

АСПЕКТИ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ОБСЛУГОВУЮЧИХ КООПЕРАТИВІВ В УМОВАХ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ САМОДОСТАТНОСТІ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД

Ю. Ю. Мороз, д. е. н., професор

Ю. С. Цаль-Цалко, д. е. н., професор

Житомирський національний агроєкологічний університет

Розглянуто поняття самодостатності територіальної громади. Визначено місце сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів (далі – СОК) в розвитку територіальних громад та в забезпеченні їх самодостатності. Запропоновано підхід до побудови облікової політики щодо організації обліку доходів і витрат СОК, який забезпечує повне використання створеного прибутку на розвиток територіальної громади та формування її національного багатства.

Постановка проблеми. Одне з найбільш актуальних завдань сучасного розвитку України – це формування самодостатніх територіальних громад, які є основою створення національного багатства держави.

В Європейській хартії місцевого самоврядування, зокрема, зазначено, що “одним із специфічних суб’єктів місцевого самоврядування є територіальна громада. Її специфіка полягає в тому, що на місцевому рівні можна розглядати перетворення територіальної громади з учасника управління в його первинного суб’єкта. Як відомо, під управлінням розуміють будь-який цілеспрямований вплив суб’єкта управління на об’єкт управління. Але в умовах самоврядування очевидно сильнішим є вплив управлінської системи самої на себе. Таким чином, є не дві системи – управлінська і та, якою управляють, а одна – самоуправлінська. Самостійність місцевого самоврядування, яка знаходить свій вияв у організаційній і матеріально- фінансовій відокремленості, самостійному вирішенні місцевих справ у рамках компетенції, закріпленої законодавством, самостійній відповідальності органів і посадових осіб місцевого самоврядування...” [1].

Світовий досвід говорить про те, що тільки самодостатня територіальна громада може ефективно вирішувати місцеві питання, беручи участь в управлінні власними справами безпосередньо або через обрані ними органи, що створює простір для прояву ініціативи й творчості.

У вирішенні проблеми забезпечення самодостатності сільських об'єднаних територіальних громад безперечно має бути використаний величезний потенціал СОК. СОК у різних формах сприяють якомога повній участі всієї громади у розвитку сільської території, створюють робочі місця, мобілізують ресурси за кластерною формою господарювання та забезпечують ефективне їх використання, формують інвестиційну привабливість територіальної громади.

Водночас забезпечення економічної самодостатності базується на необхідності використання управлінської інформації, захисних, оціночних та розподільчих механізмів, які є функціями бухгалтерського обліку, що створюють умови для ефективної діяльності господарських структур територіальних громад.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у вивченні питань, що стосуються специфіки самодостатності територіальних громад та розвитку СОК і аспектів обліку їх діяльності здійснили наступні автори: І. Дробут, І. Шуляр, Ю. Молодожен, В. Зіновчук, В. Жук, М. Шинкаренко та інші.

Вклад вчених-економістів у вирішенні актуальних проблем функціонування територіальних громад та розвитку СОК і організації обліку їх діяльності є вагомим. Проте, при цьому, слід звернути увагу на об'єктивну необхідність подальшого дослідження питань, що стосуються визначення місця СОК у формуванні самодостатності об'єднаних територіальних громад та облікового забезпечення їх діяльності в сучасних економічних умовах.

Мета та методика дослідження. Метою дослідження є вивчення теоретичних засад формування самодостатності територіальних громад та обґрунтування можливих напрямів їх забезпечення, зокрема в частині збільшення створеної доданої вартості і національного багатства за рахунок розвитку СОК і побудови ефективної системи обліку відносин між господарюючими структурами.

Для наукового вирішення поставлених завдань використовувалися: абстрактно-логічний метод – при визначенні сутності та складових елементів формування самодостатності територіальних громад та визначення місця в них СОК; метод порівняльного аналізу – при дослідженні механізму розрахунків між СОК і його членами; розрахунково-конструктивний метод та метод аналогії – при моделюванні записів господарських операцій, які впливають на формування доходів за результатами діяльності СОК на рахунках бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Глибокі суспільні трансформації які відбуваються в Україні спрямовані на подолання кризових явищ,

здіяння чинників та важелів підвищення рівня і якості життя населення, створення якісно нових умов діяльності територіальних господарських систем через децентралізацію владних повноважень, а також забезпечення їх сталого розвитку.

Ріст національної економіки складається із росту економік територіальних громад. Саме це тепер змушує територіальні громади займатись місцевим економічним розвитком та конкурувати за залучення ресурсів, приваблення інвестицій, розвиток інновацій.

У науці місцевого самоврядування одне з найбільш фундаментальних досліджень самодостатності територіальної громади в контексті сталого розвитку здійснили відомі сучасні вчені І. Дробот та І. Шуляр. Ними були сформульовані чотири критерії самодостатності територіальної громади: «статус первинного суб'єкта місцевого самоврядування; самоокупність економічної системи; наявність території та населення для розширеного відтворення; населення громади репрезентує себе як частинка громадянського суспільства» [2].

Місцевий економічний розвиток – це спільна робота господарських структур окремої території заради досягнення сталого економічного зростання, яке принесе економічні вигоди та покращення якості життя для всіх членів громади. Місцевий економічний розвиток забезпечується діяльністю домогосподарств, органів місцевого самоврядування, підприємств і установ, громадських організацій та інших зацікавлених сторін, спрямованою на максимізацію економічних ресурсів громади. В цьому процесі найважливіше місце займають домогосподарства, які відіграють двоїсту роль при формуванні самодостатності територіальної громади. З одного боку, вони постачають ресурси (робочу силу і продукцію) і присвоюють доходи, з іншого – є основним споживачем продукції, що створюється господарськими структурами і формують бюджет територіальної громади.

Кожна господарська структура територіальної громади повинна стати самодостатньою та розвиватись за рахунок своїх можливостей. Саме в громаду повинен прийти великий ресурс і великі повноваження. Громада повинна володіти майном, володіти фінансами, землею, всім тим, що розташовано на її території. Громада повинна створювати привабливі умови для інвестицій. Без цього не може бути подальшого розвитку всієї системи господарської діяльності сільської територіальної громади.

Набір найважливіших потреб громадян будь-якої територіальної громади включає: харчування, житло, роботу, духовний і фізичний

розвиток, виховання і навчання дітей, спеціальну освіту, охорону здоров'я, різні матеріальні блага і послуги, транспортні засоби для переміщення, засобу зв'язку для передачі і отримання інформації тощо.

За сферами господарської діяльності економічна поведінка територіальної громади як соціально-територіальної системи розподіляється на виробничу (домогосподарства і підприємництва), розподільчу (комунальну власність, податкову систему), обмінну (кластерна система на базі СОК), споживчу (забезпечення потреб членів громади) і торгівлю за межами громади.

За таких умов викристалізовується поява кластеру господарських систем територіальної громади, які зв'язуються формуванням ланцюжка доданої вартості, а це ще більше забезпечує розвиток і призводить до зростання національного багатства на території громад.

Термін «cluster» перекладається з англійської як гроно, скупчення, а у нашому розумінні це – «зростати разом». Кластер – одна з найефективніших форм організації розвитку економіки на місцевому рівні, за якої на ринку конкурують вже не окремі підприємства, а цілі комплекси, які скорочують свої витрати завдяки спільній технологічній кооперації компаній. Об'єднання у кластери формують специфічний економічний простір з метою розширення сфери вільної торгівлі, вільного переміщення капіталу та людських ресурсів, а отже, виконують функції структуроутворювальних елементів глобальної системи. Економіка, що формується на основі кластерів, – це модель конкурентоздатної та інвестиційно привабливої економіки, що забезпечує високий рівень та якість життя населення. Майкл Портер, американський вчений, фахівець у сфері кластерів, дає наступне визначення: Кластери – це зосередження в території взаємозалежних підприємств організацій та установ, які охоплюють значну кількість різного роду підприємницьких структур, важливих для конкурентної боротьби: постачальників спеціального оснащення, нових технологій, послуг, інфраструктури, сировини, додаткових продуктів, а також університети, центри стандартизації, торговельні асоціації, які забезпечують утворення, спеціалізоване перенавчання, інформацію, дослідження та технічну підтримку, тощо.

Ланцюжок доданої вартості у загальному вигляді – це узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність товару, починаючи від вихідних джерел сировини аж до готової продукції (послуги), доставленої кінцевому користувачеві.

В побудові такого кластера на території сільських громад важливе місце повинні зайняти СОК, як центри послуг для всіх

господарських систем територіальної громади. СОК як територіальна аутсорсингова підприємницька структура – це передвісник нового способу життя, провайдер економічної самодостатності об'єднаних сільських територіальних громад та здатності створювати сільськозберігаючий тип господарювання.

СОК утворюється шляхом об'єднання фізичних та/або юридичних осіб - виробників сільськогосподарської продукції для організації обслуговування, спрямованого на зменшення витрат та/або збільшення доходів членів цього кооперативу під час провадження ними сільськогосподарської діяльності та на захист їхніх економічних інтересів.

Залежно від виду діяльності СОК поділяються на переробні, заготівельно-збутові, постачальницькі та інші.

До переробних СОК належать кооперативи, які здійснюють переробку сільськогосподарської сировини, що виробляється членами таких кооперативів (виробництво хлібобулочних, макаронних виробів, овочевих, плодово-ягідних, м'ясних, молочних, рибних продуктів, виробів і напівфабрикатів з льону, луб'яних культур, лісо- і пиломатеріалів тощо).

Заготівельно-збутові СОК здійснюють, зокрема, заготівлю, зберігання, передпродажну обробку та продаж продукції, виробленої членами таких кооперативів, надають їм маркетингові послуги.

Постачальницькі СОК утворюються з метою закупівлі та постачання членам таких кооперативів засобів виробництва, матеріально-технічних ресурсів, необхідних для виробництва сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, виготовлення сировини, матеріалів та постачання їх членам кооперативу.

У разі поєднання кількох видів діяльності утворюються багатофункціональні кооперативи.

СОК надають своїм членам й інші послуги, зокрема технологічні, транспортні, меліоративні, ремонтні, будівельні, з ветеринарного обслуговування тварин і племінної роботи, бухгалтерського обліку і аудиту, науково-консультаційного обслуговування.

Обслуговуюча кооперація об'єднує господарські системи територіальної громади у їх ринковій діяльності на основі добровільного залучення до процесів вертикальної інтеграції на засадах взаємної допомоги та економічного співробітництва. Вона покликана надати їм можливість отримувати прибутки не тільки від виробництва, але й від подальших стадій руху виробленої ними продукції, брати участь у великомасштабному бізнесі,

використовувати професійних управлінців, розподіляти ризик, контролювати процеси переробки, збуту і споживанні своєї продукції, забезпечувати самодостатність територіальної громади.

За рекомендацією Міжнародної організації праці кооперативи повинні створюватися та розвиватися як засіб [7]:

- покращання економічного, соціального та культурного становища осіб із обмеженими ресурсами та можливостями, а також заохочення їхньої ініціативи;

- збільшення особистих та національних капітальних ресурсів шляхом заохочення збережень, скасування лихварства та розумного використання кредитів;

- впровадження в економіку значною мірою демократичного контролю за господарчою діяльністю та справедливого розподілу додаткового продукту;

- підвищення національного прибутку від експорту та збільшення зайнятості шляхом більш повного використання ресурсів, наприклад, шляхом здійснення програм аграрної реформи або заселення земель з метою забезпечення продуктивного використання нових площ та шляхом розвитку здебільшого розсіяних по всій території повністю сучасних галузей промисловості для переробки місцевої сировини;

- покращання соціальних умов та розширення соціального обслуговування в такій галузі, як житла, а також у певних випадках у галузі охорони здоров'я, освіти та засобів зв'язку;

- що допомагає підвищити загальний рівень та технічні знання своїх членів.

Через СОК можна вирішувати програму локального харчування – це забезпечення шкіл, дитячих садків та жителів громад якісними фруктами та овочами, продуктами переробки сільськогосподарської продукції. Відомо, що для людини найкориснішою є та продукція, яка вирощується безпосередньо на її території і в денному раціоні має складати не менше 70 %. В Італії, наприклад, діють багато програм, такі як «нульовий кілометр» або «контрольованого географічного виробництва». Тобто продукція, яка вирощена на певній території на ній ж має бути реалізована та спожита місцевими жителями. Окрім користі для здоров'я, це зменшує логістичні витрати, відповідно, і ціну на продукцію та дає можливість раціонально планувати виробникам обсяг виробництва для забезпечення своєї територіальної громади.

Для забезпечення статусу СОК, як неприбуткового підприємства відповідно до діючого законодавства при розрахунках з

членами СОК необхідно використати систему відносин та їх облік через формування авансових платежів і доходів майбутніх періодів.

Доходи майбутніх періодів – кошти, отримані у звітному періоді, але які відносяться відповідно до бухгалтерської звітності до майбутніх звітних періодів.

Авансові платежі – грошова сума, яку перераховують згідно з договором наперед у рахунок майбутніх розрахунків за товари (роботи, послуги), які повинні бути отримані (виконані, надані).

Доходи майбутніх періодів виникають тоді, коли не дотримуються якісь критерії визнання доходів. В бухгалтерському обліку дохід виникає, коли:

- члену СОК як покупцю передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- СОК не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Відповідно до п 6.3. П(С)БО 15 «Дохід», не визнаються доходами надходження у вигляді передоплати за продукцію (товари, роботи, послуги). Таким чином отримані суми визнаються доходами майбутніх періодів на підставі, що ці суми, отримані у звітному періоді, будуть доходом в наступних звітних періодах у міру здійснення витрат, пов'язаних з їх отриманням.

Згідно з Міжнародним стандартом фінансової звітності 18 «Дохід», доходами майбутніх періодів (відкладеними доходами) є доходи, обумовлені фактами господарської діяльності та подіями поточного звітного періодами, але визнані в звіті «Про прибутки та збитки» майбутніх звітних періодів.

Фінансова звітність підприємств в Україні формується на принципі нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійсненні для отримання цих доходів [3]. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей.

Доходи майбутніх періодів можуть виникнути при відносинах членами СОК за умови визнання їх в наступних ситуаціях:

- товарного фінансування (авансових платежів) майбутніх послуг наступного звітного періоду (року) за договорами товарного

кредиту. Товарне фінансування (product – financing arrangements), виникає в умовах договорів товарного кредиту (ст. 694 «Продаж товару в кредит», 695 «Особливості оплати товару з розстрочкою платежу» і 1057 «Комерційний кредит») [4];

- абонентної плати за матеріальні послуги або передплати інформаційних послуг (підписка СОК для спільного використання членами СОК газет, журналів, періодичних та додаткових видань, підготовка СОК власних інформаційних ресурсів тощо);

- формування авансових платежів за оренду членам СОК основних засобів та інших необоротних активів.

У бухгалтерському обліку одержані доходи майбутніх періодів відображаються за дебетом рахунків коштів (30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках») і кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» - аналітичні рахунки членів СОК за відповідними субрахунками:

- 691 «Доходи майбутніх періодів від товарного кредиту»;
- 692 «Доходи майбутніх періодів від абонентної плати»;
- 693 «Доходи майбутніх періодів від авансових платежів за оренду»;

При виконанні відповідних робіт, наданні послуг, передачі членам СОК ресурсів будуть здійснюватися записи: дебет рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» і кредит рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

За умови, що СОК неприбуткова організація, і не ставить собі за мету створення прибутку, тому що ціни на послуги формуються на рівні їх повної собівартості, фінансовий результат в СОК буде відсутній. Потреби у веденні рахунку 79 «Фінансові результати» і 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» може не бути. При цьому, рахунок 70 «Доходи від реалізації» безпосередньо закривається за дебетом в кореспонденції з кредиту рахунків витрат та/або розрахунків з членами СОК. За умови недостатньої суми доходу, одержаного за послуги від членів СОК, для покриття витрат формуються додаткові доходи на рахунках розрахунків з членами СОК та/або використовуються кошти резервного капіталу.

Потреба у веденні цих рахунків може виникнути тільки за умови, якщо СОК буде мати статус прибуткової організації, і в його статуті буде передбачено право розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб та виплати їх через кооперативні виплати і

нарахування на паї членам кооперативу. Для здійснення таких операцій СОК сплачує всі податки, в тому числі на створений прибуток (перевищення доходів над витратами) та здійснені кооперативні виплати. А це додаткове відчуження від створеного фінансового результату 18 % коштів, яке не пов'язане з діяльністю СОК і розвитком сільським територіальних громад [6].

Облікове забезпечення формування беззбиткового рівня господарської діяльності СОК є необхідною умовою сучасного розвитку територіальних громад. Політика господарської діяльності СОК має базуватися на умові рівності їх доходів і витрат, а фінансовий результат від наданих послуг безпосередньо формується в господарюючих структурах членів СОК.

Забезпечення збалансованості фінансових результатів діяльності між СОК і членами СОК з відображенням розподілу між ними доходу на принципах неприбуткових організацій в системі рахунків бухгалтерського обліку має сприяти прояву різноманітних синергетичних ефектів.

Висновки. Отже, набір підходів і джерел фінансування розвитку територіальних громад для формування їх самодостатності є досить широким. Кожна об'єднана сільська територіальна громада має унікальний, притаманний лише для неї набір сильних та слабких сторін, що вимагає застосування індивідуального підходу до вибору джерел фінансування місцевого розвитку та формування самодостатності. Таким чином, основним напрямом розвитку самодостатніх об'єднаних сільських територіальних громад є створення кластерної системи господарювання, за участі всіх господарських структур, всебічне її обслуговування через СОК сприяння побудови такого механізму з боку органів місцевого самоврядування і громадських організацій, облікове забезпечення діяльності інтегрованих господарських структур на принципах єдиної інформаційної бази, захисної, оціночної і розподільчої функції.

Вважаємо, що перспективними напрямками наукових розвідок із цих питань повинні бути дослідження формування СОК, як кластерної системи господарювання на рівні об'єднаних сільських територіальних громад в умовах забезпечення їх самодостатності з урахуванням специфіки ресурсного потенціалу сільських територій і організації облікового процесу в СОК як неприбуткових підприємств.

Список використаних джерел

1. Європейська хартія місцевого самоврядування. Страсбург, 15 жовт. 1985 р. / ратиф. Законом № 452/97-ВР від 15 лип. 1997 р.
URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_036

2. Дробот І. Сутнісні ознаки самодостатньої територіальної громади в умовах сталого розвитку суспільства: понятійно-термінол. аспект / І. Дробот, І. Шуляр. Доступне в PDF: [//http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Arpu_o/2009_1/R_4/Drobot.pdf](http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Arpu_o/2009_1/R_4/Drobot.pdf).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФУ від 07.02.2013 р. № 73.
4. Цивільний кодекс України від від 16.01.2003 № 435-IV.
5. Зіновчук В. В. Організаційні основи сільськогосподарського кооперативу / В.В. Зіновчук. – К.: Логос, 2001. – 380 с.
5. Мороз Ю. Ю. Облік у неприбуткових сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах / Ю.Ю. Мороз // Баланс-агро. Школа бухгалтера. – Випуск 1. – 2017. – 32 с.
6. Мороз Ю. Ю. Облік фінансових результатів сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів / Ю. Ю. Мороз, Ю. С. Цал-Цалко // Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції «Кооперативні читання». – Житомир: ЖНАЕУ. - 2017. – С. 88 – 97.
7. Рекомендація щодо ролі кооперативів у економічному та соціальному розвитку країн, що розвиваються. Міжнародна організація праці. Рекомендації. Міжнародний документ від 21.06.1966 р. № 127.