6 / 502,7 * 100 = 0,02\%.$$

Щоб визначити вплив факторів на зміну валової рентабельності продукції потрібно розрахувати:

- вплив зміни чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг): $\Delta k_{рв(чД)} = 17,74 - 0,3 = 17,44\%$

- вплив собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг):

$$\Delta k_{рв(Ср)} = 0,02 - 17,74 = -17,72\%.$$

Загальний вплив обох факторів: $\Delta k_{рв} = 17,44 + (-17,72) = -0,28\%$.

Отож валова рентабельність продукції СОК „Молочні ріки” знизилась на 0,28% через зниження суми чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг) на 87,9 тис. грн., тобто на 21,19%. Вплив такого фактора становить 17,44%. Тобто, це означає, що завдяки зростанню доходу від реалізації продукції (при незмінній собівартості реалізованої продукції) валова рентабельність продукції могла б бути більшою. Разом з цим зростання собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), при умові незмінного доходу (виручки) від реалізації продукції, призвело б до зменшення валової рентабельності продукції.

3.3. Підвищення ролі сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу в забезпеченні продовольчої безпеки держави

Вивчаючи ситуацію фермерських господарств можна побачити, що даний вид діяльності при належних економічних та соціальних умовах є досить прибутковим та ефективним. Якось по новинах показали цікавий сюжет, як в Альпах фермер, утримуючи кілька десятків корів, має добрий прибуток із продажу молочної продукції, яку виготовляє за давніми рецептами. Теж знайшли чим здивувати: от кожне українське село смачними «секретами» повне! У споживачів мають попит домашнє молоко, масло, м'який сир, сметана, бринза. Дивлячись на молочні ряди на ринку, бачиш потужній домашній молокозавод, який, виготовляючи домашню продукцію, ефективно працює на продовольчу безпеку держави.

Але в Європі, то фермерські господарства мають свої невеликі заводи та фірмові магазини. А в нас, в Україні, сільського дядька дехто називає сировинним додатком. Але, якби зміцнити його становище, то що б змінилося б на ринку молока. Останнім часом молоко швидко зросло в ціні, адже Україна здавна відома на світовому ринку як молочна держава. Цікаво, чому якщо самому селянинові завести молоко на ринок у найближчий районний центр, ціна його буде по 6 гривень за літр. А це ж удвічі вища ціна від заготівельної від населення та значно більша від тієї, яку молокозаводи дають сільськогосподарським підприємствам. Щоб знайти відповідь на таке запитання можна звернутися у магазини. Адже у торговельних мережах впадає в очі різниця між заготівельними цінами та роздрібними. По молоці навіть географію вивчати можна, адже до міста Рівного його везуть із Києва, Тернополя, Хмельницького... А в Рівненській області виробляють за місяць 21,5 тисяч тонн українського молока, а це, за статистикою, на 9,7% більше ніж у січні 2012 року. Всім добре відомо такий факт, на ринку молока присутній посередник. Області вихоплюють одна у другій частину не «свого» молоко, за яким можуть гнати транспорт понад 300 кілометрів в одну сторону. На сьогодні пальне не дешево. Звичайно, що за господарювання з розмахом платить споживач. Колись у кожному колгоспі, за планової економіки, була одна або кілька молочнотоварних ферм. На сьогодні, частина інвесторів, що господарюють із розмахом (на тисячах гектарів), бачить у дійному скотарстві зайвий клопіт. Звичайно, кожна область може похвалитися сучасними доїльними комплексами та реконструйованими фермами. Ось наприклад, на Рівненщині, за даними департаменту агропромислового розвитку облдержадміністрації, деякі господарства отримують понад 5 тонн молока від корови на рік! Тому саме завдяки сільськогосподарським підприємствам за останні роки в області зросли обсяги виробництва молока. Загалом у країні господарства організованого сектору економіки, з якими передусім хочуть мати справу переробні підприємства, збільшили виробництво молока. Зміни помітні. Але із часу

впровадження земельної реформи частина не може похвалитися показником кількості утримання худоби на сто гектарів сільськогосподарських угідь. Всім добре відомо, що рослинницька і тваринницька галузі взаємопов'язані. Тому питання стосується не лише гарантування національної безпеки щодо молока і молокопродуктів, а й збереження родючості ґрунтів.

Галуза Олександр має 12 корів. Він наймає 2 доярок (працюють установками індивідуального доїння тварин), неабияк витрачається на придбання кормів, а ще кожне із 5 малих телят з нового приплоду за місяць випиває молока (за ринковою ціною) на 1000 гривень. Це все ж немаленькі витрати! Але він зауважив, що урядова дотація на збереження молодняку ВРХ покриває частину витрат та зацікавлює до їх утримання.

Особисті селянські господарства отримали значні інвестиції від уряду. Зросла чисельність худоби. Лише на Рівненщині станом на 1 грудня 2012 року дотація на суму понад 2 мільйони гривень «береже» більш як 6 тисяч молодняку ВРХ. Для держави це хороший показник.

По даних офіційного сайту Мінагрополітики, торік господарства населення виробили 442,7 тисяч тонн молока. Отож роками сільський дядько тягне «воза». Але є претензії у частини переробних підприємств до населення і навпаки. Можна почути таке, що деякі селяни здають розбавлене молоко. Але який покупець – такий продавець. Заготовляють посередники так зване біле молоко, без лабораторного аналізу. Заступник начальника відділу харчової і переробної промисловості департаменту агропромислового розвитку Рівненської обласної державної адміністрації Олександр Чуприна зазначив, що основна частина молока від населення надходить на заводи другим ґатунком не тому, що в ньому не вистачає жирності, білків чи кислотність підвищена, а передусім через бактеріальну забрудненість. Начальник головного управління ветеринарної медицини в області В'ячеслав Крижанівський, якщо молоко не помістити у холодильну установку, то через годину після доїння кількість бактерій у ньому збільшується в енно кількість разів. Він зауважив, що якщо завод хоче доброго молока, а селянин – добру

ціну, то треба, щоб оператор із заготівлі мав обладнану лабораторію та холодильну установку.

Впорядкувати таку ситуацію рішуче взялася обласна влада. Голова обласної державної адміністрації Берташ Василь Михайлович поставив завдання укласти договори між молокозаводами та здавачами (населенням) з видачею розрахункових книжок та проводити прийом молока через заготівельні пункти. Начальник державної інспекції сільського господарства в області Олександр Блищик сказав, що частину договорів вже укладено, а до кінця 2013 року передбачається завершити роботу. У цих договорах виписано обов'язки обох сторін. Це повинно позитивно позначитися на якості заготівлі молока, ціні та розрахунках на нього. Саме реалізація молока – основний заробіток селян. У Рівненській області лише 30 селянських господарств тримають по три і більше корів. Цей показник порівняно з Львівською та Вінницькою областями не дуже високий, але у відношенні до попередніх років, на Рівненщині зросла кількість молочної продукції. Але якщо ці господарства будуть удосконалюватись і розширюватись та об'єднуватись, то з кожним роком можна буде досягти і набагато кращих результатів. Спеціалісти говорять, що у Китаї кооперативи починають працювати з тими, хто утримує від трьох корів, а у Швеції – від п'яти.

Ми надто довго заглядаємо в чужу криницю з питань розвитку кооперативного руху. Маємо певний досвід, з якого слід зробити висновки.

У Гощанському районі сільськогосподарський обслуговуючий кооператив „Молочні ріки”, створений з ініціативи фермера Поліщука Олега Богдановича. Він створив принципово новий підхід. У своєму господарстві „Маленький оазис” він розробив ефективний раціон годівлі корів. Він засіяв соняшником 5 гектарів поля. Помолотивши і переробивши цю культуру він отримав якісну олію для продажу та макуху для ВРХ. За рахунок цього збільшилась продуктивність худоби. У 2010 році він вийшов на ринок заготівлі. Закупівельна ціна тоді становила 2,10 гривень за літру, а він давав 2,50 гривень. Молокозаводи, які працювали на ринку району, також були

змушені підняти ціни. СОК „Молочні ріки” реалізував молоко вищим ґатунком (і це ж від населення!) на ВАТ „Острозький молокозавод”. У 2009 році „Молочні ріки” на конкурсній основі отримав від держави молоковоз.

До статутного капіталу кооперативу внесли люди, але нажалі у ньому нема молокопереробного підприємства. Тому він реалізує молоко лише доочищеним та охолодженим (першим ґатунком). Звідси – можливість зацікавлювати ринковими методами: за кращу якість давати більшу ціну. Одночасно кооперативний рух у районі не підтримало одностайно, бо деякі заготівельники дають таку саму ціну за „біле молоко”.

Кооператив став самостійним гравцем на ринку. Але, вразливий, бо не має власної переробіток усієї сировини, яку він заготовляє, а бодай однієї тони.

Зі слів голови СОК „Молочні ріки” Поліщука Олега, у магазинах міста за пакет молока потрібно заплатити майже 11 гривень. А якби кооператив виготовляв, то воно б коштувало майже удвічі менше. З реалізації готової продукції, тобто з доданої вартості, була б можливість трохи підняти заготівельну ціну. Кооператив міг би постачати свою натуральну продукцію за прийнятною ціною у школи та дитячі садки району. Проте без допомоги держави міні-завод самотужки не придбати.

У Франції та Словенії працівники вивчали досвід кращих. Там дотація від держави не настільки істотна, як ми думаємо. Як на наші гроші вона велика, але там бізнес будують так, що він рентабельний і без дотації.

У сирому молоці дуже мала додана вартість, і без переробки це не так вигідно, як би хотілось. Добре було б, якби у кожному районі було власне виробництво молока та його переробки.

Є чимало країн в яких власники ферм є власниками або співвласниками молокозаводів та магазинів. Завдяки цьому вони отримують дохід із продажу готової продукції. З усім добре відомих причин у нас склалась інша модель. Цікаво, а чи може бути сільський дядько конкурентом великому товарному виробництву, а кооператив (за маленьких обсягів переробітку молока) –

молокозаводу? Та у морі, яким є ринок продовольства, достатньо простору і для човна і для корабля. Про що свідчить світовий досвід.

Висновки до розділу III

Зробивши економічний аналіз ефективності діяльності та вивчаючи перспективи розвитку сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу як форми підприємницьких структур на селі можна зробити наступні висновки:

1. Активи кооперативу – це все те, що має вартість, належить кооперативу і відображається в активі бухгалтерського балансу. А структура СОК „Молочні ріки” загалом є задовільною, що випливає із дослідження майна кооперативу.
2. Найбільш мобільні частини капіталу – це поточні активи балансу.
3. Щоб не допускати залишки готової продукції у кооперативі необхідно закупляти продукцію високої якості, не порушувати ритм роботи транспорту (наприклад через нестачу пального), не втрачати ринків збуту продукції. Необхідно щоб сума грошей була такою, щоб її було достатньо для погашення першочергових платежів.
4. Валова рентабельність продукції СОК „Молочні ріки” знизилась на 0,28% через зниження суми чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг) на 87,9 тис. грн., тобто на 21,19%. Впів такого фактора становить 17,44%. Тобто, це означає, що завдяки зростанню доходу від реалізації продукції (при незмінній собівартості реалізованої продукції) валова рентабельність продукції могла б бути більшою. Разом з цим зростання собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), при умові незмінного доходу (виручки) від реалізації продукції, призвело б до зменшення валової рентабельності продукції.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Дослідження питань та аспектів становлення, організації обліку та аналізу сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу „Молочні ріки”, дає можливість зробити наступні висновки та пропозиції:

1. Активізація сільського суспільного середовища, розвиток сільськогосподарської кооперації потребує розвитку різних форм інтелектуальної підтримки, як зі сторони діючих на селі установ та організацій, так і зі сторони окремих людей, які своїм підходом до дійсності і особистим прикладом могли б спонукати інших до дій, допомагати в подоланні труднощів, сприяти всім підприємницьким ініціативам. Особлива роль в цьому процесі має відіграти цілеспрямована діяльність держави у формуванні кооперативної системи.

2. Відповідне стимулювання сільського підприємництва з допомогою консультаційно-освітньої системи могло б значно прискорити цей процес, надати йому форми і змісту та забезпечити вільний розвиток господарських ініціатив.

3. Галузевими законодавчими і підзаконними нормативно-правовими актами, які регулюють правовідносини у сфері сільськогосподарської обслуговуючої кооперації в Україні, є Закони про сільгоспкооперацію, про фермерське господарство, про особисте селянське господарство та низка підзаконних нормативних актів.

4. Управління діяльністю сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів здійснюється на базі інформації, яка надходить з системи бухгалтерського обліку і є суттєвою для прийняття рішень керівними органами. Загальні організаційно-технічні та методичні правила бухгалтерського обліку визначаються нормативно-правовими актами з питань ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в Україні.

5. Визначена у статті 30 проекту Закону України „Про

сільськогосподарську обслуговуючу кооперацію” норма передбачає необхідність ведення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах з метою надання відповідним органам звітної інформації відповідно до законодавства.

6. Особливості організації та методики бухгалтерського обліку основних операцій в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах визначені такими специфічними об'єктами: формуванням пайового та неподільного фондів; порядком розрахунків за надані послуги з членами кооперативу та третіми особами, враховуючи подвійну природу членства у кооперативі – природу клієнта та природу учасника, необхідність розподілу аналітичного обліку розрахунків з метою контролю 20-відсоткового порогу надання послуг третім особам та для забезпечення оподаткування операцій з нечленами, а також з огляду на специфічність розрахунків за окремими видами послуг, такими як послуги з реалізації продукції членів кооперативу, послуги з переробки давальницької сировини тощо; Визнанням витрат та калькулюванням собівартості послуг, що надаються сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом; розподілом річного результату діяльності кооперативу за напрямками, визначеними чинним законодавством у сфері кооперації та сільськогосподарської кооперації.

7. Існуюча на сьогодні сільськогосподарська обслуговуюча кооперація не виконує свого основного завдання з протистояння безконтрольному веденню посередницького бізнесу, який через встановлення непомірно високих цін на матеріально-технічні ресурси і безпідставно занижених цін на сільськогосподарську продукцію, сприяє відтоку фінансових ресурсів з агропромислового виробництва.

Однією з причин такої ситуації є недостатнє законодавче врегулювання процесів формування та організації господарської діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студ. вищ. навч. закл. / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войнатович, І.Л. Томашевська / 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 528 с.
2. Васильченко Н.В. Особливості акціонування сільськогосподарських підприємств // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – №2(56). – С. 148-153.
3. Галь В. Розвиток малого і середнього бізнесу в Україні // Вісник НБУ. – 2003. – №1. – С.13-17.
4. „Голос України” від 11 лютого 2009 року.
5. Гончаренко В.В. Кооперативні організації: економічна природа і проблеми відродження в Україні. – К.: 1993. – 220 с.
6. Дем'яненко М.Я. Організація обліку відносин власності. – Київ.: ТОВ „Юр-Агро-Веста”, 2010. – 371 с.
7. Жук В.М., Лузан Ю.А та ін. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ „Юр-Агро-Веста”, 2007. – 368 с.
8. Журавель Г.П., Кливець В.Б. Хомин П.Я. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: Навчальний посібник. – К.: Видавничий дім Професіонал, 2009. – 320 с.
9. Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики. Підручник. – 4-те видання. перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 550 с.
10. Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV „Про державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2003-2011.
11. Закон України від 17.12.98р. №320 XIV „Про фіксований сільськогосподарський податок”, зі змінами і доповненнями.

12. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1999-2011.
13. Закон України 16.03.2000 р. №1565-III „Про списання заборгованості зі сплати податків і зборів (обов’язкових платежів) платників податків у зв’язку з реформуванням сільськогосподарських підприємств” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2000-2011.
14. Закон України від 15.05.2003 р. № 742-IV „Про особисте селянське господарство” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2003-2011.
15. Закон України від 17.07.1997 р. № 469/97-ВР „Про сільськогосподарську кооперацію” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1997-2011.
16. Закон України від 19.06.2003 р. № 973-IV „Про фермерське господарство” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2003-2011.
17. Закону України від 10.07.2003 р. №1087-IV „Про кооперацію” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2003-2011.
18. Зіновчук В. В. Організаційні основи сільськогосподарського кооперативу. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Логос, 2001. – ООП – Іванух Р. А., Дусановський С. Л., Білан Є. М. Аграрна економіка і ринок. – Т.: Екон. думка, 2003. – 256 с.
19. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2003-2011.
20. Кириленко І.Г. Трансформація соціально-економічних перетворень у сільському господарстві України: проблеми, перспективи. – К.: ННЦ „Інститут аграрної економіки”, 2005. – 452 с.
21. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: Підручник / За ред. проф. А.Г. Загороднього. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 487 с.
22. Ковальчук М.І. К–00 Економічний аналіз діяльності підприємств АПК: Підручник. – К.: КНЕУ, 2004. – 200 с.

23. Кужельний М.В. Організація обліку: Підручник – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
24. Лист Державної податкової адміністрації України від 27.07.2010 р. № 14946/7/15-0117 «Про застосування спрощеної системи оподаткування кооперативами» [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2010-2011.
25. Лист Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023 „Про затвердження Методичних рекомендацій з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2003-2011.
26. Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 „Щодо застосування критеріїв суттєвості в бухгалтерському обліку” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2003-2011.
27. Комплексний розвиток сільських територіальних громад // Т. Бривко, І. Герасименко, О. Жижко та ін. – Донецьк: 2002. – 71 с.
28. Мазур О.Є. Оцінка сучасного стану малого підприємництва в Україні // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – №12. – С. 86-90.
29. Матвіїв М.Я., Хомин П.Я. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за різними формами: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 352 с.
30. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. Затвержені наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р., №422.
31. Молдаван Л. Роль сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів у процесі реорганізації КСП. – К.: Тасіс, 2000. – 52 с.
32. Наказ Державної податкової адміністрації України від 24.01.2011 р. № 37 „Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових установ та

- організацій” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2011.
33. Наказ Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1015 „Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2010-2011.
34. Наказ Державного комітету статистики України від 06.11.2007 р. № 403 „Про затвердження Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження №50 с.-г. „Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2007-2011.
35. Наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2010 р. № 837 „Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського виробництва” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2010-2011.
36. Наказ Міністерства аграрної політики України від 20.10.2009 р. № 749 „Про затвердження Рекомендацій щодо роботи регіональних комісій з проведення конкурсного відбору сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів для надання фінансової підтримки” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.
37. Наказ Міністерства аграрної політики України від 09.10.2009 р. № 732 „Про комісію Мінагрополітики з питань надання державної підтримки сільськогосподарським обслуговуючим кооперативам” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.
38. Наказ Міністерства аграрної політики України від 05.10.2009 р. № 719 „Про формування Переліку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.

39. Наказ Міністерства аграрної політики України від 29.09.2009 р. № 714 „Про затвердження Примірного договору про надання фінансової підтримки сільськогосподарському обслуговуючому кооперативу” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.
40. Наказ Міністерства аграрної політики України від 31.07.2009 р. № 551 „Про затвердження орієнтовного кошторису придбання техніки та/або технологічного обладнання сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.
41. Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390 „Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.
42. Наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007 № 921 „Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2007-2011.
43. Наказ Міністерства аграрної політики України від 26.06.2003 р. № 191 „Про затвердження примірних статутів сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2003-2011.
44. Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.03.2003 р. № 67 „Про затвердження Рекомендацій щодо створення сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів з використанням майнових паїв або часток в майні, що знаходиться у спільній частковій власності колишніх членів реорганізованих колективних сільськогосподарських підприємств” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2003-2011.
45. Наказ Міністерства аграрної політики України від 05.04.2001 р. № 94 „Про затвердження Заходів щодо підтримки розвитку кооперативного

- руху у сфері матеріально-технічного забезпечення, заготівлі, збуту і переробки продукції, виробничого, побутового та соціально-культурного обслуговування сільського населення на 2001 - 2003 роки” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2001-2011.
46. Наказ Міністерства аграрної політики України від 23.01.2001 р. № 5 „Про забезпечення виконання Указу Президента України від 19 грудня 2000 р. № 1348 „Про заходи щодо розвитку кооперативного руху та посилення його ролі в реформуванні економіки України на ринкових засадах” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2001-2011.
47. Наказ Міністерства аграрної політики України від 31.08.2000 р. № 168 „Про розвиток сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2000-2011.
48. Наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 р. № 720 „Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2011.
49. Наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422 „Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2003-2011.
50. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 „Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2000-2011.
51. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 „Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1995-2011.
52. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах. Підручник./ М.Ф. Огійчук, Я.В.

- Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін./ за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 5-е вид., перероб і допов. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
53. Пархоменко В. Облік валових витрат і валових доходів на малих підприємствах. // Бухгалтерський облік та аудит, 1997, - №10. – С.4-5.
54. Первинні документи для сільськогосподарських підприємств (спецвипуск) / Все про бухгалтерський облік. – 2008. - № 64.
55. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій малого підприємництва. Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р., №186.
56. Плаксієнко В.Я. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України. Підручник/За заг. ред. В.Я Плаксієнка. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 490 с.
57. План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291.
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” від 21.06.2000 р. за № 391/3684.
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід” (наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290).
60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” від 19.01.2000 р. за № 27/4248.
61. Проект Закону України від 29.07.2010 р. № 7018 „Про сільськогосподарську обслуговуючу кооперацію” [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://gska.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=38361
62. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 630 с.
63. Постанова Кабінету Міністрів України від 09.03.2011 р. № 272 „Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для підтримки сільськогосподарських обслуговуючих

- кооперативів” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2011.
64. Постанова Кабінету Міністрів України від 09.09.2009 р. № 1039 „Деякі питання надання державної підтримки сільськогосподарським обслуговуючим кооперативам” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.
65. Постанова Кабінету Міністрів України від 01.07.2009 р. № 723 „Про затвердження Порядку використання у 2009 році коштів Стабілізаційного фонду для державної підтримки сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.
66. Постанова Кабінету Міністрів України від 13.05.2009 р. № 463 „Про затвердження Порядку використання у 2009 році коштів Стабілізаційного фонду для здешевлення кредитів, фінансування інвестиційних проектів та підтримки окремих проектів в агропромисловому комплексі” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.
67. Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2002 р. № 1858 „Про затвердження Програми розвитку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів на 2003-2004 роки” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2002-2011.
68. Реформування соціальної інфраструктури села (практичний посібник). – К.: Мін-во Великобританії у справах міжнар. розвитку, 2000. – 126 с.
69. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.07.2009 р. № 917-р „Про виділення коштів Стабілізаційного фонду для здешевлення кредитів та підтримки окремих проектів в агропромисловому комплексі” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.
70. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 11.02.2009 р. № 219-р „Про затвердження плану організаційних заходів щодо сприяння розвитку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів та забезпечення доступу особистих селянських і фермерських господарств на ринок

- аграрної продукції” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.
71. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.08.2009 р. № 1014-р „Деякі питання надання державної підтримки сільськогосподарським обслуговуючим кооперативам” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.
72. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 11.02.2009 р. № 184-р „Про схвалення Концепції Державної цільової програми підтримки розвитку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів на період до 2015 року” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2011.
73. Сардачук І.І. Облік і контроль власності у сільськогосподарських кооперативах, Автореф.дис.кан. ек. наук: 08.06.04 / Нац. наук. центр „Ін-т аграр. економіки”. — К., 2004. — 21 с.
74. Свідерський Є.І. Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2004. — 233 с.
75. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік Навчальний підручник. — Тернопіль: ТНЕУ. 2008. — 407 с.
76. Сільськогосподарська обслуговуюча кооперація: Словник-довідник / За заг. ред. Р.Я. Корінця, М.П. Гриценка, М.Й. Маліка – Львів: НВФ «Українські технології», 2010. – 160 с.
77. Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи: Практ. Посіб. / Р.Блок, В.В. Гончаренко, Н.А. Іванова та ін. – К.: Урожай, 2001. – 288 с.
78. Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив: Практичний посібник / Кол. авт.. – К.: Аграрна освіта, 2009. – 128 с.
79. Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи: створення і діяльність / Ред. кол.: М. П. Гриценко та ін. – К., Київська обласна аграрна дорадча служба. – 2005. – 68 с.
80. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. для вищ. навч. закл / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – КНЕУ, 2000. – 260 с.

- 81.Сук Л., Сук П. Склад і класифікація витрат на підприємствах // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. - №20. – С. 46-49.
- 82.Сук П. Л. Закриття бухгалтерських рахунків і калькулювання собівартості продукції // Облік і фінанси АПК. – 2009. - № 2. – С. 60-68.
- 83.Сук П.Л., Криворот О.Г. Облік загальнопромислових витрат та їх розподіл в сільськогосподарських підприємствах // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 8. – С. 88-92
- 84.Сухарський В.С. Економічний словник - довідник. - Тернопіль: Навчальна книга - Богдан, 2002. – 328 с.
85. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 3-тє вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.
- 86.Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” [Електронний ресурс] – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1998-2011.
- 87.«Урядовий кур’єр» від 26 лютого 2013 року.
- 88.Хомин П.Я., Палюх М.С., Гарасим П.М. Облік в акціонерних товариствах різних галузей. – Тернопіль, 2000. – 380 с.
- 89.Чацкіс Ю. Д. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник – К. „Центр учбової літератури” – 2011. – 564 с.