

*Market conditions of management require the commissioning of factors that have a direct impact on the efficiency of management. The article is devoted to generalization of the practical aspects of accounting and internal control of payments to suppliers and contractors in the enterprise. Systematized internal control measures the timeliness and completeness of payments to suppliers and contractors, compliance with existing regulations calculations. The additional invoices for accounting and analytical table form for internal control of trade payables.*

**Keywords:** settlement operations, suppliers and contractors, liabilities, accounts payable, tax credit with VAT, inventory, internal control.

УДК 657.1

## **ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ЯК ОСНОВА ФУНКЦІОНУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ВИРОБНИЧИХ КООПЕРАТИВІВ: ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ**

**І.О.Крюкова, Я.Ю. Єнакі**

**Одеський державний аграрний університет, м. Одеса**

***Анотація.** Стаття присвячена дослідженню організаційно-правових та економічних передумов формування власного капіталу сільськогосподарських виробничих кооперативів. Проаналізовано склад власного капіталу сільськогосподарських кооперативів. Досліджено існуюча технологія організації обліку власного капіталу кооперативів. За результатами проведених досліджень обґрунтовано певні напрями удосконалення бухгалтерського обліку власного капіталу та порядку відображення інформації про власний капітал у річній фінансовій звітності сільськогосподарських виробничих кооперативів.*

***Ключові слова:** капітал, власний капітал, пайові внески, сільськогосподарські виробничі кооперативи, облік власного капіталу, фінансова звітність.*

**Вступ.** Аграрний сектор посідає одне з важливих місць у структурі економіки України. Зусиллями держави та науковців, спрямованими на розвиток сільськогосподарських товаровиробників, особливо невеликих суб'єктів господарювання (господарств населення та малих підприємств), відроджено кооперативний рух. У свою чергу із розвитком виробничих кооперативів постають проблемні питання щодо організації та ведення обліку власного капіталу, як інструменту захисту економічних інтересів як самих учасників, так і потенційних інвесторів. Зокрема, йдеться про вдосконалення методичних рекомендацій щодо формування пайового капіталу сільськогосподарського виробничого кооперативу та його облікового забезпечення, що в умовах волатильності факторів зовнішнього і внутрішнього економічного середовища потребує постійного удосконалення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Своєчасне прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо формування та ефективного використання капіталу є однією з важливих передумов успішної діяльності підприємства. Це викликало увагу з боку вітчизняних науковців до вивчення проблем обліку, аналізу, управління капіталом підприємства та інформаційного забезпечення цих важливих у фінансово-господарській діяльності процесів.

Проблемі розробки науково-методичних і методологічних засад бухгалтерського обліку власного капіталу сільськогосподарських підприємств присвячено значна кількість наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких слід значний вклад зробили: А.П. Бобяка, Т. Г. Бондарева, Ф.Ф. Бутинець, В.М. Жук, Л.В. Коваль, О.Н. Коркушко, М.Д. Корінько, Л.О. Мармуль, І.М. Назаренко, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, О.О. Пономаренко та інші. Незважаючи на потужні науково-методичні розробки та глибину проведених досліджень, постійні зміни у правового, економічного та методичного базису обліку власного капіталу зумовлюють об'єктивну необхідність здійснення подальшого пошуку напрямів і інструментів удосконалення обліку власного капіталу сучасних аграрних формувань.

**Метою статті** є дослідження економічних засад формування власного капіталу сільськогосподарських виробничих кооперативів та обґрунтування пропозицій з удосконалення його обліку і відображення у фінансовій звітності.

**Результати досліджень.** Сільськогосподарські виробничі кооперативи є складною організаційно-правовою формою господарювання, і вже перші кроки її діяльності свідчать про наявність проблемних питань організації обліку. Найбільш серйозними серед цих питань є відображення в обліку операцій з формування капіталу кооперативу і розподілу прибутків.

Згідно Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію» при вступі до кооперативу засновники роблять вступний і пайовий внесок в розмірі, встановленому статутом підприємства.[6]

Вступні внески використовуються для проведення організаційних заходів щодо створення підприємства, а в чинному кооперативі направляються на поповнення резервів. Розмір вступних внесків встановлюється членами кооперативу і передбачається статутом. Вступні внески оплачуються одноразово у повному обсязі в порядку, який визначається Правилами внутрішньої господарської діяльності кооперативу, при виході з кооперативу сума вступного внеску не повертається.

Пайовий внесок (пай) є внесок члена кооперативу у створення та розвиток кооперативу, яке відбувається шляхом передачі кооперативу майна, грошових коштів, майнових паїв, земельних ділянок, цінних паперів та інше. Якщо пайовий внесок зроблено не в грошовій формі, правлінням робиться його оцінка і затверджується загальними зборами. Пайові внески діляться на обов'язкові та додаткові. Обов'язковий пайовий внесок є умовою члена і повертається йому при виході з кооперативу. Мінімальний розмір паю в грошовій формі визначається статутом кооперативу. Згідно із Законом «Про сільськогосподарську кооперацію» розмір пайових внесків до кооперативу

встановлюється в рівних частинах або пропорційно очікуваного участі члена кооперативу у діяльності підприємства.[5]

Розмір пайового внеску встановлюється:

1. При діяльності в якості постачальників:

- на кожен гектар загальної площі посіву;
- на обсяг окремого товару, поставленого члену кооперативу;
- на суму товарообігу між членом та кооперативом

2. При наданні сервісних послуг:

- на кожен гектар сільськогосподарської площі;
- на один гектар або на час користування однієї одиниці сільськогосподарської техніки;
- на суму операцій між членом та кооперативом.

3. При виконанні збутової функції:

- у розмірі певного відсотка від середнього значення товарообігу по кожному виду послуг за рік.

Таким чином, при визначенні розміру паю виробничий багатофункціональний кооператив може вибрати будь-який з наведених варіантів.

Економічною основою функціонування сільськогосподарського кооперативу є обов'язкові та додаткові внески. Додаткові пайові внески - це внески членів кооперативу понад обов'язкових паїв, які передаються ними за власним бажанням. Наочне розуміння трансформаційних процесів, що відбуваються з пайовим капіталом кооперативних утворень у сільському господарстві надає рис. 1.



**Рис.1. Склад пайового капіталу сільськогосподарського виробничого кооперативу**

Джерело: удосконалено авторами на основі [3,9]

Кооператив може мати також асоційованих членів, які вносять паї, але не користуються його послугами. Як правило, ці підприємства або фізичні особи, які не є сільськогосподарськими товаровиробниками, або в якійсь мірі зацікавлені в його діяльності. Ними можуть бути маслозаводи, комбикормові заводи, молокозаводи, тобто підприємства, які для своєї діяльності вимагають сільськогосподарської сировини, яке їм може збувати виробничий кооператив. Для асоційованих членів не встановлюються розміри обов'язкових пайових внесків, вони роблять пайові внески за бажанням. Асоційовані члени не отримують кооперативних виплат, але мають право отримувати нарахування на свій пай.

При виході з кооперативу вступні внески не повертаються. Замість цього, члени кооперативу, які виходять з кооперативу, незалежно від причини, мають право отримати свої пайові внески, але тільки за умови виконання всіх обов'язків члена.

Неподільний та пайовий капітал є власністю кооперативу і використовуються для фінансування господарської діяльності [1].

Перевагою кооперативу над єдиновладним власником є те, що для поповнення внутрішніх ресурсів він має можливість отримати кредит у грошовій або товарній формі. Це пояснюється тим, що кредитори завжди будуть більше довіряти кооперативу, ніж окремим товаровиробникам, тому що кооператив має більше гарантій повернення боргів.

Забезпечення, як управлінського персоналу кооперативу, так і його засновників, інформацією про формування власного капіталу кооперативу, а також про частку в цьому процесі кожного з учасників, значно ускладнюється через велику чисельність учасників кооперації. Згідно з цим, перед учасниками бухгалтерії виробничих кооперативів виникають завдання, які полягають у визнанні, визначенні, оцінці вступних і пайових внесків кожного з учасників кооперативу, що дозволить визначити їх права щодо участі в управлінні кооперативом, отриманні послуг, кооперативних виплат [11].

Як відмічає Яцків П.М., технологія організації робіт з обліку власного капіталу кооперативу та дольової участі його засновників полягає в наступному:

1) збір і угруповання інформації про чисельність учасників кооперації - на основі заяв про вступ до кооперативу.

2) Розрахунок розміру: вступних внесків; обов'язкових пайових внесків; додаткових пайових внесків.

3) Відображення даних розрахунків у особливих рахунках: членів кооперативу; асоційованих членів.

4) Після закінчення господарського року - нарахування й оплата: членам кооперативу - кооперативних виплат; асоційованим членам - нарахувань на паї [13].

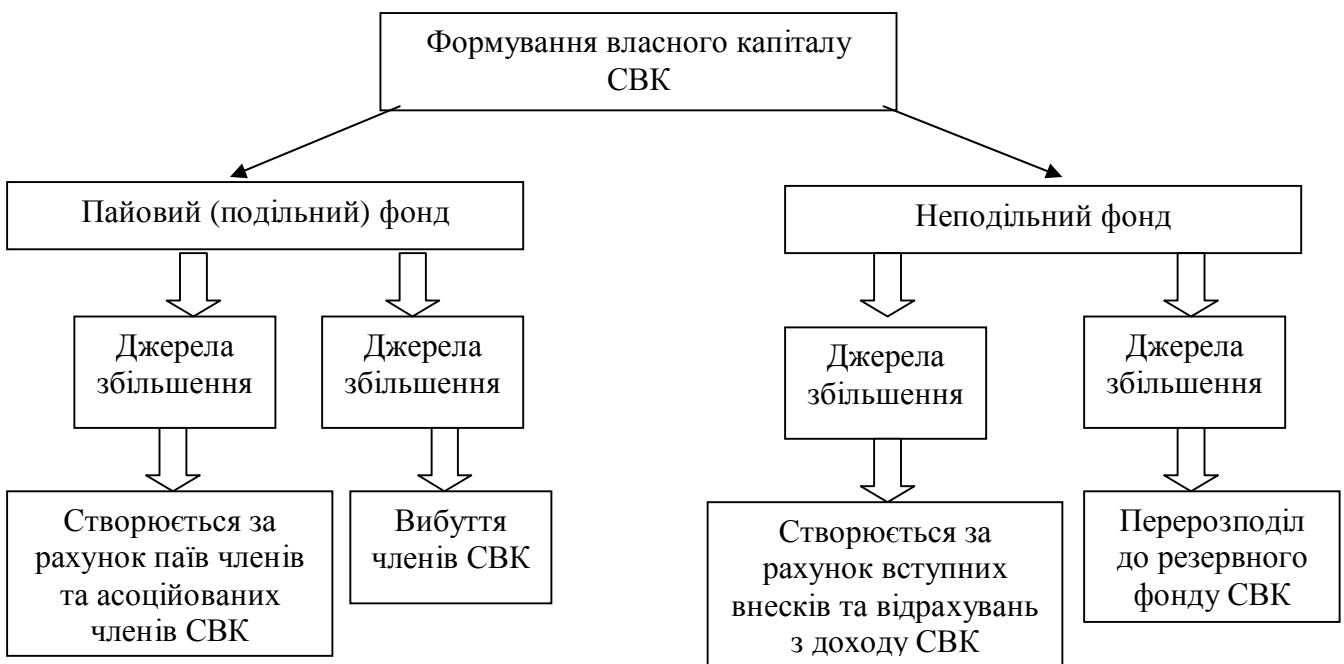
Розрахунки розміру внесків в кооперативах проводяться в документах вільної форми, але вони повинні бути обов'язково завірені бухгалтером, який їх зробив, із зазначенням відповідної статті статуту [10].

Майно кооперативу згідно з Господарським Кодексом України р. №436–IV ділиться на пайовий та неподільний фонди [4]. Неподільний фонд створюється із вступних внесків коштами і майна кооперативу (окрім землі). Пайові внески членів кооперативу не включаються до нього. Порядок формування та розмір неподільного фонду встановлюються статутом. Тому, з урахуванням практичного досвіду обліку власного капіталу сільськогосподарських виробничих кооперативів на субрахунку 402 «Пайовий капітал» доцільно виділити два аналітичні рахунки 402.1 «Неподільний капітал» і 402.2 «Пайовий капітал».

Порядок формування власного капіталу СВК, який наведено на рис. 2, визначається у Статуті кооперативу. Облік власного капіталу (подільного та неподільного фондів) займає вагомe місце в організації облікових робіт в СВК, адже окрім того, що він є базою для функціонування СВК, він також надає інформацію для подальших розрахунків з членами СВК і асоційованими членами.

Членами СВК можуть бути фізичні особи, які зробили вступний і пайовий внески у розмірах, визначених Статутом підприємства, мають право ухвального голосу та беруть участь у діяльності кооперативу шляхом обов'язкової трудової участі [1].

Кооператив за рішенням загальних зборів може приймати до свого складу асоційованих членів, які зробили обов'язків пайовий внесок.



**Рис. 2. Формування власного капіталу сільськогосподарського виробничого кооперативу**

*Джерело: складено авторами на основі [1]*

Члени кооперативу мають право брати участь в управлінні кооперативом шляхом голосування на загальних зборах членів кооперативу за принципом : «один член кооперативу – один голос», обирати і бути обраним в органи

управління кооперативом; бути забезпеченими робочими місцями та оплатою праці; отримувати частину прибутку кооперативу у вигляді нарахування на паї; у разі виходу з кооперативу одержати відповідну частку майна пропорційно розміру його пайового та додаткового пайового внесків.

У той час асоційовані члени кооперативу мають право дорадчого голосу та отримувати нарахування на паї відповідно законодавства. У разі ліквідації кооперативу асоційовані члени мають право отримувати першочергово свої паї та відповідно нараховані кооперативні виплати на паї. Розмір пайового внеску асоційованого члена кооперативу не може бути меншим 1500,00 грн.

Члени кооперативу та асоційовані члени кооперативу зобов'язані передати земельну ділянку або право користування нею кооперативу у порядку, передбаченому Статутом та Земельним кодексом України.

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

Використання рахунку 40 передбачає облік за такими субрахунками:

- 401 «Статутний капітал» – відображає статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств.

- 402 «Пайовий капітал» - призначений для пайових внесків членів споживчих товариств, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

- 403 «Інший зареєстрований капітал».

- 404 – Внески до незареєстрованого статутного капіталу.

Аналітичний облік за субрахунком 402 "Пайовий капітал" ведеться за видами капіталу, а також у розрізі учасників. При цьому враховується, що пайовий капітал формується за рахунок обов'язкового внеску засновника (члена кооперативу), що має вартісний вираз і належить фізичній особі на правах власності, у тому числі грошей, майнових прав та/або земельної ділянки. Обов'язкові пайові внески підлягають поверненню при ліквідації підприємства.

Вітчизняні вчені погоджуються, що інвестований у бізнес капітал відображає взаємодію між його учасниками, що виникають у певних соціально-економічних фармаціях. Враховуючи той факт, що ринкова економіка створила умови для існування значної кількості власників капіталу, для прийняття ефективних рішень та задоволення інтересів всіх категорій стейкхолдерів для

діагностики необхідна інформація, яка відображає тенденції зміни величини капіталу, його структури, розподілу та використання [2,7,12].

Вітчизняні стандарти ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на даному етапі знаходяться на стадії уніфікації та гармонізації із міжнародними стандартами обліку і звітності бізнес-суб'єктів. Поряд з цим, у національній практиці спостерігаються певні недоліки процесу формування фінансової звітності, зокрема, в частині відображення інформації про власний капітал. Так, у формі 4 «Звіт про власний капітал» порушена одна з якісних характеристик корисної фінансової звітності – співставність показників, оскільки в даній формі відсутня інформація про капітал за минулі звітні періоди.

Дані фінансової звітності, яка складається й подається за національними стандартами, необхідно привести до єдиного методичного базису, в якості якого використовують форми, відповідні IAS (International Accounting Standards) або GAAP. Такий підхід буде орієнтований, в першу чергу, не на задоволення інформаційних потреб національних фіскальних органів контролю, а на забезпечення потреб агроменеджменту у якісній управлінській інформації. Як відмічає Назаренко І.М., на сьогоднішній день керівники бізнес-суб'єктів мають надавати пріоритети інтересам власників капіталу, засновникам підприємства та асоційованим учасникам [8].

З метою наочного демонстрування впливу власного капіталу на управлінську діяльність суб'єкта господарювання вважаємо доцільним у формі 4 «Звіт про власний капітал» розділ «Розподіл прибутку» рядок 4200 «Виплати власникам (дивіденди)» розмежувати в розрізі видів акцій: прості та привілейовані акції. Відповідно, доцільно в дану форму включити додаткові вписувані рядки:

4201 – «Розподіл прибутку за простими акціями»;

4201 – «Розподіл прибутку за привілейованими акціями»;

За допомогою розподілу чистого прибутку за видами акцій, можна буде визначити ступінь впливу зацікавлених осіб на управління суб'єктом господарювання.

Стосовно специфіки управління та ведення обліку власного капіталу у сільськогосподарських кооперативах така деталізація може мати вигляд:

4201 – «Здійснення кооперативних виплат»;

4201 – «Нарахування на паї».

Аналітики потребує рядок 4245 «Погашення заборгованості з капіталу». В даному рядку відображається сума, фактично внесена учасниками для оплати зареєстрованого статутного та пайового капіталів.

Відповідно, рядок 4245 «Погашення заборгованості з капіталу» необхідно конкретизувати за напрямками:

- рядок 4246 – «Погашення заборгованості з капіталу грошовими коштами»;

- рядок 4247 – «Погашення заборгованості з капіталу цінними паперами»;

- рядок 4248 – «Погашення заборгованості з капіталу необоротними активами»;

- 4249 – «Погашення заборгованості з капіталу оборотними активами».

Такий методичний підхід до організації обліку власного капіталу і складанню річної фінансової звітності аграрних формувань, зокрема, сільськогосподарських кооперативів сприятиме підвищенню ступеня аналітичності, якості та інформативності облікової підтримки агроменеджменту та в більш повній мірі відповідатиме вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Проведені наукові дослідження показали, що сільськогосподарські кооперативи є досить специфічною організаційно-правовою формою господарювання в аграрному секторі, що, відповідно, зумовлює складність організаційних і методичних аспектів обліку власного капіталу, як економічного базису їх створення і функціонування. Створення СВК передбачає формування двох основних фондів: пайового та неподільного, що формує додаткові вимоги до повноти відображення інформації про власний капітал у фінансовій звітності аграрних підприємств. З метою удосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності кооперативних формувань доцільним є деталізація розділу «Розподіл прибутку» форми «Звіт про власний капітал» та аналітичне доповнення даної форми звітності в частині погашення заборгованості з капіталу.

### Література

1. Безкоровайна Л.В. Особливості обліку власного капіталу на підприємствах. URL: <http://www.global-national.in.ua>.
2. Бланк А.І. Управління використанням капіталу. URL: <http://library.if.ua/books/157.html>
3. Городня Т. А. Сучасна стратегія управління капіталом підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. Вип. 18.10. С. 250–253.
4. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436– VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003. № 18. С. 144.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Закон України від 16.07.1999 р. № 996. *Відомості Верховної Ради*. 1999. № 40. С. 365.
6. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 17.07.1997 №469/97. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/Z970469.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z970469.html)
7. Ковальчук Н. О., Репужинська Т.І. Основні аспекти аналізу та управління структурою капіталу підприємства. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Nvbdfa/2009\\_4/4\(17\)\\_2009\\_articles/4](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvbdfa/2009_4/4(17)_2009_articles/4).
8. Назаренко І.М. Застосування економічних методів дослідження капіталу: досвід та перспективи: монографія. Суми: «Університетська книга», 2015. 343с.
9. Пономаренко О.О. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу підприємства. URL: [http://www.vobu.com.ua/ukr/crib\\_categories/question/34](http://www.vobu.com.ua/ukr/crib_categories/question/34).



10. Плаксієнко В.Я., Мармуль Л.О. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах: підруч. Київ: «Центр учбової літератури», 2014. 448 с.

11. Садовська І.Б. Управлінський облік власного капіталу сільськогосподарських підприємств: зб. наук. праць Луцького національного технічного університету. Випуск 9 (30). Ч.2. Луцьк, 2012. С. 135-142.

12. Сарапіна О.А., Шептіка Т.В. Управління власним капіталом підприємства. *Молодий вчений*. 2017. № 1(2). С. 53-57.

13. Яцків П.М. Удосконалення методології бухгалтерського обліку власного капіталу у сучасних умовах URL: <http://vestnikdnu.com.ua/archive/201372/yaroveko-svistilnik1.html>.

### АННОТАЦІЯ

***Крюкова И.А., Енаки Я.Ю. Собственный капитал как основа функционирования сельскохозяйственных производственных кооперативов: проблемы учета и отображения в финансовой отчетности.***

*Статья посвящена исследованию организационно-правовых и экономических принципов формирования собственного капитала сельскохозяйственных производственных кооперативов. Проанализирован состав собственного капитала сельскохозяйственных кооперативов. Исследована существующая технология организации учета собственного капитала кооперативов. По результатам проведенных исследований обоснованы определенные направления совершенствования бухгалтерского учета собственного капитала и порядка отображения информации о собственном капитале в годовой финансовой отчетности сельскохозяйственных производственных кооперативов.*

***Ключевые слова:*** капитал, собственный капитал, паевые взносы, сельскохозяйственные производственные кооперативы, учет собственного капитала, финансовая отчетность.

### SUMMARY

***I. Kryukova, Ya. Enaki. Equity as the basis for the functioning of agricultural production cooperatives: problems of accounting and display in the financial statements.***

*The article is devoted to the study of the organizational, legal and economic principles of the formation of the equity of agricultural production cooperatives. The composition of the equity of agricultural cooperatives has been investigated. The existing technology of organizing the accounting of the equity of cooperative has been investigated also. Some ways for improving equity accounting and the procedure for displaying information on equity in the annual financial statements of agricultural production cooperatives are justified.*

***Keywords:*** capital, equity, share payments, agricultural production cooperatives, equity accounting, financial statements.