

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ОБСЛУГОВУЮЧИХ КООПЕРАТИВІВ

Ю. Ю. Мороз, д. е. н., професор,
Ю. С. Цаль-Цалко, д. е. н., професор
Житомирський національний агроєкологічний університет

Досліджено особливості господарської діяльності в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах (далі – СОК). Обґрунтовано необхідність розробки нових підходів до формування фінансових результатів СОК як неприбуткових організацій при наданні послуг членам СОК. Запропоновано варіанти облікової політики формування доходів СОК на рівні безбитковості в умовах визнання їх неприбутковими організаціями за Податковим кодексом України.

Постановка проблеми. Розвиток сільськогосподарської обслуговуючої кооперації є одним з пріоритетів аграрної політики та інструментом досягнення економічного зростання сільських територіальних громад, становлення та зміцнення малих агровиробництв, їх виходу на організований ринок. Проте давні традиції розвитку кооперації на селі, на жаль, не підтверджуються фактичним станом. Із загальної кількості понад 1,1 тис. зареєстрованих сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів реально здійснюють господарську діяльність лише 50 %, якими об'єднано

менше 25 тис. осіб. За видами діяльності діючі обслуговуючі сільськогосподарські кооперативи розподілилися на переробні – 25, заготівельно-збутові – 149, постачальницькі – 16, з надання інших послуг – 101 та багатофункціональні – 298.

Очевидно, що існуюча модель обслуговуючої сільськогосподарської кооперації потребує організаційного удосконалення і, в тому числі, ведення фінансового обліку та оподаткування.

Зокрема, незважаючи на те, що обслуговуючі кооперативи належать до неприбуткових організацій [11], здійснити кооперативні виплати членам кооперативу та нарахування на паї членам кооперативу, у тому числі асоційованим, без ризику втрати статусу неприбутковості майже не можливо. Така ситуація пов'язана з тим, що у пп. 133.4.1 та 133.4.2 Податкового кодексу України [8] визначено, що неприбуткова організація повинна відповідати таким вимогам:

- установчі документи неприбуткових організацій повинні містити заборону 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.

- доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування витрат на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Тож, якщо обслуговуючий кооператив матиме намір здійснити кооперативні виплати його членам чи здійснити нарахування на паї членам кооперативу, то орган фіскальної служби має всі підстави виключити обслуговуючий кооператив з Реєстру неприбуткових установ та організацій. Тобто обслуговуючий кооператив стає неприбутковою організацією — платником податку на прибуток.

Тому питання побудови системи обліку, яка б захищала інтереси членів СОК при розподілі спільних фінансових результатів, одержаних СОК від наданих послуг, є надзвичайно важливими.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням теоретико-методологічних аспектів розвитку сільськогосподарської кооперації, і зокрема СОК, присвятили значну кількість праць В. Жук, Ю. Лупенко, М. Малік, Л. Молдаван, Б. Пасхавер, П. Саблук, В. Юрчишин. Сучасний підхід до вивчення теоретичної спадщини вітчизняних та зарубіжних фахівців у галузі сільськогосподарської кооперації, практичних досягнень та проблем зарубіжної кооперації

пропонує відомий спеціаліст у цій сфері В. Зіновчук. Вагомий доробок у регулювання практичних питань організації обліку в СОК внесли окремі розробки при виконанні Європейських проектів [6; 7; 9; 10], виданий підручник з бухгалтерського обліку в кооперативах [1] та вчені і практики при наданні консультацій на замовлення спеціалізованих видань з бухгалтерського обліку [2; 5; 12].

Дискусійні питання з обліку господарської діяльності СОК розглядали В. В. Лангазова при виконанні дисертаційної роботи [3], Н. А. Мазур [4], С. В. Скрипник [13], А. М. Собченко [14] та М. С. Шинкаренко [15 – 17].

Проте, незважаючи на суттєвий накопичений науково-практичний досвід у вирішенні організаційних підходів до господарської діяльності СОК, залишаються неоднозначними та невіршеними питаннями побудови облікової політики СОК і, особливо, відображення відносин з членами СОК у бухгалтерському обліку в умовах змін, що відбулися в Податковому кодексі України, починаючи з 2016 р., щодо вимог до СОК як неприбуткових організацій.

Мета та методика дослідження. Метою дослідження є обґрунтування підходів до організації фінансового обліку господарської діяльності СОК як неприбуткових організацій відповідно до нових вимог діючого податкового законодавства. Об'єктом дослідження є процес формування і розподілу доходів СОК та його облікове забезпечення.

Мета дослідження обумовила постановку таких завдань: дослідити діючі підходи до обліку фінансових результатів СОК; розглянути складові та чинники системи оподаткування; запропонувати рекомендації щодо обліку фінансових результатів СОК як неприбуткових організацій.

Для наукового вирішення поставлених завдань використовувалися: абстрактно-логічний метод – при визначенні сутності та складових елементів механізму формування фінансових результатів; метод порівняльного аналізу – при дослідженні механізму формування фінансових результатів в різних умовах щодо відносин СОК і членів СОК; розрахунково-конструктивний метод та метод аналогії – при моделюванні записів господарських операцій, які впливають на фінансовий результат на рахунках бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. СОК, здійснюючи обслуговування членів СОК, не ставить за мету отримання прибутку, а його діяльність повністю направлена на обслуговування

сільськогосподарського та іншого виробництва учасників кооперації за мінімальними цінами, які забезпечують беззбитковість. Проте в процесі діяльності СОК можуть виникати надмірно сплачені суми за послуги членам СОК у разі, якщо фактична повна собівартість послуг виявиться меншою, ніж ціна, по якій члени СОК сплачували за послуги протягом періоду.

Для вирішення питання щодо використання надмірно сплачених коштів членів СОК за послуги в частині перевищення створеного доходу над фактичною повною собівартістю послуг можливо запропонувати декілька варіантів.

Перший варіант виходу із цієї ситуації може полягати в тому, щоб не робити розподілу між членами кооперативу, а всі кошти акумулювати у фондах самого кооперативу та спрямовувати їх на розвиток, модернізацію кооперативу, інше цільове використання. Такими фондами можуть бути:

1. Неподільний капітал з відображенням його по дебету рахунку 706 «Вирахування на збільшення фондів та повернення членам кооперативу» і кредит рахунку 402201 «Неподільний капітал».

2. Резервний капітал з відображенням його по дебету рахунку 706 «Вирахування на збільшення фондів та повернення членам кооперативу» кредит рахунку 43 «Резервний капітал». Призначення резервного капіталу полягає в тому, щоби створити певний фінансовий резерв для погашення можливих збитків у майбутньому або використання на покриття непередбачених витрат та сплати боргів при ліквідації кооперативу. Політика щодо створення резервного капіталу розробляється з урахуванням ризику роботи на конкретному ринку, рівня конкуренції, перспектив подальшого росту, характеру послуг і їх потреби членам СОК та інших факторів. Якщо резервний капітал має значний обсяг, то СОК зможе маневрувати ним, а саме – покривати збитки, сплачувати борги при оголошенні його банкрутом. При недостатньому резервному капіталі справи підприємства можуть бути безнадійними. З іншого боку, створення резервного капіталу вимагає вилучення частини доходу з обороту на тривалий період, а це означає з точки зору колективу підприємства недоотримання доходів через зменшення оплати праці та інших виплат. Отже, необхідно вибрати оптимальний варіант для створення резервного капіталу.

3. Спеціальні фонди для забезпечення статутної діяльності СОК з виконання конкретних завдань розвитку матеріально-технічної бази СОК з відображенням його по дебету рахунку 706 «Вирахування на збільшення фондів та повернення членам кооперативу» і кредит рахунку 422 «Інший вкладений капітал».

За рахунок цих фондів у СОК формується власний капітал, що виконує функції:

- довгострокового фінансування господарської діяльності – знаходиться у розпорядженні кооперативу необмежено довго;
- відповідальності за підприємницьку діяльність та захисту прав кредиторів – його сума є величиною відповідальності кооперативу перед кредиторами;
- компенсації понесених збитків – дозволяє тимчасово покрити збитки;
- кредитоспроможності – забезпечує умови для надання кооперативу кредитів;
- фінансування ризику – є гарантією здійснення ризикованих інвестицій, на що можуть не погодитись кредитори;
- самостійності та влади – визначає рівень незалежності кооперативу та впливу його власників на прийняття рішень в господарській діяльності;
- розподілу доходів і активів – за частками окремих членів кооперативу здійснюється розподіл доходів та майна кооперативу.

Другий варіант – здійснювати повернення начебто надміру сплачених коштів за послуги кооперативу. При цьому в бухгалтерському обліку СОК будуть здійснені записи:

1. Дебет рахунку 706 «Вирахування на збільшення фондів та повернення членам кооперативу» і кредит рахунку 682 «Внутрішні розрахунки» (відповідний аналітичний рахунок члена кооперативу) – нараховано члену СОК до повернення надміру сплачених коштів за послуги кооперативу.

2. Дебет рахунку 682 «Внутрішні розрахунки» (відповідний аналітичний рахунок члена кооперативу) кредит рахунку 31 «Рахунки в банках» – перераховано члену СОК надміру сплачених коштів за послуги кооперативу

Водночас в бухгалтерському обліку членів СОК ці господарські операції будуть здійснені наступними записами:

1. Дебет рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» кредит рахунку 23 «Виробництво» (відповідний аналітичний рахунок, де були відображені надмірні витрати, пов'язані з послугами СОК, з коригуванням окремих статей витрат) – нараховано до повернення надмірні витрати, пов'язані з послугами СОК.

2. Дебет рахунку 31 «Рахунки в банках» кредит рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – одержані нараховані до повернення надмірні витрати, пов'язані з послугами СОК.

Третій варіант – зарахування начебто надміру сплачених коштів за послуги кооперативу як авансу за майбутні послуги. При цьому в бухгалтерському обліку СОК будуть здійснені записи:

1. Дебет рахунку 706 «Вирахування на збільшення фондів та повернення членам кооперативу» і кредит рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» – відображено начебто надміру сплачені кошти за послуги кооперативу як авансу за майбутні послуги.

2. Дебет рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» кредит рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – зараховано кошти авансу в погашення заборгованості за виконані послуги члену кооперативу.

Одночасно в бухгалтерському обліку члена СОК будуть здійснені записи:

1. Дебет рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» кредит рахунку 23 «Виробництво» (відповідний аналітичний рахунок, де були відображені надмірні витрати, пов'язані з послугами СОК, з коригуванням окремих статей витрат) – нараховано аванс за надмірні витрати пов'язані з послугами СОК.

2. Дебет рахунку 23 «Виробництво» кредит рахунку 682 «Внутрішні розрахунки» – нараховано заборгованість за надані послуги СОК (відповідний аналітичний рахунок об'єктів витрат).

3. Дебет 682 «Внутрішні розрахунки» кредит 371 «Розрахунки за виданими авансами» – зарахований аванс в погашення заборгованості за виконані послуги СОК.

Четвертий варіант – використання в процесі розрахунків між членами СОК і СОК авансових платежів і, відповідно, бухгалтерських рахунків 681 «Розрахунки за авансами одержаними» і у членів СОК – 371 «Розрахунки за виданими авансами».

П'ятий варіант – застосування у розрахунках між членами СОК і СОК планових платежів і щомісячного підведення підсумків щодо фактичних обсягів виконаних робіт за повними витратами СОК та розмірами планових перерахувань коштів на рахунки СОК. При цьому можна використати рахунок 370 «Розрахунки в порядку планових платежів».

Якщо за результатами господарської діяльності доходи СОК не покривають його витрати загальними зборами СОК приймається рішення щодо покриття надмірних витрат СОК.

Покриття надмірних витрат СОК членами СОК може відбуватися наступним чином:

1. За рахунок додаткових пайових внесків. Формування пайового (подільного) фонду відображується по дебету рахунків 30

«Готівка», 31 «Рахунки в банках» або іншого рахунку активів, що вносяться, в кореспонденції з субрахунком 4021 «Пайовий (подільний) капітал» і, відповідно, у членів СОК по дебету рахунку 144 «Пайові внески» та кредиту рахунку 682 «Внутрішні розрахунки» – нараховані пайові внески та дебету рахунку 682 «Внутрішні розрахунки» кредиту рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» – внесені пайові внески.

2. За рахунок додаткових платежів в розмірі різниці, яка не покривала витрати за рахунок цін, тобто додаткові надходження від збільшення цін.

Формування додаткового доходу відображують у СОК наступним чином:

- Дебет рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» кредит рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» – нараховано СОК додаткову заборгованість члена СОК за надані послуги і, відповідно, відображено податкове зобов'язання – дебет 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» кредит 643 «Податкові зобов'язання».

- Дебет рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» кредит рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – надійшла додаткова заборгованість члена СОК за надані послуги.

- Формування додаткових витрат у члена СОК відображують наступним чином:

- Дебет рахунків 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати» та інших витратних рахунків, де відповідно до об'єктів здійснювалися послуги, і кредит рахунку 682 «Внутрішні розрахунки» – на суму додаткової заборгованості на покриття витрат СОК.

- Дебет рахунку 682 «Внутрішні розрахунки» кредит рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» – погашено додаткову заборгованість за надані послуги.

- Зменшення фондів СОК, що формують його власний капітал в рахунок погашення витрат, що не покриваються доходами СОК.

- Дебет рахунків 4021 «Пайовий (подільний) капітал», 43 «Резервний капітал», 422 «Інший вкладений капітал» і кредит рахунку 707 «Покриття витрат за рахунок фондів власного капіталу».

Шостий варіант – при формуванні у СОК значних сум резервного капіталу можливо прийняти рішення про зниження цін на послуги, що надаються членам СОК, і за умови одержання збитків покрити їх за рахунок резервного капіталу. В цьому випадку у кожного члена СОК, якому надавалися послуги, зменшаться витрати і, відповідно, збільшиться фінансовий результат.

В бухгалтерському обліку результати господарської діяльності СОК можна визначити на рахунку 79 «Фінансові результати», де по

дебету рахунку відображаються всі витрати кооперативу з кредиту рахунків 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати» тощо, а по кредиту рахунку доходи, в створенні яких брали участь відображені витрати.

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.

Висновки.

1. Облікове забезпечення формування беззбиткового рівня господарської діяльності СОК є необхідною умовою сучасного розвитку аграрного сектора економіки України. 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.

2. 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.

Подальше дослідження необхідно спрямувати на обґрунтування документального забезпечення господарських операцій з формування відносин між СОК і членами СОК щодо спільних доходів при наданні послуг.

Список використаних джерел

1. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах: підручник / [В. Я. Плаксiєнко, Л. О. Мармуль, Т. Г. Маренич, Т. Г. Камiнська, М. І. Гордiєнко, Г. Є. Павлова, С. В. Скрипник, О. В. Iльчак]; за заг. ред. Плаксiєнка В. Я. – К. : Центр учбової лiтератури, 2014. – 448 с.

2. Золотухiн О. Сiльськогосподарськi кооперативи: бухгалтерський облік / О. Золотухiн // Вiсник: Офiцiйно про податки. – № 34. – 2013. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5901?issue=136>

3. Лангазова В. В. Органiзацiя обліку в сiльськогосподарських обслуговуючих кооперативах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / В. В. Лангазова: – К.: Нацiональний науковий центр «Iнститут аграрної економiки» Української академiї аграрних наук. – 2004. – 20 с.

4. Мазур Н. А. Бухгалтерський облік в сiльськогосподарських обслуговуючих кооперативах: загальнi аспекти та проблеми / Н. А. Мазур // Науковий вiсник Херсонського державного унiверситету. Серiя «Економiчнi науки». – Випуск 9. Частина 5. – 2014. – С. 232–235.

5. Мороз Ю. Ю. Облік у неприбуткових сiльськогосподарських обслуговуючих кооперативах / Ю. Ю. Мороз // Баланс-агро. Школа бухгалтера. – Випуск 1. – 2017. – 32 с.

6. Органiзацiя заготiвельно-збутових послуг сiльськогосподарськими обслуговуючими кооперативами: бухгалтерський облік, оподаткування та деякi правовi аспекти: Методичнi рекомендацiї / В. М. Метелиця, М. П. Гриценко, Л. С. Стецюк та iн.; за ред. В. М. Метелицi, М. П. Гриценка. – К.: ТДВ «Iнституту обліку i фiнансiв» НААН України, Федерацiя аудиторiв, бухгалтерiв i фiнансистiв АПК України. – 2014. – 94 с.

7. Органiзацiя надання послуг сiльськогосподарським обслуговуючим кооперативом вiд заготiвлi, охолодження та переробки молочної сировини до збуту готової продукцiї: бухгалтерський облік, оподаткування та деякi правовi аспекти: Методичнi рекомендацiї / В. М. Метелиця, М. П. Гриценко, О. П. Панадiй та iн.; за ред. В. М. Метелицi, М. П. Гриценка. – К.: ТДВ «Iнституту обліку i

фінансів» НААН України, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. – 2014. – 149 с.

8. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

9. Практичне керівництво з питань обліку і оподаткування у багатофункціональних сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах (СОК). – К.: Спільний проект ЄС/ПРООН «Місцевий розвиток, орієнтований на громаду – II». – 2013. – 147 с.

10. Практичні поради з питань бухгалтерського обліку та звітності в обслуговуючих кооперативах : посібник. – К.: ТОВ «Софія». – 2012. – 140 с.

11. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 17.07.97 р. № 469/97-ВР.

12. Сільськогосподарська кооперація. – Режим доступу http://omp.com.ua/ua/presscenter/publications/silskogospodarska_kooperatsiya.

13. Скрипник С. В. Ключові питання обліку і оподаткування земельних ділянок сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів [Електронний ресурс] / С. В. Скрипник // Економіка та суспільство. – Вип. № 2. – 2016. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/131.pdf.

14. Собченко А. М. Методологічні аспекти обліку формування пайового капіталу сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів / А. М. Собченко // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент». – 2013. – Вип. 2. – С. 178–182.

15. Шинкаренко М. С. Бухгалтерський облік в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах / М. С. Шинкаренко // Облік і фінанси. – 2014. – № 4. – С. 88–94.

16. Шинкаренко М. С. Послуги сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів як об'єкт обліку і контролю [Електронний ресурс] / М. С. Шинкаренко // Ефективна економіка. – 2014. – № 4. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2958>.

17. Шинкаренко М. С. Міжнародний досвід організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах / М. С. Шинкаренко // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 3. – С. 43–52.