

Удосконалення обліку в асоціації арендно - пайових кооперативів

Б.С.Гузар, старший викладач

Уманська сільськогосподарська академія

В даний час на базі колгоспів і радгоспів створюються нові формування сільськогосподарських підприємств, зокрема асоціації сільськогосподарських кооперативів, які беруть в оренду майно і землю членів інших кооперативів або здають своє майно і землю в оренду. Вартість майна тваринницької галузі перевищує розмір майнових паїв тваринницького кооперативу, а рослинницькі кооперативи орендують земельні паї тваринників і службовців. Тому майно і земля, якими користуються орендно-пайові кооперативи, асоціації (далі — кооперативи), можуть належати їм особисто, а частин вони можуть орендувати.

Це повинно знайти відображення в бухгалтерському обліку. Майно, закріплене з кооперативами, обліковується таким чином. Первинний облік паю здійснюється в Пайових книжках пайовиків, форми яких досить різноманітні. Найдоцільнішою є пайові книжка, подібна до ощадної. На наш погляд, необхідно лише додати графу, в якій зазначати короткий зміст операції або проставляти її код (наприклад, 01 — зарахований базовий майновий пай; 02 — зарахована сума прирістного паю; 03 — нараховане сума дивідендів на базовий майновий пай; 04 — нарахована сума дивідендів на прирістний майновий пай; 05 — видано базисний майновий пай; 06 — видано прирістний майновий пай; 07 — видано дивіденди (за видами паїв, включаючи землю тощо) і Пайова книжка завіряється підписом керівника асоціації кооперативів, начальником фінансово-розрахункового центру (ФНЦ), печаткою підприємства і підписується власником книжки. Аналітичний облік паїв ведеться в спеціальній відомості, в якій варті орендованого майна по кооперативах-орендодавцях і непрацюючих вже на підприємстві особах повинна бути відображена в показнику "В тому числі". Записи у відомість книжки пайовиків здійснюють щороку після складання річного бухгалтерського звіту розподілу прибутку. Ці записи завіряються підписом начальника ФРЦ і власника книжки, а в окремих випадках і керівником асоціації кооперативів.

Для обліку розрахунків між кооперативами всередині асоціації необхідно застосовувати передатний рахунок 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки". В цьому випадку синтетичний облік наявності та руху пайового фонду кооперативу ведеться по дебету рахунку 56 " Інші грошові кошти" на субрахунку 0301 " Пайовий фонд кооперативу" в кореспонденції з кредитом рахунку 73 " Розрахунки з працівниками підприємства — кооперативу по пайовому фонду", а з непрацюючими в даному кооперативі по кредиту рахунку 79 " Внутрішньогосподарські розрахунки", субрахунок 1601 "Розрахунки з кооперативом або непрацюючими на підприємстві особами по пайовому майновому фонду". Якщо частину майнового паю даного кооперативу передано оренду іншому кооперативу, то у орендодавця на цю суму кредитується рахунок "Пайовий фонд кооперативу-орендодавця" і дебетується рахунок 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки з кооперативами-орендарями по пайовому фонду". Суми по рахунках відображатимуть суму зданого даним кооперативом майна в оренду.

Власник майнового паю даного кооперативу може забрати його грошми або майном. Виплата майнового паю грошми відображається в кооперативі по дебету рахунку 88 " Фонд розвитку виробництва кооперативу" і кредиту рахунку 50 " Каса кооперативу". Одночасно зменшується пайовий фонд кооперативу (дебет рахунку 73 "Розрахунки з працівниками кооперативу по пайовому фонду" і кредит рахунку 56 "Пайовий фонд кооперативу") та кошти на розрахунковому рахунку кооперативу (дебет рахунку 50 "Каса кооперативу" і кредит рахунку 51 "Розрахунковий рахунок кооперативу (асоціації кооперативів)". Враховуючи при цьому фінансовий стан, можливі різні варіанти, які обов'язково повинні бути обумовлені в Статуті щодо видачі паїв: части протягом кількох років; одноразово (за домовленістю продукцією, яка виробляється них). Однак у будь-якому випадку на суми цих паїв повинен бути зменшений пайовий фонд.

1. Книга обліку заборгованості власникам майнових паїв

№ п/п	Прізвище, ім'я та по батькові	Сума належного паю, грн..	Видано			Залишок	
			дата	№ документа	Сума, грн	дата	Сума, грн..
1	Попович Микола Федорович І т.д.	13248	18.08.97	КО№248	4826	1.01.98	8422

Для аналітичного обліку доцільно вести Книгу обліку заборгованості власникам майнових паїв (табл.1), які підлягають вилученню, де повинні зазначатись такі реквізити: прізвище, ім'я та по батькові власника майнового паю, сума паю на дату розпаювання, суми виданого паю (із зазначенням номера документа і дати видачі) та залишок відповідно до індексації основних і переоцінки оборотних засобів. Залишок невиданих сум паїв також повинен збільшуватись.

На кожного власника необхідно виділити кілька рядків, якщо сума паю згідно з установчими документами видається частинами.

Залежно від форми організації обліку можливе ведення карток, які відкриваються окремо на кожного власника.

Якщо виплата паю проводиться за рахунок майна (технікою або іншими основними засобами), то ця операція відображається по дебету рахунків 85 "Статутний фонд кооперативу", 02 "Знос основних засобів кооперативу" і кредиту рахунку 01 "Основні засоби кооперативу". Одночасно залишкова вартість основних засобів відображається по дебету рахунку 73 "Розрахунки кооперативу з працівниками по пайовому фонду" і кредиту рахунку 56 "Пайовий фонд кооперативу".

З розвитком відносин власності значно змінюється порядок обліку фондів у новостворених формуваннях, які ґрунтуються на приватній власності. Зокрема, на рахунку 85 повинна відображатися сума, зазначена в установчих документах. При виникненні в ній змін необхідна перереєстрація статуту згідно з чинним законодавством. Для запобігання цьому операції, пов'язані з

індексацією основних засобів і переоцінкою оборотних коштів, з безоплатним отриманням майна, з відрахуванням від прибутку на розширення виробництва, а також з отриманням додаткових коштів від реалізації акцій понад їх номінальну вартість, доцільно, на наш погляд, відображати на окремому субрахунку "Додатковий фонд". На ньому облік пропонується вести по аналітичних рахунках "Приріст вартості майна, пов'язаний з переоцінкою товарно-матеріальних цінностей"; "Вартість безоплатно отриманого майна"; "Відрахування від прибутку на розширення виробництва".

Така побудова аналітичного обліку дозволяє при виході власника паю на будь-яку дату визначити суму паю, а також збільшення його на суму прирістного паю, розподіленого між членами кооперативу пропорційно до часток у пайовому фонді.

Через певний проміжок часу сума фонду, що обліковується на окремому субрахунку "Додатковий фонд", може приєднуватися до "Пайового фонду", збільшуючи суму базового паю окремих власників, за їх письмовою заявою, подібно до суми дивідендів, які направляються на приріст паю. Сума додаткового фонду може розподілятися між власниками пропорційно до належної частини базового паю.

Щодо обліку земельних паїв, то це питання поки що залишається не вирішеним.

Враховуючи складність і специфічні підходи до обліку землі, особливо за умови відсутності її оцінки, необхідно використовувати спеціальну книгу, яка повинна містити три розділи, а саме:

- 1) земельні сертифікати (паї) власників, отримані при реформуванні;
- 2) земельні паї (сертифікати) нових власників;
- 3) резервний земельний пайовий фонд (табл. 2).

У другому розділі Книги реєстрації сертифікатів і руху земельних паїв передбачено вести облік нових власників, яким попередні їх власники продали земельні сертифікати, передали у спадщину, подарували чи передали шляхом обміну, застави. Всі ці моменти повинні відображатись у відповідних графах

книги із зазначенням дати придбання сертифікатів на право володіння земельним паєм і номера документа.

Резервний пайовий земельний фонд також доцільно показувати в розділі 3 Книги. Це обумовлено тим, що на практиці є випадки, коли члени кооперативу продають свої земельні паї, передають у власність на підставі заповіту, здають в оренду.

Після закінчення господарського року за користування майном кооператив виплачує дивіденди як своїм працівникам, так і орендодавцям. Для цього від отриманого чистого прибутку проводять спеціальні відрахування, визначення розмірів, а потім і виплату.

На наш погляд, кожний кооператив повинен обґрунтовано підходити до розподілу загальної суми дивідендів. Необхідно враховувати, що дивіденди — це частина прибутку, отриманого кооперативом на основі використаних земельних, майнових паїв та трудового внеску. Тому розподіл загальної суми дивідендів між цими трьома складовими повинен відображати економічні інтереси власників земельних, майнових паїв і працівників кооперативу, їх розмірний внесок своїми паями та працею у виробництві

Отже, за основу для розподілу дивідендного фонду слід брати суму земельного пайового фонду, базового майнового, пайового фонду і прирістного пайового фонду.

Найтрудомісткішою ділянкою бухгалтерського обліку є ведення аналітичних даних як по обліку всіх видів паїв, так і по нарахуванню на них дивідендів. Щодо дивідендів на земельні паї, то тут ситуація простіша. На підставі даних Книги реєстрації сертифікатів і руху земельних паїв (табл. 2) складається відомість нарахування дивідендів • земельні паї. Оскільки останні розподіляються рівномірно серед пайовиків, то і су* дивідендів буде однаковою. Винятки можуть бути для пайовиків, які збільшили земельні паї, одержавши їх у спадщину чи шляхом купівлі в інших пайовиків. Див дна ставка може розраховуватись діленням суми дивідендів на земельні паї на з ну

вартість земельного пайового фонду або на кількість умовних гектарів (відповідно до кадастрової оцінки земельних ділянок).

Ігта реєстрації земельних сертифікатів (паїв)

2. Книга реєстрації і руху земельних сертифікатів (паїв) у фермерському господарстві

Прізвище, ім'я по батькові власника земельного сертифікату (паю)	Отримано при розпаюванні			Рух земельних сертифікатів (паїв)			
	дата	№ сертифікату	пай, ум.га	дата	вилучення у зв'язку з виходом з кооперативу	Передано у спадщини, обмін, дарування	Інше вибуття
I. Власники, що отримали сертифікат (пай) при реформуванні							
1.Бовкун І.П.	15.05.97р.	68325	3,31				
2 Кислиця А.М.	15.05.97р	68326	3,31	25.12.97р		3,31	
і т. д							
Разом за 1997 р.	X	X	3060	X		39,72	
II. Нові власники							
Панченко В.С.	22.09.97р.	68468	3,31				
Разом за 1997 р.			39,72				
III.Резервний земельний пайовий фонд	X	X	412				
Всього по асоціації кооперативів	X	X	3972				

На рахунках бухгалтерського обліку ці операції відображаються таким чином:

1. Відрахування від одержаного чистого прибутку у фонд дивідендів по д рахунку 61 "Використання прибутку для виплати дивідендів кооперативу" і к;~ рахунку 88 "Фонд дивідендів кооперативу".

2. Нарахування дивідендів пайовикам в обліку по дебету рахунку 88 "Фонд дендів кооперативу" і кредиту рахунку 73 "Розрахунки кооперативу по дивідендах своїми працівниками та пенсіонерами (непрацюючими особами)" і кредиту рахунку "Внутрішньогосподарські *розрахунки кооперативу* з іншими кооперативами по диві дах". Одночасно на цю суму перераховуються дивіденди кооперативу-орендодавцю дебету і кредиту рахунку 51 "Розрахунковий рахунок кооперативу-орендодавця" лата дивідендів працівникам даного кооперативу та непрацюючим особам відображається такими бухгалтерськими записами:

1. Дебет рахунку 50 "Каса кооперативу" і кредит рахунку 51 "Розрахунк рахунок кооперативу".

2. Дебет рахунку 73 "Розрахунки кооперативу по дивідендах" і кредит рахунку 50 "Каса кооперативу".

Виплата дивідендів по майну, орендованому в інших кооперативах, проводиться в тих кооперативах, де обліковується дане майно. Спочатку залишкова вартість цих основних засобів буде зарахована у фонд дивідендів цього кооперативу по дебету рахунку 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки кооперативу — орендаря" і кредиту рахунку 88 "Фонд дивідендів кооперативу".

Суми нарахованих дивідендів за письмовими заявами пайовиків можуть бути зараховані на збільшення паю по дебету рахунку 56 " Пайовий фонд кооперативу" і кредиту рахунку 88 " Фонд розвитку виробництва кооперативу".

Крім того, в бухгалтерії кооперативу (асоціації кооперативів) аналітичний облік паїв і дивідендів по кожному пайовику доцільно вести на особових рахунках, схему записів по якому показано в табл. 3.

Синтетичний облік розрахунків з пайовиками за дивіденди і паї ведеться на рахунку 73 "Розрахунки кооперативу по дивідендах і паях", до якого доцільно відкрити три субрахунки: 1) розрахунки з власниками паїв; 2) розрахунки з пайовиками за дивіденди; 3) розрахунки з власниками, які вибули з кооперативу (асоціації кооперативів).

Для нарахування дивідендів доцільно використовувати відомість (табл. 4), яка після видачі дивідендів пайовикам закривається і проводяться відповідні записи в особові рахунки і пайові книжки.

За оренду землі кооператив-орендар повинен сплачувати орендну плату грошми або натурою. При нарахуванні орендної плати грошми дебетується рахунок 20 "Основне виробництво", субрахунок "Рослинництво кооперативу" і кредитується рахунок 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки кооперативу-орендодавця з іншими кооперативами по орендній платі за землю" і рахунок 76 "Розрахунки по орендній платі з непрацюючими особами даного підприємства". Одночасно орендна плата іншому кооперативу перераховується з розрахункового рахунку орендаря по дебету рахунку 51 "Розрахунковий рахунок кооперативу-орендодавця" і кредиту рахунку 51 "Розрахунковий рахунок кооперативу-орендаря". Крім того, кооператив-орендодавець зараховує суму орендної плати у фонд розвитку свого кооперативу по дебету рахунку 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки кооперативу-орендаря по орендній платі за землю" і кредиту рахунку 88 "Фонд розвитку виробництва кооперативу-орендодавця". Видача орендної плати непрацюючим особам на даному підприємстві відображається по дебету рахунку 76 "Розрахунки з громадянами по орендній платі" та кредиту рахунків 50 "Каса кооперативу" і 79

"Внутрішньогосподарські розрахунки кооперативу з бюджетом по податку з суми орендної плати". Грошові кошти на виплату орендної плати і перерахування податку відображаються по дебету рахунків 50 "Каса кооперативу", 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки з бюджетом по податку із орендної плати" і кредиту рахунку 51 "Розрахунковий рахунок кооперативу". Якщо ж орендна плата проводиться натурою (зерном, цукром, овочами, молоком та іншою продукцією), то на рахунках бухгалтерського обліку це відображатиметься таким чином :

1.Видача орендної плати натурою відображається по дебету рахунку 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки кооперативу по орендній платі з іншими кооперативами", 76 "Розрахунки по орендній платі з особами, які не працюють на даному підприємстві" і кредиту рахунку 46 "Реалізація кооперативом продукції по відпускних цінах з урахуванням податку на додану вартість".

2.Нарахування орендної плати відображається по дебету рахунку 20 "Рослинництво кооперативу" і кредиту рахунків 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки кооперативу по орендній платі", 76 "Розрахунки по орендній платі з непрацюючими на даному підприємстві особами". Одночасно на суму податку на додану вартість (ПДВ) по продукції, виданій як орендна плата, особам, які не працюють на даному підприємстві, дебетується рахунок 46 "Реалізація продукції кооперативу" і кредитується рахунок 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки кооперативу з бюджетом по ПДВ" і рахунок 51 "Розрахунковий рахунок кооперативу". Кооператив, який отримав продукцію в рахунок орендної плати за землю, оприбутковує її по дебету рахунку 40 "Готова продукція кооперативу" і кредиту рахунку 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки кооперативу-орендаря по орендній платі натурою за землю", а потім видає її орендодавцям.

.3.Особовий рахунок № 5 Поповича Миколи Федоровича

Р о к и	Майновий пай			Земельний пай			Належить дивідендів, грн..				Зараховується в пайовий фонд. грн.	Належить дивідендів до видачі, грн..	Утримано прибуткового податку, грн..	Видано	Підпис одержувача
	На початок року, грн..	Зміна (+,-)		На початок року	Зміна (+,-)		На майновий пай		На земельний пай		Разом				
		дата	Сума, грн..		дата	кількість, ум.га	на 1 грн. паю	всього	На одиницю паю	всього					

**4.Розрахунково- платіжна відомість нарахування та виплати дивідендів за 1997 р.
(ставка дивідендів на 1 ум. га земельного паю-19,75 грн.; майнового базового паю - 0,06 грн.)**

№ п / п	Прізвище, ім'я, по батькові	Земельний пай		Майновий базовий пай,грн..		Всього нарахов ано дивіденд ів, грн..	Зарахов ується в пайови й фонд,гр н..	Підляга є дивіден дів до видачі, грн..	Утриман о прибутко вого податку 15%. грн..	Належит ь до видачі,гр н..	Підпис о одержу вача
		в ум. га	дивіденди , грн..	Сума паю	дивіденди						
1	Попович М.Ф.	3,01	59,45	2750	165-00	224-45	-	224-45	33-67	190-78	
2	Озюменко І.М. і т. д.	3.01	59.45	3580	214-80	273-45	-	273-45	41-02	232-43	
	Всього	2860	56485	918100	55086	111571	-	111571	16735-65	94835-35	

Кооператив-орендар землі може сам видавати орендодавцям орендну плату. В такому разі розрахунки проводяться з орендодавцями лише через рахунок 76. Якщо кооператив відпускає продукцію в рахунок орендної плати в оцінці нижче фактичної собівартості, то різниця по податку на додану вартість нараховується кооперативом за рахунок прибутку, який залишається в його розпорядженні. В цьому випадку дебетується рахунок 81 "Використання прибутку кооперативу" і кредитується рахунок 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки кооперативу з бюджетом по ПДВ".

3. Списання готової продукції, яка видана в рахунок орендної плати по обліковій ціні, відображається по дебету рахунку 46 "Реалізація кооперативу" і кредиту рахунку 40 "Готова продукція кооперативу".

Розглянута методика ведення обліку розрахунків з власниками за паї, орендну плату, дивіденди пов'язана з реформуванням відносин власності і дозволить поліпшити інформаційне забезпечення управління цими процесами при переході до ринкової економіки.