

Бухгалтерський облік в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах

Завдяки достатній сформованості нормативно-правового поля в Україні останнім часом розширились масштаби діяльності сільськогосподарських кооперативів, що сприяє соціальному розвитку села, створенню нових робочих місць, зниженню цін на продукти харчування.

Стаття присвячена розкриттю засад організації бухгалтерського обліку та облікової політики в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах. На основі результатів письмового анкетування бухгалтерів оцінено стан бухгалтерського обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах та наведено його діюче методологічне та методичне забезпечення. Визначено фактори зовнішнього та внутрішнього середовища, що впливають на формування облікової політики сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів. Розкрито взаємозв'язок між формою бухгалтерського обліку й звітності та системою оподаткування й організаційно-правовими критеріями ідентифікації сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів. Результати проведеного дослідження вказують на необхідність удосконалення організації бухгалтерського обліку та облікової політики в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах з ціллю їх адаптації до економіко-правових засад функціонування таких суб'єктів господарювання.

Ключові слова: сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, бухгалтерський облік, облікова політика, звітність, оподаткування результатів діяльності.

Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных обслуживающих кооперативах

Благодаря достаточной развитости нормативно-правового поля в Украине в последнее время расширились масштабы деятельности сельскохозяйственных кооперативов, что способствует социальному развитию села, созданию новых рабочих мест, снижению цен на продукты питания.

Статья посвящена раскрытию основ организации бухгалтерского учета и учетной политики в сельскохозяйственных обслуживающих кооперативах. На основе результатов письменного анкетирования бухгалтеров оценено состояние бухгалтерского учета в сельскохозяйственных обслуживающих кооперативах и приведено его действующее методологическое и методическое обеспечение. Определены факторы внешней и внутренней среды, влияющие на формирование учетной политики сельскохозяйственных обслуживающих кооперативов. Раскрыта взаимосвязь между формой бухгалтерского учета и системой налогообложения, а также организационно-правовыми критериями идентификации сельскохозяйственных обслуживающих кооперативов. Результаты проведенного исследования указывают на необходимость совершенствования организации бухгалтерского учета и учетной политики в сельскохозяйственных обслуживающих кооперативах с целью их адаптации к экономико-правовым основам функционирования таких субъектов хозяйствования.

Ключевые слова: сельскохозяйственные обслуживающие кооперативы, бухгалтерский учет, учетная политика, отчетность, налогообложение результатов деятельности.

Accounting in the Agricultural Service Cooperatives

Due to the sufficient development of legal framework in Ukraine, recently the scope of agricultural cooperatives has expanded, that promotes social development of rural areas, job creation, reducing food prices.

The article elucidates the principles of accounting and accounting policies in agricultural service cooperatives. Based on a written questionnaire for accountants, the conditions of accounting in agricultural service cooperatives are being assessed and its current methodological and methodical support is provided. The factors of internal and external environment that influence the formation of accounting policy for agricultural service cooperatives were defined. The relationship between accounting form and tax system and legal criteria for identifying agricultural service cooperatives was revealed. Results of the conducted study indicate the need for improving accounting and accounting policies in agricultural service cooperatives with the aim of adapting to the economic and legal principles of operation of such entities.

Keywords: *agricultural service cooperatives, bookkeeping accounting, accounting policy, accounting, operating results taxation.*

Постановка проблеми. Упорядкована і регламентована система бухгалтерського обліку, фіксує факти господарської діяльності, створює базу для контролю та аналізу, як окремих ділянок роботи, так і діяльності організації в цілому. Бухгалтерський облік, як невід’ємне інформаційне забезпечення управління, повинен виконувати в цій системі притаманні йому функції відповідно до методик, що відбивають особливості діяльності кожного з різноманітних видів кооперативів.

На даному етапі немає чітко розробленої нормативної бази, бракує спеціальних методик, які би враховували специфіку бухгалтерського обліку в заготівельних, переробних, збутових та ряді інших сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів (далі - СОК).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем теорії та методології обліку діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів присвячені роботи вітчизняних вчених: С.Ф. Голова, М.Я. Дем’яненко, Г.Г. Кірейцева, П.Т. Саблука, В.М. Метелиці, В.В. Лангазової, С.В. Зеленко та інших. Значний внесок у розвиток бухгалтерського обліку суб’єктів господарювання в аграрній галузі здійснив В.М. Жук [1], В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук.

Метою статті є критична оцінка стану бухгалтерського обліку та формування положень облікової політики в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах.

Виклад основного матеріалу. Вітчизняна сільськогосподарська обслуговуюча кооперація в даний час розвивається в напрямку інтеграції міжгосподарських відносин в рамках правового поля, встановленого Законами України «Про сільськогосподарську кооперацію» [12], «Про кооперацію» [9], «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6]. Специфіка діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів впливає на побудову бухгалтерського обліку та визначає особливості формування облікової політики таких суб’єктів господарювання.

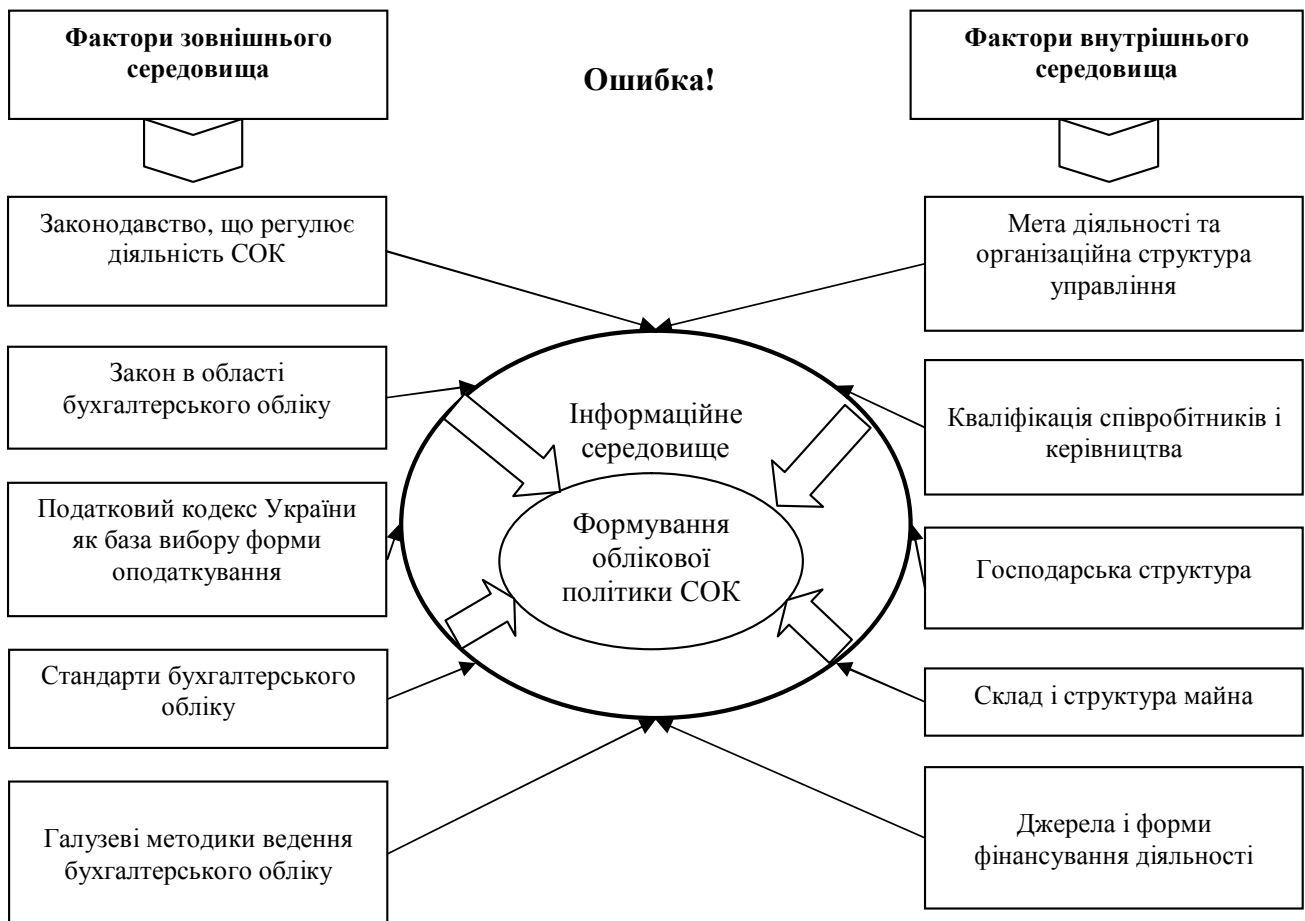
Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [6]. Слід зазначити, що існуючі на сьогодні підходи до формування та розкриття облікової політики не в повній мірі враховують специфічні особливості бухгалтерського обліку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів.

Облікова політика сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів формується під впливом відповідного інформаційно-аналітичного середовища, яка розглядається нами як сукупність зовнішніх і внутрішніх факторів (рис. 1).

При розгляді зовнішніх факторів інформаційного середовища, що впливають на формування облікової політики сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів (далі – СОК), насамперед, потрібно виділити галузеву приналежність і специфіку даного виду організацій. Ці особливості відображаються в Законах України «Про сільськогосподарську кооперацію» [12], «Про Кооперацію» [9], «Про селянське (фермерське) господарство» [11], так як більшість членів кооперативів складають саме такі господарства.

Значний вплив на формування облікової політики чинить вибір форми оподаткування, яка визначається податковим законодавством. Цей зовнішній аспект інформаційного середовища пов’язаний з внутрішніми факторами: масштаб господарської діяльності, ступінь децентралізації організаційної структури (наявність відокремлених підрозділів) і т.д.

Слід зазначити, що облікова політика повинна відображати організаційні особливості роботи кооперативу і встановлювати сукупність способів ведення бухгалтерського обліку - первинного спостереження, вартісного виміру, поточного угруповання і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності кооперативу.



Джерело: розроблено автором.

Рис. 1. Формування облікової політики сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів

Структура бухгалтерської служби СОК визначається змістом та обсягом облікових робіт; вона залежить від обсягу господарської діяльності, кількості працівників, членів кооперативу, постачальників та інших контрагентів. Ведення бухгалтерського обліку в СОК здійснюється головним бухгалтером або особою, на яку покладено ці обов'язки. Для розробки посадових інструкцій працівників бухгалтерської служби використовується Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, затверджений наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 р. № 336 (далі – наказ №336). При формуванні облікової політики по конкретній ділянці облікового процесу здійснюється вибір однієї з форм бухгалтерського обліку: журнально-ордерної, комп'ютерної, спрощеної.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку - передбачає використання в якості основних облікових реєстрів журнали-ордери і відомості, в яких поєднується ведення синтетичного та аналітичного обліку. Таку форму обліку доцільно рекомендувати СОК для забезпечення аналітичності та повноти бухгалтерського обліку.

Комп'ютерна форма обліку базується на застосуванні програмних продуктів і технічних засобів. Найбільш виправданим способом реєстрації та узагальнення облікової інформації є застосування комп'ютерної обробки інформації - бухгалтерського обліку з використанням однієї із спеціалізованих програм. При цьому кооперативу слід оцінити

ефективність впровадження комп'ютерної обробки даних обліку порівняно з ручним його веденням, взявши до уваги вартість комп'ютерної та оргтехніки, програмного забезпечення та кваліфікації працівника, пов'язаної з величиною оплати праці.

Методологічні засади обліку і звітності СОК базуються на застосуванні П(С)БО. Облікова політика СОК затверджується наказом керівника (голови чи виконавчого директора) у вигляді Положення про облікову політику. Розробку (перегляд – з метою внесення змін) облікової політики здійснює комісія, затверджена наказом керівника СОК. Комісія створюється в кінці звітного року для формування облікової політики на наступний звітний рік. Як зазначалося вище, методичні підходи до ведення бухгалтерського обліку, порядок та форми складання фінансової звітності сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами, які зобов'язані вести облік із застосуванням подвійного запису, визначаються діючими методичними рекомендаціями, інструкціями, методиками з бухгалтерського обліку.

Ключовими для виконання облікових процедур в кооперативі є положення з бухгалтерського обліку, які регулюють питання формування капіталу, руху активів, виконання зобов'язань та формування доходів, витрат і результатів діяльності. Окремі стандарти розширені Методичними рекомендаціями (табл. 1).

Методолого-методичне забезпечення обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах

№ п/п	П(С)БО	Методичні рекомендації
1.	7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 (далі – П(С)БО 7)	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561
2.	8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. №242 (далі – П(С)БО 8)	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327
3.	9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (далі – П(С)БО 9)	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2
4.	10 «Дебіторська заборгованість» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. №237 (далі – П(С)БО 10)	–
5.	11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №20 (далі – П(С)БО 11)	–
6.	14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181 (далі – П(С)БО 14)	–
7.	15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290 (далі – П(С)БО 15)	–
8.	16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 (далі – П(С)БО 16)	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132

Джерело: складено автором.

Вибір форми бухгалтерського обліку тісно пов'язаний прийнятою формою оподаткування суб'єктом господарювання. Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи можуть застосовувати загальну систему оподаткування, а також спеціальні податкові режими: спрощену систему оподаткування та фіксований сільськогосподарський податок. Застосування двох останніх систем оподаткування найбільш зручно для кооперативів, оскільки такий підхід дозволяє не лише знизити податковий тягар, але й спрощує і здешевлює ведення бухгалтерського обліку.

СОК, які відповідають критеріям суб'єктів малого підприємництва, мають право на складання і подання фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (ф. № 1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м).

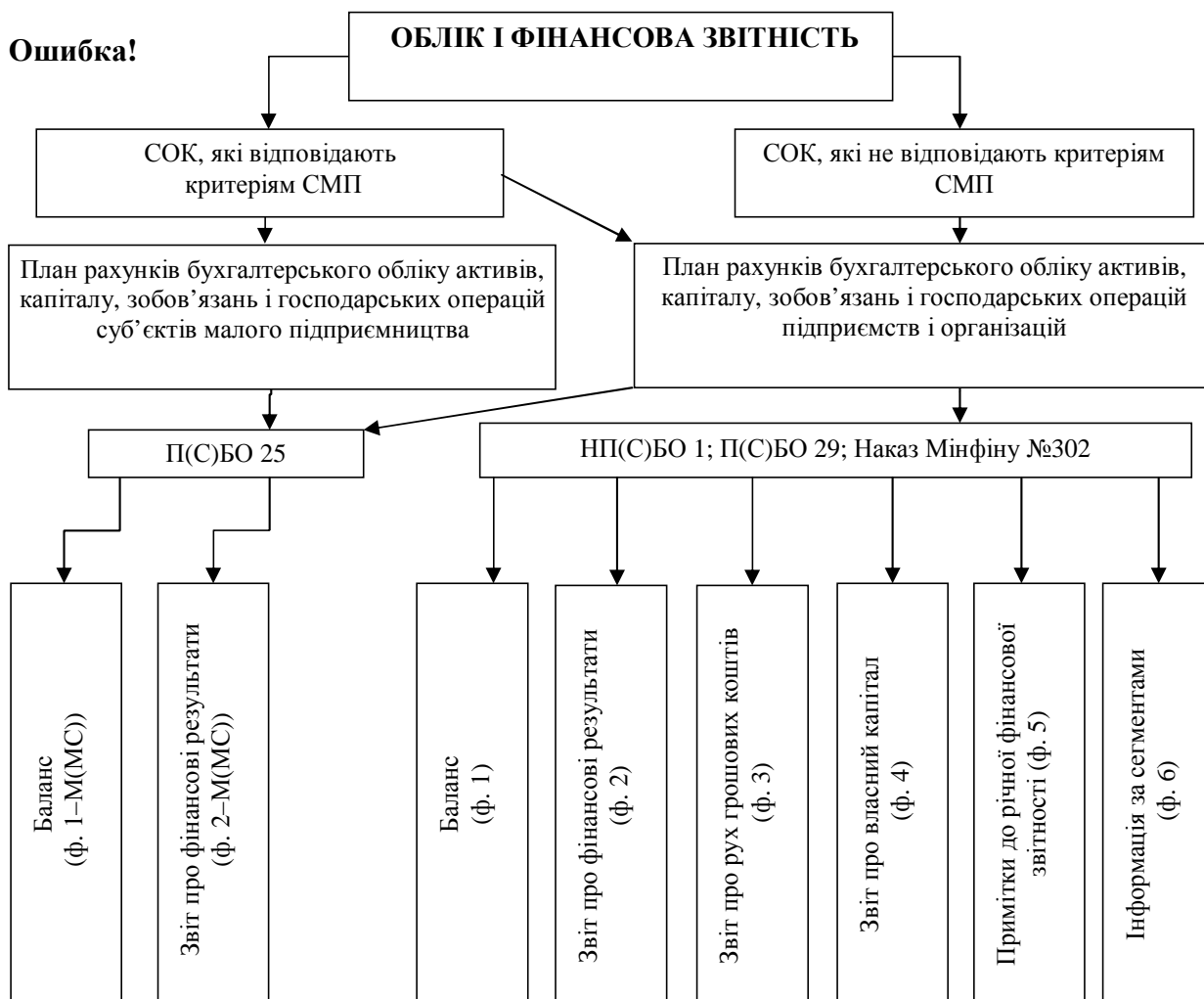
СОК, які не є платниками ПДВ та відповідають критеріям суб'єктів малого підприємництва, мають право складати та подавати Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (ф. № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-мс) відповідно до П(С)БО 25. (рис. 2). Згідно п 181.1 ПКУ, у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій

особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку [3].

Платники податків, що перейшли на сплату єдиного податку, а також застосовують спрощену систему оподаткування, звільняються від обов'язку сплачувати податок на прибуток, ПДВ, податок на майно організацій, податок на майно фізичних осіб (щодо майна, використовуваного для здійснення підприємницької діяльності), а також єдиний соціальний податок.

Наступний елемент облікової політики - робочий план рахунків бухгалтерського обліку із визначенням синтетичних та аналітичних рахунків, необхідних для ведення обліку.

В цьому розділі необхідно відобразити і описати рахунки бухгалтерського обліку, що застосовуються в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах, з обов'язковою розшифровкою і описом застосовуваних субрахунків по кожній групі операцій.



Джерело: розробка автора за даними [4], [2], [5], [10].

Рис. 2. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і звітності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів

Для отримання необхідних даних вся належним чином задокументована інформація щодо господарських операцій СОК (за винятком тих, які обрали спрощену форму обліку) повинна бути відображена на рахунках бухгалтерського обліку із застосуванням робочого плану рахунків. При розробці робочого плану рахунків СОК доцільно брати за основу План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (далі – План рахунків бухгалтерського обліку) [11]. Робочий план рахунків повинен враховувати специфіку послуг з переробки, заготівлі і збуту, постачання, сервісу, які надаються СОК своїм членам. СОК не мають права вводити до робочого плану рахунків нові синтетичні рахунки. Субрахунки до синтетичних рахунків вводяться СОК або самостійно (виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності) або на основі Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої

наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (далі – Інструкція №291). Для СОК останній варіант більш прийнятний, однак субрахунки другого порядку та аналітичні рахунки слід встановлювати самостійно.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[6] відсутні особливі вимоги стосовно складання бухгалтерської звітності для сільгоспокооперативів і селянських (фермерських) господарств. У зв'язку з цим сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи і селянські (фермерські) господарства, які є юридичними особами, представляють бухгалтерську звітність у загальноствановленому порядку.

В облікову політику необхідно включити розділ, що регламентує типові форми документації роботи кооперативу, правила документообігу і технології обробки інформації.

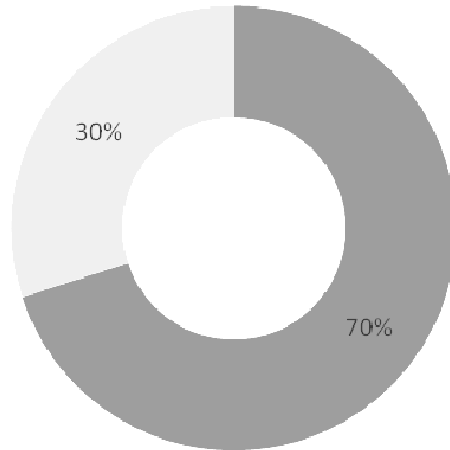
Створення первинних облікових документів, порядок і терміни передачі їх для відображення в бухгалтерському обліку здійснюються відповідно до затвердженого в кооперативі графіка документообігу, який складається у вигляді схеми або переліку робіт,

виконуваних кожним підрозділом кооперативу, а також виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання. Складання графіка документообігу в кооперативі необхідно здійснювати відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [8]. Правильне складання графіка документообігу і його дотримання сприяють раціональному розподілу посадових обов'язків між працівниками, посиленню

контрольних функцій бухгалтерського обліку та забезпечують своєчасність складання звітності. Роботу зі складання графіка документообігу організує головний бухгалтер.

З ціллю критичної оцінки стану ведення бухгалтерського обліку в СОК в листопаді 2014 року нами було проведено письмове анкетування бухгалтерів вітчизняних кооперативів.

Згідно даних опитування, 70 % СОК користується загальним планом рахунків, решта – планом рахунків для малих підприємств.

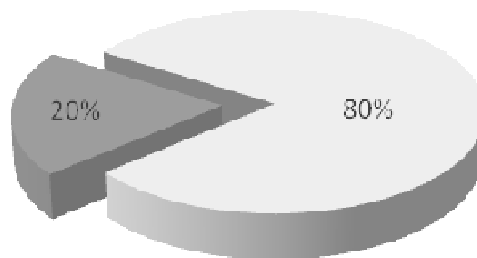


Джерело: дані анкетування, проведеного автором.

Рис. 3. Використання Плану рахунків в кооперативах

Як бачимо з рис. 4, 80 % СОК розраховується з членами за послуги в загальному порядку – з відображенням заборгованості членів кооперативу як

покупців його послуг (за собівартістю) по рахунку 36 «Розрахунок з покупцями та замовниками» (37 «Розрахунки з різними дебіторами»).



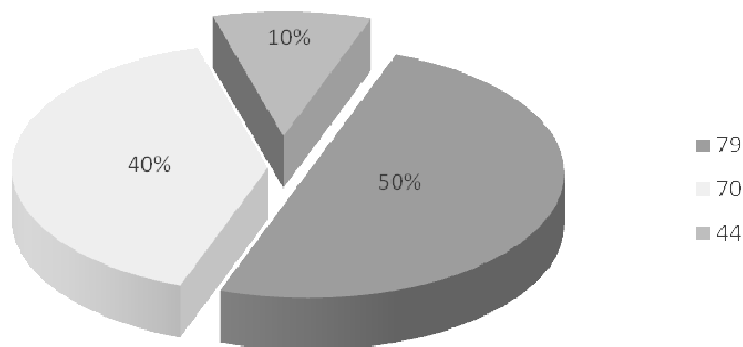
- шляхом здійснення періодичних членських внесків на рахунок 48 та з подальшим розподілом цих внесків на вартість наданих послуг
- в загальному порядку - з відображенням заборгованості членів кооперативу як покупців його послуг (за собівартістю) по рахунку 36(37)

Джерело: дані анкетування, проведеного автором.

Рис. 4. Порядок розрахунків з членами за послуги кооперативу

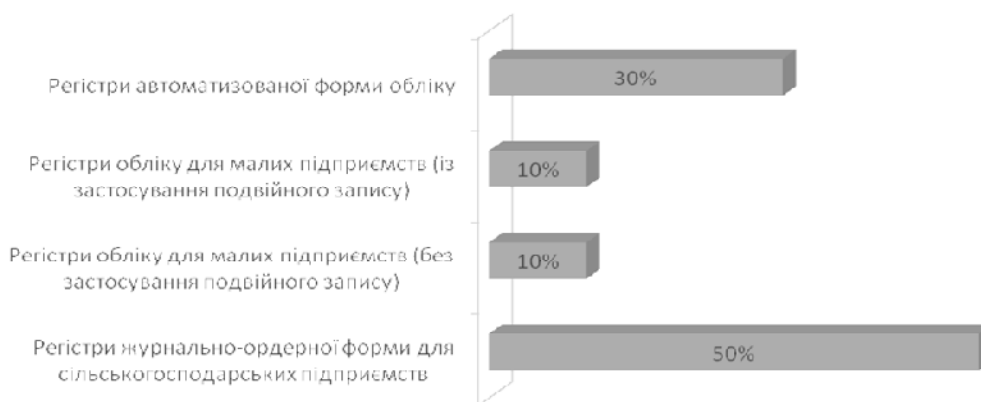
Вітчизняні кооперативи використовують різні рахунки для відображення доходу СОК, який формується після відшкодування його витрат (рис. 5).

Сьогодні лише 30 % кооперативів застосовують реєстри автоматизованої форми обліку, що значно скорочує витрати розробників на проведення аналізу та розрахунків (рис. 6).



Джерело: дані анкетування, проведеного автором.

Рис. 5 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходу кооперативу, який формується після відшкодування його витрат

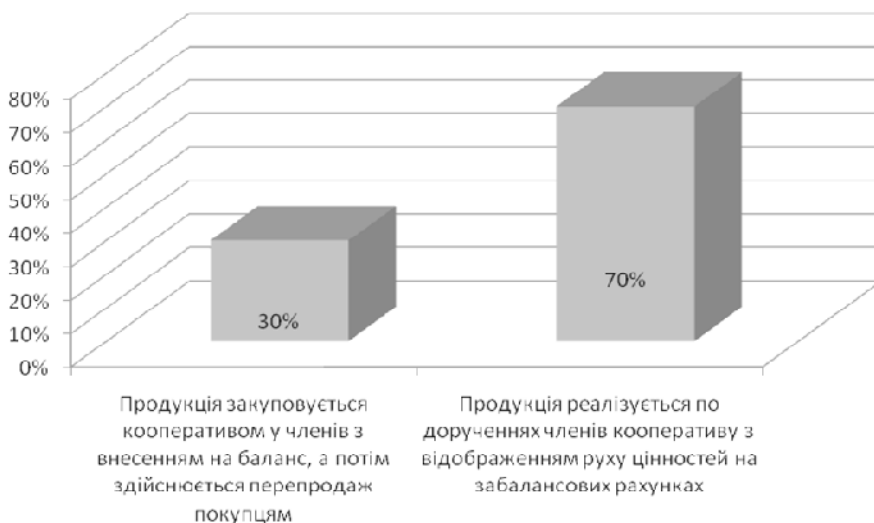


Джерело: дані анкетування, проведеного автором.

Рис. 6. Реєстри обліку, які застосовує кооператив

70 % продукції членів кооперативів (заготівельно-збутова діяльність) реалізується за дорученням членів кооперативу з відображенням руху цінностей на

забалансових рахунках (рис. 7). Цей аспект має бути враховано при побудові типових проведення у наказах про облікову політику.



Джерело: дані анкетування, проведеного автором.

Рис. 7. Реалізація продукції членів кооперативу (заготівельно-збутова діяльність)

Результати проведеного дослідження свідчать про низький рівень відповідності положень облікової політики обслуговуючих кооперативів вимогам встановленим законодавством, та вказують на необхідність удосконалення організації бухгалтерського обліку та облікової політики в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах з ціллю їх адаптації до економіко-правових засад функціонування таких суб'єктів господарювання.

Висновки. Таким чином, можна стверджувати про відкритість та необхідність подальшого вирішення питань організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку в кооперативах, що, на нашу думку, має кілька причин:

- недостатнє розуміння механізмів реалізації завдань господарської діяльності та організаційних основ діяльності кооперативу, що впливають на побудову облікової політики та організацію обліку;

- низький рівень кваліфікації бухгалтерів, що зумовлений ускладненістю доступу сільських жителів до інформаційних ресурсів і, зокрема, до бухгалтерського законодавства, наукових розробок в сфері облікового забезпечення;

- неадаптованість діючого методичного забезпечення бухгалтерського обліку та звітності до особливостей господарської діяльності кооперативів.

Крім того, існують групи господарських операцій, які мають однаковий зміст і призначення навіть при здійсненні в різних видах кооперативів. Доцільними є виділення таких операцій та уніфікація методик обліку та контролю їх вчинення. До таких операцій в першу чергу відносяться заготівельні і збутові операції, що становлять значну частину обсягу господарської діяльності кооперативів.

4 Список використаних джерел

1. Жук В.Н. Концептуальные основы развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики Украины: [Научный доклад] / В.Н. Жук. - К.: ННЦ «Институт аграрной экономики», 2008. - 98 с.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

3. Податковий кодекс України від 08.11.2014 р.

№ 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.08.2014 р. № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.

6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

7. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

8. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

9. Про кооперацію: Закон України від 04.08.2013 р. № 1087-XV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ggfgqut7.egxgig.lgmub.cgag.talkfeed.ru/laws/show/1087-15>.

10. Про Примітки до річної фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0904-00>.

11. Про селянське (фермерське) господарство: Закон України від 20.12.1991 р. № 2009-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2009-12>.

12. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 19.01.2013 р. № 469/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/469/97-вр>.