

8. Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ ДПАУ від 25.01.2011 р. №N 41.

9. Наказ МФУ «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» від 01.07.1997 р. № 141, із змінами.

10. *Бобро А.* Спецрежимсільгосп-ПДВ згідно з ПК // Податки та бухгалтерський облік. — 2011. — № 1/2. — С. 28—37.

11. *Коцупатрий М.М., Ковач С.І., Мельничук В.В.* // Податковий облік і звітність: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 276—283.

12. Лист ДПАУ від 14.02.11 р. № 4021/7/16-1417

13. Лист ДПАУ від 31.01.11 р. № 2510/7/16-1417.

14. *Мельнякова Л.* Новачії щодо застосування податку на додану вартість // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2011. — № 6. — С. 34—36.

15. Методичні рекомендації з облікового забезпечення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: За редакцією Метелиці В.М., Мельничука Б.В. // Облік і фінанси АПК/. — 2011. — № 1 — С. 4—35.

16. *Соловійов О.* Спецрежим з ПДВ за Податковим кодексом // Дебет-кредит. — 2011. — №15. С. 44—49.

Стаття надійшла до редакції 17.03.2011 р.

УДК 657.1.

М. І. Яременко, аспірантка,
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет імені
Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ І РУХУ ПАЙОВОГО КАПІТАЛУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ВИРОБНИЧИХ КООПЕРАТИВІВ

У статті розглянуто порядок формування пайового капіталу сільськогосподарського кооперативу та відображення цього процесу на рахунках бухгалтерського обліку. Проведено детальний аналіз порядку відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування і руху пайового капіталу сільськогосподарських виробничих кооперативів. Розроблено ряд пропозицій по вдосконаленню методології обліку вищезгаданого процесу.

Ключові слова: сільськогосподарський виробничий кооператив, пайовий капітал, пайовий внесок, методологія обліку.

В статье рассмотрено порядок формирования паевого капитала сельскохозяйственного кооператива и отображение этого процесса на

счетах бухгалтерского учета. Проведен детальный анализ порядка отображения в бухгалтерском учете операций по формированию и движению паевого капитала сельскохозяйственных производственных кооперативов. Разработано ряд предложений по совершенствованию методологии учета вышеупомянутого процесса

Ключевые слова: сельскохозяйственный производственный кооператив, пайовой капитал, пайовой взнос, методология учета.

The article reviews the formation of agricultural cooperative share capital and displaying this process on accounts. The process of formation and changing of share capital in accounting was analyzed in detail. A number of proposals on improvement of accounting methodology of the aforementioned process were developed.

Key words: agricultural production cooperative, share capital, share payment, accounting methodology.

Постановка проблеми. Перебудова механізму господарювання і відносин власності в аграрному секторі призвела до створення відповідної системи обліку і контролю, яка мала б задовольняти запити всіх користувачів облікової інформації. Це можливо лише за наявності достовірної інформації внутрішнього та зовнішнього характеру, що сприяє прийняттю правильних управлінських рішень. Сільськогосподарські кооперативи є одними з основних суб'єктів господарювання в аграрній галузі і відіграють важливу роль у виробництві валової продукції сільськогосподарства. Більшість з них створені на базі ліквідованих КСП і є їх правонаступниками. Тому досить важливим є законодавче врегулювання та побудова належної системи бухгалтерського обліку у сільськогосподарських кооперативах. Насамперед це стосується обліку формування й руху пайового капіталу таких господарюючих суб'єктів.

Аналіз існуючих досліджень та публікацій Процеси створення і діяльності сільськогосподарського кооперативу розкрито в працях: Я.З. Гаєцької—Колотило, А.Д. Криворака, М.Й. Маліка, О.М. Онищенко тощо. Методологія бухгалтерського обліку пайового капіталу досліджена у працях С.Ф. Голова, О.О. Канцурова, М.М. Коцупатрого, В.В. Мельничук, І.І. Сардачук, В.В. Сопка тощо.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є розкриття особливостей створення сільськогосподарських кооперативів та відображення в обліку процесу формування і руху пайового капіталу, а також внесення пропозицій щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Сільськогосподарський кооператив — це таке добровільне, засноване на членстві об'єднання осіб для спільної сільськогосподарської діяльності чи обслуговування її потреб, на основі трудової участі цих осіб, або участі в

господарських операціях на основі належного йому на праві власності майна, на базі пайових внесків, метою якого є задоволення матеріальних та інших потреб його членів і яке розміщується, як правило, в сільській місцевості. Створення і діяльність таких кооперативів регулюється Законом України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17.07.97 та іншими нормативно-правовими документами. В Україні кооперативи можуть бути двох видів: виробничі і обслуговуючі.

Сільськогосподарський кооператив формується на добровільних засадах і вважається створеним з дня його державної реєстрації. Сільськогосподарські виробничі кооперативи є самостійними суб'єктами ринкових відносин і їм притаманні всі елементи комплексу цих відносин [4, с. 67]. Основним правовим документом, що регулює організаційні, виробничі та економічні відносини кооперативу є його статут. На основі якого розробляється наказ про облікову політику, а також посадові інструкції працівників. Прийняття рішень щодо організації обліку стосується 3 основних напрямків: облікового апарату, облікової політики, форми організації роботи бухгалтерії.

Організація обліку в сільськогосподарському кооперативі, 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.

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 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 [1, с. 158]. 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».

Неподільний капітал (фонд) — обов'язковий фонд, що формується за рахунок вступних внесків і відрахувань від доходу коо-

перативу 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 41 «Пайовий капітал» у розрізі субрахунків 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 рахунку 40 «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 41 «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. Ми погоджуємося з думкою І.І. Сардачук у тому, що 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 [7, с. 11]. 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 [7, с. 11].

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.

Виходячи з економічної сутності категорії пайовий капітал та його складових ми пропонуємо 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 виробничого кооперативу наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ
ПАЙОВОГО КАПІТАЛУ СВК**

№ зп	Зміст	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Внесено засновниками кошти до неподільного капіталу СВК	30, 31	411
2	Внесено засновниками кошти, майно і т. д. до пайового капіталу основного (обов'язковий пай)	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, 35	413

У процесі діяльності кооперативу розмір пайового капіталу може змінюватися, як у сторону збільшення, так і в сторону зменшення. Зобразимо цей процес схематично на рис.1.



Рис. 1. Зміна розміру пайового капіталу сільськогосподарського кооперативу в процесі його діяльності

Особливістю обліку пайового капіталу є те, що зміни його розміру не призводять до перереєстрації кооперативу чи до внесення змін в установчі документи. Порядок відображення змін в розмірі пайового капіталу сільськогосподарського виробничого кооперативу наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ РУХУ
ПАЙОВОГО КАПІТАЛУ СВК**

№ зп	Зміст	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Збільшення пайового капіталу СВК		
1.1.	Внесено новими членами кооперативу грошові внески до неподільного капіталу, а також обов'язковий і додатковий пай до складу пайового капіталу	30, 31, 30, 31,10,11,12, 14, 15,16, 20, 28, 35	411 412, 413
1.2.	Внесено додаткові паї членами СВК до складу його пайового капіталу	30, 31, 10,11,12, 14, 15,16, 20, 28, 35	412
1.3.	Збільшено розмір неподільного капіталу СВК за рахунок реінвестування прибутку	443	411
1.4.	Направлено частину додаткового капіталу на збільшення пайового капіталу СВК	426	412

№ зп	Зміст	Дебет	Кредит
1	2	3	4
2	Зменшення пайового капіталу СВК		
2.1.	Зменшено розмір пайового капіталу за рахунок виходу члена із СВК: — виділено частку в пайовому капіталі — повернуто члену кооперативу його частку грошима	412, 672	413 672 30, 31
2.2.	Направлено частину пайового капіталу СВК на покриття отриманих кооперативом збитків	412	442

Щорічно в кінці звітного періоду бухгалтерія повинна здійснювати перерахунок сум пайових внесків відповідно до зміни величини пайового капіталу. Таке систематичне 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».

Синтетичний облік пайового капіталу здійснюється в реєстрах бухгалтерського обліку, відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, що затверджені наказом Мінагрополітики від 04.06.09 № 390.

Висновки. У даній роботі проаналізовано організаційно-методологічні аспекти обліку пайового капіталу. Наведено приклади типових помилок, що допускаються в бухгалтерському обліку при відображенні процесу формування пайового капіталу сільськогосподарських кооперативів. У результаті проведеного дослідження сформовано ряд пропозицій по вдосконаленню методології облікового процесу, що стосується насамперед формування і руху пайового капіталу сільськогосподарського виробничого кооперативу.

Література

1. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.
2. Закон України «Про Бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV.
3. Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17 липня 1997 р. № 469 /97-ВР.

4. *Криворак А.Д.* Сельскохозяйственный производственный кооператив. История, теория, перспективы. — Х.: ФЛП Шейнина Е.В. — 2011. — 136 с.

5. *Мельничук В.В.* Облік і аудит власного капіталу аграрних підприємств: теорія і практика, Автореф. дис. кан. ек. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний університет. — К., 2003. — 23 с.

6. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція з його застосування від 30.11.99. № 291.

7. *Сардачук І.І.* Облік і контроль власності у сільськогосподарських виробничих кооперативах, Автореф. дис. кан. ек. наук: 08.06.04 / Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки». — К., 2004. — 21 с.

Стаття надійшла до редакції 11.04.2011 р.

УДК: 657.12

П. Я. Хомин, д.е.н., професор

М. С. Палюх, к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

НЕДОЛІКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ КОЛО ОБІГУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ І ШЛЯХИ ЇХ УСУНЕННЯ

У статті акцентується увага на недоліках бухгалтерського обліку власного капіталу та обґрунтовуються організаційно-методичні засади його належного облікового забезпечення.

Ключові слова: власний капітал, метаморфози власного капіталу, облікове забезпечення.

В статье акцентируется внимание на недостатках бухгалтерского учета собственного капитала и обоснованы организационно-методические основы его надлежащего учетного обеспечения.

Ключевые слова: собственный капитал, метаморфозы собственного капитала, учетное обеспечение.

The article focuses on the shortcomings of accounting equity and justifies the organizational and methodological principles of its proper accounting software.

Key words: equity, metamorphosis equity accounting software.

«Бухгалтерський облік — дзеркало капіталу»

Шарль Пангло

Постановка проблеми. Капітал в економічній та обліковій науці така ж абстрактна категорія, як і матерія у філософії чи вартість — у політичній економії, оскільки ні першого, ні других не можна сприйняти за допомогою органів чуття.