

## АУТСОРСИНГОВА ДІЯЛЬНІСТЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ОБСЛУГОВУЮЧИХ КООПЕРАТИВІВ ТА ЇЇ ОБЛІК

*Ю. Ю. Мороз, д. е. н., професор,  
Ю. С. Цаль-Цалко, д. е. н., професор,*

Житомирський національний агроєкологічний університет

*Обґрунтовано можливість надання аутсорсингових послуг сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами господарюючим структурам сільських територіальних громад. З огляду на діюче законодавство сформовано перелік аутсорсингових послуг, які можуть надавати сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи. В основі всіх підходів надання аутсорсингових послуг сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами лежать абонентська система розрахунків та переробка сільськогосподарської сировини на давальницьких умовах. За результатами проведеного дослідження обґрунтовано методика відображення господарських операцій аутсорсингової діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів на рахунках бухгалтерського обліку.*

**Постановка проблеми.** Кооперація як форма господарювання в умовах діяльності сільських територіальних громад та їх децентралізації має дуже важливе економічне та соціальне значення для розвитку домогосподарств, фізичних осіб-підприємців, підприємств бізнесу та бюджетних установ. Досвід розвитку сільськогосподарської обслуговуючої кооперації в країнах світу показує, що їх успішне функціонування неможливо без комплексного підходу, який включає одночасне формування спільних правил взаємовідносин між учасниками кооперації на умовах неприбуткової діяльності кооперативів і максимальних та якісних доходів їх членів.

До кооперування спонукає можливість його учасниками передачі фахівцям-професіоналам сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів як зовнішнім виконавцям не ключових функцій організації бізнесу на умовах вигоди отримувати прибуток не тільки від виробництва, а й від подальших стадій руху виробленої ними продукції у межах технологічних процесів: виробництво - збирання та зберігання – переробка – транспортування – оптова торгівля – роздрібна торгівля – споживання, виходу на вигідні ринки збуту, постачання і послуг, пов'язаних з функціями управління бізнесом.

Проте, в Україні на 1 травня 2019 р. реально працює лише половина із 1247 зареєстрованих сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, інші існують на папері, і жоден з них не є успішним.

Законодавством передбачено, що обслуговуючі кооперативи діють як неприбуткові організації. Такий статус передбачає цілий ряд обмежень як на рівні кооперативного, так і особливо на рівні податкового законодавства.

Крім того, сільськогосподарський обслуговуючий кооператив не може набувати у власність продукцію, вироблену своїми членами, і може реалізовувати її виключно за договорами комісії. На практиці це позбавляє кооператив можливості формувати великі партії продукції і за рахунок масштабу збувати їх за вищою ціною. Крім того, це унеможливорює переробку кооперативом такої продукції і створення продукції з вищою доданою вартістю. Не будучи власником сільськогосподарської продукції, кооператив не може вступати у повноцінні відносини з трейдерами, переробниками, не має доступу до фінансових інструментів, у тому числі з використанням аграрних розписок.

Чинним законодавством про сільськогосподарську кооперацію передбачено, що кооператив може надавати послуги виключно своїм членам, що знову ж таки обмежує кооператив у розширенні поля своєї діяльності та перешкоджає залученню нових членів.

Також однією з основних проблем є те, що сільськогосподарський обслуговуючий кооператив не має можливості сформувати власний капітал за рахунок пайових внесків своїх членів, а останні у свою чергу позбавлені можливості отримувати пайові виплати на внесені ними паї і повернути їх у разі виходу з кооперативу чи його ліквідації.

За таких умов для сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів необхідно змінювати правила надання послуг суб'єктам господарювання сільських територіальних громад, використовуючи принципи партнерства через аутсорсингову діяльність.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Протягом останнього часу як у науковій економічній літературі, так і на сторінках періодики, з'явилось чимало публікацій стосовно відносин сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів як окремих структур бізнесу з їх членами, автори яких висвітлюють своє ставлення до даного процесу. Теоретичною та методологічною основою дослідження питань надання послуг сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами своїм членам є праці таких науковців, як В. Зіновчука, М. Маліка, Л. Молдаван, Ю. Лупенка, В. Жука, В. Шибаніна, М. Гриценка, П. Березівського, Ф. Горбоноса та інших.

При цьому, на сучасному етапі розвитку сільських територіальних громад відсутні дослідження можливостей надання сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами аутсорсингових послуг при взаємодії їх з домашніми господарствами, фізичними особами-підприємцями, підприємствами бізнесу та комунальним сектором економіки.

**Мета та методика дослідження.** Метою дослідження є обґрунтування можливості діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів на умовах надання аутсорсингових послуг та організації їх облікового забезпечення з метою удосконалення відносин між суб'єктами господарювання сільських територіальних громад. Вирішення зазначених проблем сприятиме зростанню ролі сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів в розвитку сільських територій.

Методика дослідження ґрунтується на розкритті механізму надання аутсорсингових послуг сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами суб'єктам господарювання в умовах організованого ринку сільськогосподарської продукції.

**Виклад основного матеріалу.** Потреба суб'єктів господарювання у постійному підвищенні ефективності своєї діяльності призводить до появи нових інструментів, що дозволяють досягти цієї мети. Серед цих інструментів одним з найбільш популярних на сьогоднішній день є аутсорсинг, передача виконання будь-якої задачі або процесу спеціалізованому зовнішньому оператору. Він набув широкого поширення в промисловості і сфері послуг, оскільки дозволяє підприємству сконцентруватися на найбільш рентабельних господарських операціях, знизити витрати та збільшити доходи і додану вартість.

За даними досліджень в Україні 36% респондентів віддають на аутсорсинг різні виробничі бізнес-процеси, серед них найбільше в сферах інформаційних технологій - 40,5 %, логістики - 35,1 %, процесу закупівлі - 27 %, маркетингових бізнес-процесів - 21,6 %, підбору персоналу - 18,9 %, організації бухгалтерського обліку - 13,5 %.

Окрім цього опитування довело, що 41,2 % респондентів, які використовують аутсорсинг, отримали економію власних ресурсів, 37,6% досягли оптимізації власних бізнес-процесів, 32,9 % - підвищили ефективність господарської діяльності, 14,1 % - покращили якість та контроль процесів в бізнесі [1].

Очевидно, що це ставить питання про можливість використання досвіду застосування аутсорсингу, накопиченого в інших галузях, серед

господарюючих структур сільських територіальних громад з метою підвищення ефективності їх діяльності.

Проте в Україні дані послуги не стільки поширені, тому їх правове регулювання на даний момент ще недостатнє та недосконале.

Визначення аутсорсингу наведено тільки в розділі 4 Національного класифікатора України «Класифікація видів економічної діяльності» ДК 009:2010, «аутсорсинг» – угода, згідно з якою замовник доручає підряднику виконати певні завдання, зокрема, частину виробничого процесу або повний виробничий процес, надання послуг щодо підбору персоналу, допоміжні функції. Таким чином, аутсорсинг – це передача однією компанією певних бізнес-процесів, функцій або конкретних завдань на виконання іншій компанії (аутсорсеру), що спеціалізується у відповідній галузі.

Відповідно до п.44 Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні (Постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148) керівнику підприємства надано право залучати як касира, працівника іншого підприємства на підставі укладеної між такими підприємства угоди про надання персоналу. Єдина вимога до змісту цього договору – наявність повної матеріальної відповідальності працівника.

В свою чергу статистичні правила класифікації дають також визначення аутсорсингу як виконання частини процесу виготовлення продукції, повного процесу виробництва та допоміжних функцій за договірними відносинами між замовниками і підрядниками (субпідрядниками).

За умови аутсорсингу частини процесу виробництва продукції - замовник доручає виконання частини процесу виробництва продукції підряднику.

Аутсорсинг повного процесу виробництва продукції рослинництва або тваринництва передбачає, що замовник, який є власником, або не є власником насіння, рослин (розсади, черешків, пагонів), плодівих дерев (включаючи виноградники) або поголів'я тварин, на основі підряду передає виконання повного процесу виробництва продукції рослинництва або тваринництва іншій одиниці.

При аутсорсингу допоміжних функцій замовник здійснює частину або повний процес виробництва товарів чи послуг, але доручає виконання певних допоміжних функцій, таких як бухгалтерські або комп'ютерні послуги, підрядникові. Ці допоміжні функції не є етапами основного процесу виробництва, вони не призводять безпосередньо до отримання кінцевого продукту, але підтримують загальне функціонування замовника як виробничої одиниці

Крім наявності визнання аутсорсингу як практичної діяльності в бізнесі його поняття одержало широкий спектр наукових досліджень (табл. 1)

Таблиця 1

**Підходи до трактування поняття «аутсорсинг»  
в науковій літературі**

| № з/п | Автор та джерело                         | Дефініція                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------|------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.    | Бакалінський О. В.,<br>Калашник А.О. [2] | Передача компанією частини її завдань або процесів стороннім виконавцям на умовах субпідряду або угода, за якою робота виконується людьми з зовнішньої компанії, яка зазвичай є експертом у цьому виді робіт                                                                                                                        |
| 2.    | Іванков В.М. [3]                         | Стратегія управління, за якої забезпечується оптимізоване функціонування бізнесу за рахунок визначення пріоритетності його діяльності. Форма розподілу та кооперації праці, яка призводить до підвищення продуктивності праці, а отже, до відтворення капіталу                                                                      |
| 3.    | Синиця Т.В. [4]                          | Передача частини функцій з обслуговування діяльності підприємства стороннім підрядникам чи постачальникам за умови гарантування ними відповідного рівня якості та ефективності їх виконання на основі трансформації чи оновлення бізнес-процесів і технологій та з можливістю переходу частини персоналу підприємства до аутсорсера |

Очевидною стає необхідність впровадження технологій спеціалізації бізнесу господарюючих структур сільських територіальних громад, одним із засобів реалізації якої має бути аутсорсинг на основі діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів.

Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив - сільськогосподарський кооператив, що 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.

Аутсорсинг в умовах діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів – це передача суб'єктами господарювання (домашніми господарствами, фізичними особами-підприємцями, юридичними особами) частини технологічного процесу власної господарської діяльності сільськогосподарському обслуговуючому кооперативу (табл. 2).

Таблиця 2

**Напрями аутсорсингової діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів**

| Види с.-г. обслуговуючих кооперативів | Перелік можливих аутсорсингових послуг                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Переробні                             | Переробка сільськогосподарської сировини (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                  | Заготівля, зберігання, передпродажна обробка та продаж продукції, маркетингові послуги                                                                                                                                                     |
| Постачальницькі                       | Закупівля та постачання засобів виробництва, матеріально-технічних ресурсів, необхідних для виробництва сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, виготовлення сировини, матеріалів та їх постачання                      |
| Інші                                  | Технологічні, транспортні, меліоративні, ремонтні та будівельні послуги, ветеринарне обслуговування тварин і племінна робота, організація бухгалтерського обліку і аудиту, науково-консультаційне обслуговування тощо                      |

Важливе місце в аутсорсингової діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів – як неприбуткових підприємств, займає система відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку з використанням абонентських розрахунків (табл. 3).

Таблиця 3

**Відображення господарських операцій з аутсорсингу на рахунках  
бухгалтерського обліку в умовах діяльності  
сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів**

| Господарська операція                                                                                     | Кореспонденція рахунків |        | Сума, грн. |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------|------------|
|                                                                                                           | Дебет                   | Кредит |            |
| Облік у сільськогосподарському обслуговуючому кооперативі                                                 |                         |        |            |
| I. Відображення надання послуг у момент до отримання доходу                                               |                         |        |            |
| Надання послуг                                                                                            |                         |        |            |
| 1. Відображено заборгованість з абонентської плати за аутсорсингові послуги                               | 361                     | 69     | 2160       |
| 2. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на вартість послуг                                             | 643                     | 641    | 360        |
| 3. Списано собівартість реалізованих послуг                                                               | 903                     | 23     | 1100       |
| Формування доходу                                                                                         |                         |        |            |
| 4. Відображено дохід від реалізації послуг                                                                | 69                      | 703    | 2160       |
| 5. Відображено податкові зобов'язання, що належать до реалізованих послуг                                 | 703                     | 643    | 360        |
| 6. Отримано абонентну плату за одержані послуги                                                           | 311                     | 361    | 2160       |
| II. Відображення надання послуг у момент отримання доходу                                                 |                         |        |            |
| Надання послуг                                                                                            |                         |        |            |
| 1. Відображено заборгованість з абонентської плати за аутсорсингові послуги                               | 361                     | 69     | 2160       |
| 2. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на вартість послуг                                             | 643                     | 641    | 360        |
| 3. Передані послуги на реалізацію                                                                         | 232                     | 231    | 1100       |
| Формування доходу                                                                                         |                         |        |            |
| 4. Відображено дохід від реалізації послуг                                                                | 69                      | 703    | 2160       |
| 5. Відображено податкові зобов'язання, що належать до реалізованих послуг                                 | 703                     | 643    | 360        |
| 6. Списано собівартість реалізованих послуг                                                               | 903                     | 232    | 1100       |
| 7. Отримано абонентну плату за одержані послуги                                                           | 311                     | 361    | 2160       |
| Облік аутсорсингових послуг, одержаних користувачами від сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів |                         |        |            |
| 1. Сплачено абонентську плату за аутсорсингові послуги                                                    | 371                     | 311    | 2160       |
| 2. Відображено податковий кредит з ПДВ                                                                    | 641                     | 644    | 360        |
| 3. Віднесено абонентську плату до витрат майбутніх періодів                                               | 39                      | 631    | 1800       |
| 4. Списано податковий кредит з ПДВ                                                                        | 644                     | 631    | 360        |
| 5. Відображено залік заборгованостей                                                                      | 631                     | 371    | 2160       |
| 6. Віднесено вартість абонентських послуг до поточних витрат                                              | 15, 23, 91, 92, 93      | 39     | 1800       |

Аутсорсингова діяльність забезпечення процесу виробництва повинна здійснюватися за допомогою операцій з давальницькою сировиною. При цьому передавальна сторона (замовник, клієнт, аутсорс) зберігає за собою право власності на вихідну сировину або матеріали, що передано в переробку сільськогосподарському обслуговуючому кооперативу (виконавцю, оператору), і також на готову продукцію, отриману в результаті переробки, а переробник лише надає послуги з переробки. Операції з запасами, які підприємство передає іншому суб'єкту господарювання для переробки, обробки чи доопрацювання, по своїй суті належать до підрядних робіт.

За договором підряду одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник — прийняти і оплатити виконану роботу. Договір підряду може укладатися на виготовлення, обробку, переробку, ремонт речі або на виконання іншої роботи з переданням її результату замовникові.

Розглянемо, як операції з аутсорсингової діяльності щодо переробки сільськогосподарської сировини відображаються на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 4).

**Висновки.** Таким чином, на сучасному етапі розвитку сільських територіальних громад виникає необхідність пошуку якісно нових підходів до формування відносин між сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами і його членами. І, в першу чергу, це стосується вдосконалення економічного механізму одержання послуг на умовах аутсорсингу з використанням абонентських розрахунків. За цих умов необхідно спрямувати зусилля до формування широкого спектру послуг сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів для господарюючих структур сільських територіальних громад, включаючи переробку сировини, заготівельно-збутові та постачальницькі операції, організацію робіт технологічного, економічного і правового обслуговування бізнесу.

Надання послуг на умовах аутсорсингу потребує належної організації розрахунків при діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів як неприбуткових підприємств та формування інформації в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Подальші дослідження повинні сприяти застосуванню у розрахунках в системі кооперації абонентських платежів за технологією блокчейн.



Таблиця 4

**Відображення господарських операцій з аутсорсингу  
на рахунках бухгалтерського обліку при переробці  
сільськогосподарської сировини**

| Господарська операція                                                                                                   | Кореспонденція рахунків (субрахунків) |                       | Сума, грн. |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|-----------------------|------------|
|                                                                                                                         | Дебет                                 | Кредит                |            |
| <b>I. Замовник (аутсорс)</b>                                                                                            |                                       |                       |            |
| 1. Передано сировину виконавцю для переробки                                                                            | 206                                   | 201, 27               | 26000      |
| 2. Відображено послуги на переробку давальницької сировини та податковий кредит з ПДВ                                   | 23                                    | 631                   | 5000       |
|                                                                                                                         | 641                                   | 631                   | 1000       |
| 3. Оплачено послуги з переробки                                                                                         | 631                                   | 311                   | 6000       |
| 4. Отримано готову продукцію від виконавця                                                                              | 23                                    | 206                   | 26000      |
| 5. Віднесено на собівартість готової продукції вартість послуг з транспортування та відображено податковий кредит з ПДВ | 23                                    | 631                   | 1800       |
|                                                                                                                         | 641                                   | 631                   | 360        |
| 6. Сплачено за транспортні послуги                                                                                      | 631                                   | 311                   | 2160       |
| 7. Сформовано вартість готової продукції (26000 + 5000 + 1800)                                                          | 26                                    | 23                    | 32800      |
| <b>II. Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив (виконавець)</b>                                                  |                                       |                       |            |
| 1. Отримано давальницьку сировину від замовника                                                                         | 022                                   | -                     | 26000      |
| 2. Відображено виробничі витрати, пов'язані з переробкою сировини                                                       | 23                                    | 13, 65, 66,<br>91 ін. | 3 600      |
| 3. Відображено доходи за послуги з переробки сировини та податкові зобов'язання з ПДВ                                   | 69                                    | 703                   | 6000       |
|                                                                                                                         | 703                                   | 643                   | 1000       |
| 4. Відображено заборгованість з абонентської плати за переробку сировини та нараховано податкові зобов'язання           | 361                                   | 69                    | 6000       |
|                                                                                                                         | 643                                   | 641                   | 1000       |
| 5. Отримано абонентську плату від замовника                                                                             | 311                                   | 361                   | 6000       |
| 6. Списано вартість переробленої давальницької сировини                                                                 | -                                     | 022                   | 26000      |
| 7. Відображено виробничу собівартість наданих послуг з переробки                                                        | 903                                   | 23                    | 3600       |
| 8. Віднесено на фінансовий результат виробничу собівартість наданих послуг                                              | 791                                   | 903                   | 3600       |
| 9. Віднесено на фінансовий результат суму доходу                                                                        | 703                                   | 791                   | 5000       |
| 10. Відображено витрати, які не формують виробничої собівартості, але покриваються абонентською платою (5000 – 3600)    | 791                                   | 92, 93, 94            | 1400       |

### Список використаних джерел

1. Законодавче регулювання аутсорсингу та аутстафінгу персоналу в Україні. URL: <https://ua.accace.com/zakonodavche-reguljuvannja-aoutsorsingu-ta-autstafngu-personalu-v-ukran-news-flash/>
2. Бакалінський О.В., Калашник А.О. Аутсорсинг як новий прийом організації бізнесу // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. 2013. Вип. 23-24. С. 279-283.
3. Іванков В. М. Організація бухгалтерського аутсорсингу та її оцінка в аудиті // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2012. Вип. 22(2). С. 231–237.
4. Синиця Т.В. Бухгалтерський аутсорсинг як інноваційний інструмент оптимізації діяльності підприємств // Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г.С. Сковороди. Економіка. 2014. Вип. 14. С. 171–177.