

17. Harrison, J. & Garon, H. (1994). *Strategichniy managment organizaciy I akcioneriv. Teoriya I praktika [Strategis Management of Organization and Shareholders. Theory and Practice]*. West Publishing Co., 420p. [in Eng.].

18. Retting, M. & Simons, G. (1993). *Proces planuvannya I rozrobky proektyv nevelykih grup [A project planning and development process for small teams]*. *Zvyazok ACM - Communications of the ACM*, 10. 83-87. [in Eng.].

ДАНИ ПРО АВТОРІВ

Крюкова Ірина Олександрівна, д.е.н., доцент,
Одеський державний аграрний університет
e-mail: kryukovaial@rambler.ru

Стоянова-Коваль Світлана Савівна, д.е.н., доцент,
Одеський державний аграрний університет
e-mail: odau-byx_oblik@ukr.net
orcid.org/0000-0002-4557-0360

ДАНИЕ ОБ АВТОРАХ

Крюкова Ирина Александровна, д.э.н., доцент
Одесский государственный аграрный университет
e-mail: kryukovaial@rambler.ru

Стоянова-Коваль Светлана Савовна, д.э.н., доцент
Одесский государственный аграрный университет
e-mail: odau-byx_oblik@ukr.net

DATA ABOUT AUTHORS

Kryukova Iryna, Doctor of Economics, Associated professor
Odessa State Agrarian University
e-mail: kryukovaial@rambler.ru

Stoyanova-Koval Svitlana, Doctor of Economics, Associated professor
Odessa State Agrarian University
e-mail: odau-byx_oblik@ukr.net

УДК 657.2: 334.732:631

<https://doi.org/10.31470/2306-546X-2018-39-22-29>

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ КООПЕРАТИВІВ ТА ЇХ ОСОБЛИВОСТІ

Кучеренко М. А.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних аспектів бухгалтерського обліку та контролю в сільськогосподарських виробничих кооперативах.

Метою роботи є обґрунтування методичних засад здійснення обліку й контролю діяльності виробничих кооперативів, виявлення їх особливостей та специфіки, розробка пропозицій щодо удосконалення.

Методологічною основою статті стали загальнонаукові та спеціальні економічні й облікові методи наукового пізнання: монографічний, узагальнення, системно-структурного аналізу й синтезу, групувань, графічний, бухгалтерських рахунків, подвійного запису, фінансової звітності

Результати роботи. У статті визначено зміст та виявлено особливості здійснення бухгалтерського обліку у сільськогосподарських виробничих кооперативах (СВК). Обґрунтовано методологію і методи його організації, ведення та розвитку на основі національних та міжнародних стандартів обліку. Встановлено складові та структуру облікової політики. Зазначено тісний взаємозв'язок обліку і контролю у СВК. Запропоновано пропозиції щодо їх удосконалення.

Галузь застосування результатів. Результати дослідження можуть бути використані при здійсненні обліку і контролю діяльності сільськогосподарських виробничих кооперативів. Також вони є необхідною умовою розробки стратегій їх розвитку та управління.

Висновки. Зміст та особливості методики бухгалтерського обліку в кооперативних утвореннях визначаються особливостями формування і змін окремих складових їх власного капіталу, зокрема, пайового капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритих збитків), а також виникненням нових об'єктів обліку і господарських відносин. Водночас, контроль є однією з ключових функцій обліку та управління. Дієвість контролю безпосередньо пов'язана з якістю системи обліку на рівні держави і, зокрема, на рівні кожного підприємства або сільськогосподарського виробничого контролю. Тому подальші заходи їх удосконалення на перспективу доцільно здійснювати послідовно, у тісному взаємозв'язку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, контроль, діяльність сільськогосподарські кооперативи, особливості, зміст, методичні засади, удосконалення, управління.

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВОВ И ИХ ОСОБЕННОСТИ

Кучеренко Н. А.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и организационных аспектов бухгалтерского учета и контроля в сельскохозяйственных производственных кооперативах.

Целью работы является обоснование методических основ осуществления учета и контроля деятельности производственных кооперативов, выявление их особенностей и специфики, разработка предложений по совершенствованию.

Методологической основой статьи стали общенаучные и специальные экономические и учетные методы научного познания: монографический, обобщения, системно-структурного анализа и синтеза, группировки, графический, бухгалтерских счетов, двойной записи, финансовой отчетности

Результаты работы. В статье определено содержание и выявлены особенности осуществления бухгалтерского учета в сельскохозяйственных производственных кооперативах (СПК). Обоснованно методологию и методы его организации, ведения и развития на основе национальных и международных стандартов учета. Установлено составляющие и структуру учетной политики. Указано тесная взаимосвязь учета и контроля в СПК. Предложено предложения по их усовершенствованию.

Область применения результатов. Результаты исследования могут быть использованы при осуществлении учета и контроля деятельности сельскохозяйственных производственных кооперативов. Также они являются необходимым условием разработки стратегий их развития и управления.

Выводы. Содержание и особенности методики бухгалтерского учета в кооперативных образованиях определяются особенностями формирования и изменений отдельных составляющих их собственного капитала, в частности, паевого капитала и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), а также возникновением новых объектов учета и хозяйственных отношений. В то же время, контроль является одной из ключевых функций учета и управления. Действенность контроля непосредственно связана с качеством системы учета на уровне государства и, в частности, на уровне каждого предприятия или сельскохозяйственного производственного контроля. Поэтому дальнейшие меры их усовершенствования на перспективу целесообразно осуществлять последовательно, в тесной взаимосвязи.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, контроль, деятельность сельскохозяйственных кооперативы, особенности, содержание, методические основы, совершенствование, управление.

METHODOLOGICAL BASES OF ACCOUNTING AND CONTROL OF AGRICULTURAL COOPERATIVES ACTIVITIES AND THEIR FEATURES

Kucherenko M. A.

The subject of the research is a set of theoretical, methodological and organizational aspects of accounting and control in agricultural production cooperatives.

The purpose of the work is to substantiate the methodical principles of accounting and control of activity of production cooperatives, to identify their features and specifics, to develop proposals for improvement.

The methodological basis of the article became general scientific and special economic and accounting methods of scientific knowledge: monographic, generalization, system-structural analysis and synthesis, grouping, graphic, accounting accounts, double entry, financial reporting

Results of work. The article defines the content and identifies the peculiarities of accounting in agricultural production cooperatives (SICs). The methodology and methods of its organization, management and development on the basis of national and international accounting standards are substantiated. The components and structure of the accounting policy are established. The close relationship of accounting and control in VCA is indicated. Proposals for their improvement.

The field of application of results. The results of the study can be used for the accounting and control of the activities of agricultural production cooperatives. They are also a prerequisite for developing strategies for their development and management.

Conclusions. The content and features of the accounting method in cooperative entities are determined by the peculiarities of the formation and modification of individual components of their equity, in particular, share capital and retained earnings (uncovered losses), as well as the emergence of new objects of accounting and economic relations. At the same time, control is one of the key functions of accounting and management. The effectiveness of control is directly related to the quality of the accounting system at the state level and, in particular, at the level of each enterprise or agricultural production control. Therefore, further measures of their improvement in the future are expedient to carry out consistently, in close interconnection.

Key words: accounting, control, activity of agricultural cooperatives, features, content, methodical principles, improvement, management.

JEL Classification: Q13, M41, M42

Постановка проблеми. Сільськогосподарські кооперативи займають важливе місце у здійсненні виробництва й реалізації продуктів харчування, їх обслуговуванні, формуванні зайнятості на селі, забезпеченні розвитку сільських територій. Особливе значення їх функціонування має для малих і середніх

товаровиробників, адже допомагає акумулювати необхідну техніку, інші матеріально-технічні засоби, технології, трудові ресурси, грошові кошти, необхідні обсяги продукції для реалізації.

Також кооперація відіграє важливу роль в організації виробництва й управлінні ним, забезпечуючи дотримання учасниками необхідних стандартів якості та відповідності, сприяє вирішенню соціальних й екологічних проблем сільських територій. Тому вирішення проблем методологічного й методичного забезпечення обліку й контролю діяльності виробничих кооперативів є актуальним та своєчасним у системі бухгалтерського обліку загалом.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Необхідно зазначити, що проблеми обліку виробничої діяльності підприємств та сільськогосподарських у їх складі завжди знаходилися у полі зору відомих вітчизняних науковців з обліку, аналізу, контролю й оподаткування. Зокрема, слід назвати роботи Бутинця Ф., Коцупатрого М., Маренич Т., Огійчука М., Собка В., Сука Л., Ткаченко Н., інших провідних науковців. Проте питання організації обліку й контролю діяльності виробничих сільськогосподарських кооперативів висвітлені не достатньо. Серед фундаментальних праць, присвячених вказаній проблематиці, слід назвати науково-навчальне видання авторського колективу у складі Т. Камінської, Л. Мармуль, В. Плаксієнка та ін. авторів, що пройшло вже навіть перевидання. Проте і внутрішнє, і зовнішнє середовище господарювання постійно змінюються, що потребує врахування й поглиблення досліджень.

Метою статті є обґрунтування методичних засад здійснення обліку й контролю діяльності виробничих кооперативів, виявлення їх особливостей та специфіки, розробка пропозицій щодо удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію», сільськогосподарський кооператив – юридична особа, утворена фізичними та/або юридичними особами – виробниками сільськогосподарської продукції, що добровільно об'єдналися на основі членства для провадження спільної господарської та іншої діяльності, пов'язаної з виробництвом, переробкою, зберіганням, збутом, продажем продукції рослинництва, тваринництва, лісівництва чи рибництва, постачанням засобів виробництва та матеріально-технічних ресурсів членам цього кооперативу, наданням їм послуг з метою задоволення економічних, соціальних та інших потреб на засадах самоврядування [30].

Відповідно, сільськогосподарські виробничі кооперативи (СВК) – це об'єднання фізичних осіб, виробників сільськогосподарської продукції, такий кооператив має статус юридичної особи і в цілому здійснює таку ж господарську діяльність як і будь-який суб'єкт господарських відносин (реалізують свою продукцію за цінами, що встановлюються самостійно на договірних засадах з покупцем). СВК набули значного поширення у колишніх соціалістичних країнах, зокрема Центральної, Східної і Південно-Східної Європи.

Вони створені в процесі реорганізації колективних сільськогосподарських підприємств, які хоча і називалися сільськогосподарськими виробничими кооперативами, але були аналогами колгоспів. У них не були задіяні відносини власності, розподіл доходу кооперативу між його членами здійснювався лише з урахуванням їх трудової участі в кооперативі. Майнова і земельна участь у кооперативах їх членів залишалася поза увагою.

Створення і діяльність таких кооперативів базується на нормах Конституції України, Цивільного, Господарського, Податкового і Земельного кодексів України, Законів України «Про кооперацію», «Про сільськогосподарську кооперацію», Указів Президента України «Про заходи щодо забезпечення формування та функціонування аграрного ринку», «Про заходи щодо розвитку кооперативного руху та посилення його ролі в реформуванні економіки на ринкових засадах» та інших нормативно-правових документів. В Україні кооперативи можуть бути двох видів: виробничі (СВК) і обслуговуючі (СОК), які мають певні відмінності (табл. 1).

Таблиця 1. Відмінні ознаки сільськогосподарських кооперативів

Ознаки	Сільськогосподарський виробничий кооператив	Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив
Мета кооперативу	Полягає в одержанні прибутків	Надання послуг для членів кооперативу і економічний захист їх від експансії посередницького капіталу
Здійснення господарської діяльності	Всі види господарської діяльності здійснюються сумісно його членами, крім тих, які виконують для них обслуговуючі кооперативи	Члени СОК делегують йому окремі види діяльності, залишаючись при цьому самостійними сільгоспвиробниками (СГП, ФГ, ОСГ)
Здійснення трудової діяльності	Здійснюють самі члени кооперативу (можуть бути також наймані працівники)	Наймані працівники
Участь членів кооперативу в діяльності свого кооперативу	Трудова участь	Отримання певних послуг (зберігання, переробка, реалізація продукції, ремонт сільськогосподарської техніки, придбання засобів виробництва, ін.)

Важливою особливістю є те, що виробничі кооперативи є суб'єктами підприємницької діяльності, тобто їх ціллю є отримання прибутку. Тобто, такий кооператив є так званим «комерційним». Їх особливість полягає в тому, що члени кооперативу повинні: внести вступний внесок і пай у порядку та розмірах, визначених статутом кооперативу; приймати обов'язково трудову участь в діяльності кооперативу. Тобто асоційованих

членів апріорі не може бути в такому кооперативі на відміну від обслуговуючих відповідно до ст. 12, 13 Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію».

Сільськогосподарські кооперативи здійснюють бухгалтерський облік у загально встановленому порядку, як інші суб'єкти господарювання – юридичні особи. Водночас, спеціальним законодавством, а саме (Законом про кооперацію, Законом про сільгоспкооперацію, Цивільним кодексом (статті 163-166), Господарським кодексом (статті 9-11) для них передбачено певну специфіку формування майна (фондів), розподілу доходу від діяльності й надання послуг тощо.

Сільськогосподарський кооператив формується на добровільних засадах і вважається створеним з дня його державної реєстрації. Вони є самостійними суб'єктами ринкових відносин і їм притаманні всі елементи комплексу цих відносин. Основним правовим документом, що регулює організаційні, виробничі та соціально-фінансово-економічні відносини кооперативу, є його статут. На основі нього розробляється наказ про облікову політику, а також посадові інструкції працівників. Прийняття рішень щодо організації обліку стосується її трьох основних напрямів: створення й діяльності облікового апарату; формування облікової політики, її структури та змісту; порядку й форм роботи бухгалтерії.

Специфіка діяльності сільськогосподарських виробничих кооперативів впливає на побудову бухгалтерського обліку та визначає особливості формування облікової політики таких суб'єктів господарювання. Слід зазначити, що існуючі на сьогодні підходи до формування та розкриття облікової політики не в повній мірі враховують специфічні особливості бухгалтерського обліку сільськогосподарських виробничих кооперативів. При розгляді зовнішніх факторів інформаційного середовища, що впливають на формування облікової політики і обліковий процес в цілому сільськогосподарських виробничих кооперативів, насамперед, потрібно виділити галузеву приналежність і специфіку даного виду організацій. 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.

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. 2).

Таблиця 2. Методологічне й методичне забезпечення обліку у сільськогосподарських кооперативах

№ п/п	П(С)БО	Методичні рекомендації
1.	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, № 561
2.	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, № 1327
3.	П(С)БО 9 «Запаси»	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, № 2
4.	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	–
5.	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	–
6.	П(С)БО 14 «Оренда»	–
7.	П(С)БО 15 «Дохід»	–
8.	П(С)БО 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, № 132

Вибір форми бухгалтерського обліку тісно пов'язаний прийнятою формою оподаткування суб'єктом господарювання. Сільськогосподарські виробничі кооперативи можуть застосовувати загальну чи спрощену системи оподаткування, а також спеціальні податкові режими. Організація обліку, в тому числі й обліку пайового капіталу, здійснюється на підставі чинного законодавства України, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», П(С)БО, Плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування тощо.

Сільськогосподарські виробничі кооперативи, 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). СВК, 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. 1).

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 ст. 183 ПКУ, крім особи, яка є платником єдиного податку.

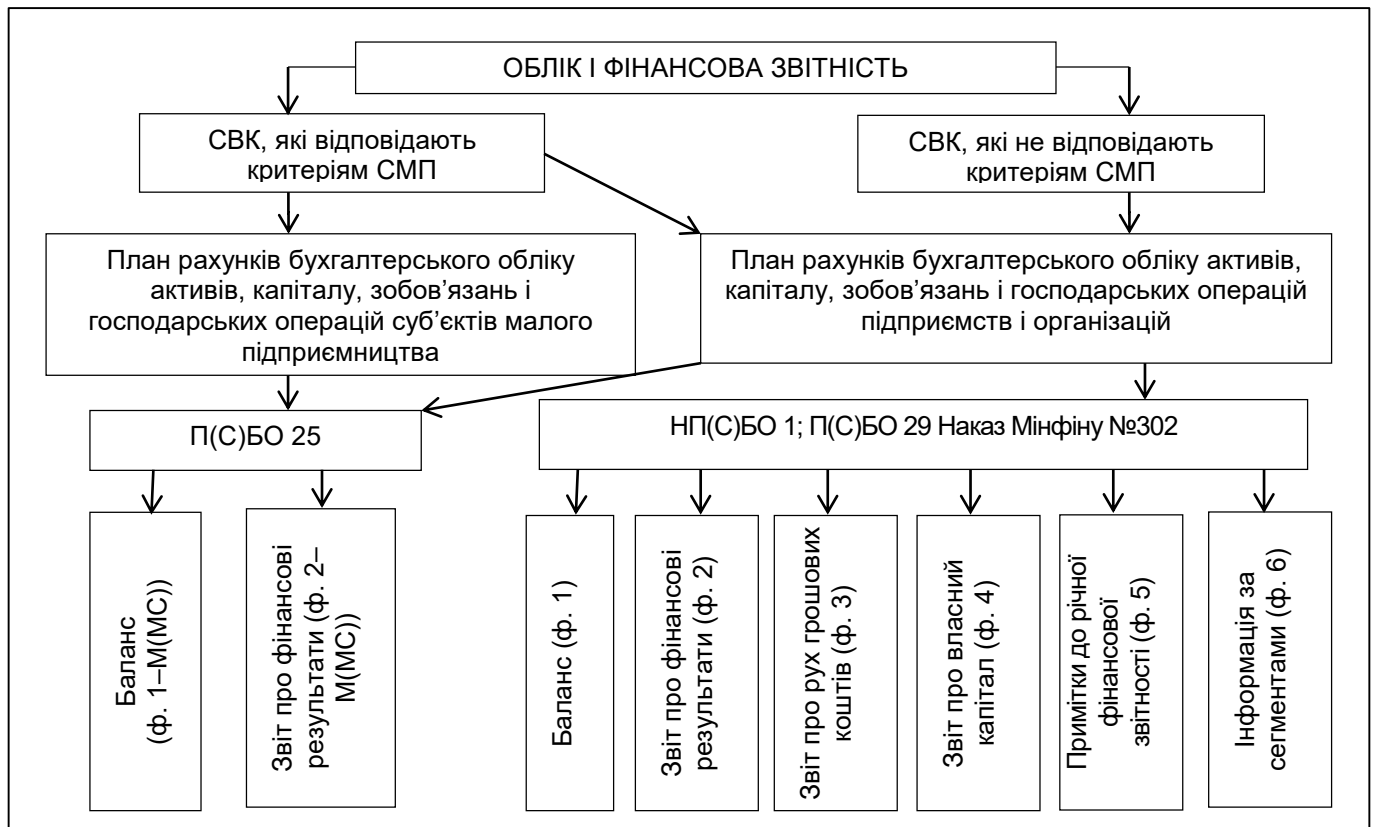


Рисунок 1. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і звітності сільськогосподарських кооперативів (узагальнено автором)

Наступним складником облікової політики є робочий план рахунків бухгалтерського обліку із визначенням синтетичних та аналітичних рахунків, необхідних для ведення обліку. Для отримання необхідних даних вся належним чином задокументована інформація щодо господарських операцій СВК повинна бути відображена на рахунках бухгалтерського обліку із застосуванням робочого плану рахунків. При розробці робочого плану рахунків СВК доцільно брати за основу План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Субрахунки до синтетичних рахунків вводяться СВК 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. Також враховуються положення Інструкції про його застосування, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. 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 № 88. 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.

В сільськогосподарській виробничій кооперації об'єднується праця його членів, хоча об'єднання пайових внесків для утворення капіталу має дуже важливе значення. Відповідно, і прибуток розподіляється як за трудовими внесками, так і у вигляді виплати часток на паї. В господарських товариствах механізм розподілу прибутку і виплати дивідендів ніяким чином не враховує активність чи працю учасників (акціонерів). В кооперативі кожен член має один голос, а в товаристві голоси розподіляються пропорційно до часток (кількості акцій) у пайовому капіталі.

Діяльність сільськогосподарського кооперативу, як і будь-якого іншого, починається з формування пайового капіталу. Пайовий капітал — це сукупність коштів фізичних та юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності. Величина розміру вступних та майнових внесків законодавством не визначена і не потребує відображення в статуті кооперативу. Найчастіше розмір пайових внесків до пайового капіталу 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 р. була замінена на «статутний капітал». Неподільний капітал (фонд) — обов'язковий фонд, що формується за рахунок вступних внесків і відрахувань від доходу кооперативу й не підлягає розподілу між пайовиками.

Пайові внески членів кооперативу до нього не належать. Вступні внески вносяться засновниками кооперативу в грошовій формі у розмірі, який зазначається в статуті кооперативу. Вступні внески, які внесені до неподільного фонду при виході з кооперативу не повертаються. Пайовий капітал (фонд) формується за рахунок пайових внесків членів кооперативу при його створенні і є одним із джерел формування майна кооперативу. 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. Вони можуть бути перетворені на обов'язкові, якщо зобов'язання щодо участі члена кооперативу у його господарській діяльності зростають. Сума внеску, що перевищує обов'язковий розмір (наприклад, при внесенні будівлі значної вартості), складатиме додатковий пай.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, для обліку пайового капіталу потрібно використовувати рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» субрахунок 402 «Пайовий капітал» у розрізі субрахунків другого порядку за видами капіталу. Та на практиці ми переконалися, що сільськогосподарські кооперативи мають різну методику обліку пайового капіталу. Так, у деяких регіонах України існують кооперативи, які обліковують пайовий капітал на субрахунку 401 «Статутний капітал», порушуючи вимоги нормативних документів і спотворюючи економічну сутність даної категорії.

Досить поширеною помилкою організації обліку є те, що в деяких кооперативах відбувається безпідставне завищення розміру пайового капіталу на суму безоплатно одержаних паїв тощо. Це, насамперед, стосується кооперативів, що сформувалися в результаті реорганізації чи ліквідації КСП. Так, наприклад, існує поняття «незатребуваних» або «невитребуваних» паїв, тобто таких за якими не звернулись власники в процесі розпаювання майна КСП.

Найчастіше грошовий еквівалент цих паїв входить до розміру пайового капіталу кооперативу, тобто відкриваються субрахунки до рахунку 402 «Пайовий капітал» під назвою «безоплатно отримані паї», та «невитребувані 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 складі майнових паїв слід визнавати доходами.

Щодо «невитребуваних» паїв, то це взагалі недопустимо, на вартість паїв, щодо яких власники не прийняли жодного з рішень, кооператив не має права власності (це, переважно, майно колишніх членів КСП). У разі, якщо майно, виділене під «невитребувані паї», обліковується на балансі кооперативу, то вартість цих паїв доцільно відображати в складі зобов'язань виробничого кооперативу, і тільки при прийнятті рішення власниками цих паїв про вступ до складу членів кооперативу, включати до пайового капіталу.

З огляду на таке розмаїття способів обліку складових пайового капіталу, ми пропонуємо закріпити на законодавчому рівні єдину методологію бухгалтерського обліку пайового капіталу сільськогосподарських виробничих кооперативів. Водночас, виходячи з економічної сутності категорії пайовий капітал та його складових, ми пропонуємо для здійснення обліку пайового капіталу до субрахунку 402 «Пайовий капітал» виділяти такі субрахунки другого порядку: 4021 «Неподільний капітал», 4022 «Пайовий капітал основний», 4023 «Пайовий капітал додатковий». Аналітичний облік за субрахунком 402 «Пайовий капітал» ведеться по кожному члену кооперативу в розрізі його паю.

Отже, методика ведення бухгалтерського обліку, існуючі на сьогодні підходи до формування та розкриття облікової політики не в повній мірі враховують специфічні особливості бухгалтерського обліку сільськогосподарських виробничих кооперативів. Ключовими для виконання облікових процедур у кооперативі є положення з бухгалтерського обліку, які регулюють питання формування капіталу, руху активів, виконання зобов'язань та формування доходів, витрат і результатів діяльності.

Особливості організації відносин власності в сільськогосподарських виробничих кооперативах слід враховувати при побудові обліку і системи внутрішньогосподарського контролю для забезпечення власників належною інформацією щодо їх прав та використання вкладеного майна. Контроль призначений попередити це, сприяти достовірності і повноті облікових даних. Він є одночасно і складовою бухгалтерського обліку, однією з найважливіших його функцій, і відокремленою галуззю економічної науки.

Досліджуючи зв'язок господарського контролю з іншими науками, Бутинець Ф. відзначав, що найважливішим завданням контролю є вивчення ефективності здійснюваних операцій. Отже, саме контроль повинен забезпечити виконання двох завдань: створення надійної (якісної) інформації про достовірність наданої фінансової та іншої звітності керівництву та користувачам; відповідність здійснених господарських операцій і внутрішньогосподарських особливостей діючим нормативно-правовим актам.

Перше завдання сприяє обґрунтованості висновків щодо наслідків діяльності та створенню відносин довіри між всіма економічними суб'єктами, між засновниками і системою управління підприємством, розробці ефективної стратегії і тактики господарювання. Слід зауважити, що сам по собі контроль в значній мірі

ґрунтується на обліковій інформації, піддає її всебічному аналізу на предмет відхилення результатів господарських операцій від намірів (очікувань) управління, готуючи тим самим відповідну аналітичну інформацію. Друге спрямоване на забезпечення захисту законних майнових інтересів економічних суб'єктів та їх власників, шляхом здійснення дієвої системи внутрішньогосподарського контролю. Отже, тільки контроль з боку бухгалтерії є недостатнім для досягнення цих завдань, їх може вирішити тільки вся система внутрішньогосподарського контролю.

За своїм змістом такий контроль у сільськогосподарських виробничих кооперативах здатний (за умови його існування і відсутності практики незалежного аудиту) забезпечити підтвердження достовірності показників звітності для засновників (членів кооперативу), правильності документування господарських операцій, повноти обліку, точності при визначенні фінансових результатів; і, може допомагати керівництву, спеціалістам та працівникам бухгалтерії щодо дотримання вимог нормативних і законодавчих актів.

В системі бухгалтерського обліку формується необхідна інформація для контролю та подальшого регулювання всіх господарських процесів. При цьому, ознакою саме даних бухгалтерського обліку є обов'язкове відображення господарських процесів і явищ суворо документувальним способом, що сприяє реалізації важливих принципів наукового управління, конкретності і об'єктивності. Створення системи внутрішнього контролю знижує ризик недостовірності інформації для керівництва і власників.

Висновки. Зміст та особливості методики бухгалтерського обліку в кооперативних утвореннях визначаються особливостями формування і змін окремих складових їх власного капіталу, зокрема, пайового капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритих збитків), а також виникненням нових об'єктів обліку і господарських відносин. Водночас, контроль є однією з ключових функцій обліку та управління. Дієвість контролю безпосередньо пов'язана з якістю системи обліку на рівні держави і, зокрема, на рівні кожного підприємства або сільськогосподарського виробничого контролю. Тому подальші заходи їх удосконалення на перспективу доцільно здійснювати послідовно, у тісному взаємозв'язку.

Список використаних джерел

1. Ігнатенко М. М., Новак Н. П. Нові вимоги нормативно-законодавчого забезпечення обліку, оцінки та оподаткування використання земельних ресурсів. *Економіка та держава: наук. жур.* № 2. 2018. С. 4-6.
2. Плаксієнко В. Я., Мармуль Л. О., Маренич Т. Г. та ін. *Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах.* Київ : Центр учбової літератури, 2014. 448 с.
3. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 19.01.2013 р. №469/97-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/469/97-вр>
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.08.2014 р. № 39. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
7. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «облік і аудит» вищих навчальних закладів. / 3-є вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 444 с.
8. Башинський О. Облік доходів сільськогосподарських підприємств за П(С)БО 30 «Біологічні активи», застосування на практиці. *Все про бухгалтерський облік.* 2011. № 40. С.21.
9. Уланчук В. С., Оляднічук Н. В. Удосконалення первинного обліку в аграрних підприємствах – вимога сьогодення. *Облік і фінанси АПК.* 2006. №1. С. 120-124.
10. Канцедал Н. А. Особливості розрахунків сільськогосподарських підприємств в умовах платіжної кризи. *Вісник Полтавської державної аграрної академії.* 2010. №4. С. 105-107.

References

1. Ihnatenko, M. M. & Novak, N. P. (2018). *Novi vymohy normatyvno-zakonodavchoho zabezpechennia obliku, otsinky ta opodatkuвання vykorystannia zemelnykh resursiv.* [New requirements of normative and legislative support of accounting, estimation and taxation of land use]. *Ekonomika ta derzhava: nauk. Zhur - Journal «Ekonomika ta derzhava» a special journal in Ukraine on economics*, 2. 4-6. (in Ukr.).
2. Plaksienko, V. Ya., Marmul', L. O., Marenich, T. H. & in. (2014). *Bukhhalterskyi oblik u vyrobnychkykh ta ahroservisnykh kooperatyvakh* [Accounting in production and agro-service cooperatives]. Kyiv : Tsentri uchbovoi literatury, 448 s. (in Ukr.).
3. *Pro silskohospodarsku kooperatsiiu: Zakon Ukrainy vid 19.01.2013 r. №469/97-VR.* [On Agricultural Cooperation : Law of Ukraine dated January 19, 2013 No469/97-BP]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/469/97-вр> (in Ukr.).
4. *Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine : Law of Ukraine dated 16.07.1999 No.996-XIV]. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (in Ukr.).
5. *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 25 «Finansovyi zvit subiekta maloho pidpriumnytstva», zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 19.08.2014 r. № 39* [Regulation (standard) of accounting 25

«Financial report of a small business entity», pos. by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated August 19, 2014 No.39]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (in Ukr.).

6. *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti», zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 r. № 73. [National Accounting Standards (Standard) 1 «General Requirements for Financial Statements», pos. by the order of the Ministry of Finance of Ukraine from 07.02.2013 No73]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (in Ukr.).*

7. Butynets, F. F. (2003). *Teoriia bukhhalterskoho obliku: Pidruchnyk dlia studentiv spetsialnosti 7.050106 «oblik i audyt» vyshchych navchalnykh zakladiv [Theory of Accounting: Textbook for students of the specialty 7.050106 «Accounting and Audit» of higher educational institutions]. 3-ie vyd., dop. i pererob. Zhytomyr : PP «Ruta», 444 s. (in Ukr.).*

8. Bashynskiy, O. (2011). *Oblik dokhodiv silskohospodarskykh pidpriemstv za P(S)BO 30 «Biologichni aktyvy», zastosuvannia na praktytsi [Accounting for the income of agricultural enterprises for P (C) BO 30 «Biological Assets», application in practice]. Vse pro bukhhalterskyi oblik - All about accounting, 40. 21. (in Ukr.).*

9. Ulanchuk, V. S. & Oliadnichuk, N. V. (2006). *Udoskonalennia pervynnoho obliku v ahrarnykh pidpriemstvakh – vymoha sohodennia [Improvement of primary accounting in agrarian enterprises is a requirement of the present]. Oblik i finansy APK - Accounting and Finance Agroindustrial complex, 1. 120-124. (in Ukr.).*

10. Kantsedal, N. A. (2010). *Osoblyvosti rozrakhunkiv silskohospodarskykh pidpriemstv v umovakh platizhnoi kryzy [Features of calculations of agricultural enterprises in the context of the payment crisis]. Visnyk Poltavskoi derzhavnoi ahrarnoi akademii - Bulletin of Poltava State Agrarian Academy, 4. 105-107. (in Ukr.).*

ДАНИ ПРО АВТОРА

Кучеренко Микола Анатолійович, старший викладач кафедри обліку та оподаткування, ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький ДПУ імені Григорія Сковороди»
вул. Сухомлинського 30, м. Переяслав-Хмельницький, 08401, Україна
e-mail: mak24.75@meta.ua
orcid.org/0000-0002-7840-0755

ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ

Кучеренко Николай Анатольевич, старший преподаватель кафедры учета и налогообложения, ГВУЗ «Переяслав-Хмельницкий ГПУ имени Григория Сковороды»
ул. Сухомлинского, 30, г. Переяслав-Хмельницкий, 08401, Украина
e-mail: mak24.75@meta.ua

DATA ABOUT THE AUTHOR

Kucherenko Mykola, senior lecturer of the Department of Accounting and Taxation, Pereiaslav-Khmelnyskyi Hryhorii Skovoroda State Pedagogical University
Sukhomlynsky Str., 30, Pereyaslav-Khmelnysky, Kyiv region, 08401, Ukraine
e-mail: mak24.75@meta.ua

УДК 336.225.3

<https://doi.org/10.31470/2306-546X-2018-39-29-37>

ОСОБЛИВОСТІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ З ВРАХУВАННЯМ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

Новак Н. П.,
Коваль С. В.,
Круковська О. В.

Предметом дослідження є процеси й системи оподаткування сільськогосподарських підприємств, їх складники й принципи; види й обсяги податків в Україні та за кордоном; тенденції розвитку й можливі напрями вдосконалення.

Метою роботи є виявлення особливостей оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств, його принципів, переваг і недоліків з метою подальшого удосконалення, у т.ч. на засадах вивчення та врахування зарубіжного досвіду.

Методологічною основою статті стали загальнонаукові методи пізнання, - системно-структурного аналізу і синтезу, діалектичний, історичний, абстракції. Також це методи узагальнення, групування, порівняння, абсолютних і відносних величин, інші методи дослідження.

Результати роботи. Визначено, що системи, механізми та процеси оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні перебувають у розвитку. Вони потребують значного удосконалення з метою оптимізації притаманних функцій. Адже відносно розподільчих і регуляторних традиційно переважає фіскальна функція. З цією метою були охарактеризовані основні види податків та їх обсяги, оцінені зміни Податкового кодексу, визначені основні принципи, завдання й необхідні структурні зрушення у системі оподаткування. Також детально досліджено й узагальнено досвід