

Проте в Україні на сьогоднішній день сек'юритизація поки що законодавчо не врегульована як в частині механізму її проведення в цілому, так і щодо бухгалтерського та податкового забезпечення. Зазначене зумовлює необхідність розробки відповідної законодавчої бази, в тому числі національного стандарту бухгалтерського обліку операцій сек'юритизації, а також методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку різних схем сек'юритизації та її видів, що є перспективою наших подальших досліджень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Schwarzc L. L. The Alchemy of Asset Securitization, 1 Stan. J. L. Bus. & Fin. 133. 1994.
- Саломатина С.Ю. Сек'юритизація: термінологічний аспект / С.Ю. Саломатина // Концепт. – 2014. – № 08(август) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://e-kon-sept.ru/2014/14222>. Htm.
- Манько В. Неликвид на ликвид / В. Манько // Эксперт. – 2006. – № 3(54). – 23-29 января. – С. 28-32.
- Бэр Х.П. Сек'юритизация активов: сек'юритизация финансовых активов – инновационная техника финансирования банков / Х.П. Бэр ; пер. с нем. [Ю.М. Алексеев, О.М. Иванов]. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 624 с.
- Молотников А.Е. Правовое регулирование рынка ценных бумаг. – М. : Стартап, 2013. – 552 с.
- Солдатова А.О. Факторинг и сек'юритизация финансовых активов : учеб. пособие / А.О. Солдатова. – М. : Высшая школа экономики, 2013. – 1181 с.
- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
- Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
- Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
- Тлумачення ПКТ-12 «Консолідація – компанії спеціального призначення» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
- Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
- Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

УДК 657.6

Лежненко Л.І.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ СТАТЕЙ АКТИВІВ ТА ПАСИВІВ ВСТУПНОГО БАЛАНСУ ПРИ ПЕРЕХОДІ НА МСФЗ

Стаття присвячена дослідженню аудиту вступного балансу (звіту про фінансовий стан) суб'єктів господарювання при переході на Міжнародні стандарти фінансової звітності; визначенню основних етапів аудиту статей активів і пасивів; аналізу формування аудиторського звіту. В статті розглядаються форми аудиторських документів, які можуть бути використані для відображення результатів аудиту вступного балансу (звіту про фінансовий стан).

Ключові слова: Міжнародні стандарти фінансової звітності, аудит вступного балансу (звіту про фінансовий стан), актив, пасив, перше застосування МСФЗ.

Lezhnenko L.I. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА СТАТЕЙ АКТИВОВ И ПАССИВОВ ВСТУПИТЕЛЬНОГО БАЛАНСА ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА МСФО

Статья посвящена исследованию аудита вступительного баланса (отчета о финансовом положении) субъектов хозяйствования при переходе на Международные стандарты финансовой отчетности; определению основных этапов аудита статей активов и пассивов; анализа формирования аудиторского отчета. В статье рассматриваются формы аудиторских документов, которые могут быть использованы для отображения результатов аудита вступительного баланса (отчета о финансовом положении).

Ключевые слова: Международные стандарты финансовой отчетности, аудит вступительного баланса (отчета о финансовом положении), актив, пассив, первое применение МСФО.

Lezhnenko L.I. FEATURES OF AUDIT OF ASSET AND LIABILITY OPENING STATEMENT OF FINANCIAL POSITION IN THE TRANSITION TO IFRS

The article investigates audit the opening statement of financial position of business entities in the transition to International Financial Reporting Standards; establishing milestones audit of assets and liabilities; analysis of the formation of the audit report. The article deals with the form of audit documents, which can be used to display the results of the audit of the opening statement of financial position.

Keywords: International financial reporting standards, audit the opening statement of financial position, assets, liabilities, first time application of IFRS.

Постановка проблеми. Для більшості вітчизняних підприємств, для яких перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності є не обов'язковим, залишається невирішеним питання методичної частини першого застосування у зв'язку з відсутністю чітких методичних рекомендацій з боку Міністерства фінансів України. На даному етапі, згідно із законодавчими і нормативними вимогами, необхідними і достатніми умовами переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності, є вимоги, зазначені у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» ст. 12, п. 2 щодо складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [1]. Впровадження МСФЗ викликає певні проблеми, а саме: аудиторське підтвердження фінансової звітності, її елементів, відповідність облікової політики та облікових оцінок вимогам МСФЗ та інше. У зв'язку з цим на сьогоднішній день існує невирішене питання додаткових методичних рекомендацій як аудиту фінансової звітності за МСФЗ та її підтвердження в цілому, так і методики аудиту вступного балансу (звіту про фінансовий стан) зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Слід зазначити, що в науковій літературі недостатньо досліджено питання аудиту вступного балансу при переході на міжнародні стандарти фінансової звітності. Існує багато напрацювань і здійснено вагомий внесок щодо фундаментальних питань методології аналізу та аудиту фінансової звітності. Саме цим питанням і присвятили свої праці такі вітчизняні вчені, як: М.І. Бондар, С.Ф. Голов, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, Г.Г. Кірейцев, Ю.А. Кузьмінський, Л.Г. Ловінська, В.С. Лень, Є.В. Мних, Л.В. Нападівська, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та інші.

Аудит вступного балансу при першому застосуванні МСФЗ обрано для дослідження, оскільки на сьогодні не існує достатньої кількості загальнонаукових розробок з питань переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту звітності при першому застосуванні МСФЗ. Дослідження цих питань, а також проблеми організації та методики аудиту балансу знайшли відображення у роботах вітчизняних вчених, серед яких: Н.І. Дорош, А.Г. Загородній, С.Я. Зубілевич, Г.Л. Вознюк, Г.М. Давидов, Р.С. Коршикова, О.В. Небільцова, Р.А. Костирко, Г.І. Костюк, Л.П. Кулаковська, О.А. Петрик, Ю.В. Піч, І.І. Пилипенко, В.С. Рудницький та інші, однак процес переходу, етапи та методика аудиту вступного балансу (звіту про фінансовий стан) при переході на МСФЗ залишається неоднозначним.

Частина загальної проблеми. Дана робота спрямована на дослідження методики аудиту вступного балансу (звіту про фінансовий стан) при переході на Міжнародні стандарти фінансової звітності; вивченні проблем аудиту та розробці робочих документів аудитора; визначенні етапів аудиту вступного балансу при переході суб'єктів господарювання на МСФЗ.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у визначенні критеріїв відповідності балансу (звіту про фінансовий стан) Міжнародним стандартам фінансової звітності; узагальненні основних етапів аудиту вступного балансу; визначенні законодавчих і нормативних документів необхідних при здійсненні аудиту балансу суб'єктів господарювання при переході на МСФЗ.

Основними завданнями дослідження є:

- виявити основні етапи аудиту балансу (звіту про фінансовий стан) суб'єктів господарювання при переході на МСФЗ;

- визначити законодавчо-нормативну базу, якою необхідно керуватися аудиторю, здійснюючи аудит вступного балансу;

- узагальнити методику аудиту балансу (звіту про фінансовий стан) та запропонувати допоміжні робочі документи при переході на Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. Перед проведенням аудиту вступного балансу на достовірність відображення в обліку активів та зобов'язань підприємства після першого застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, важливим завданням є аудит облікової політики та облікових оцінок на предмет їх відповідності міжнародним стандартам фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах та дотримання при складанні вступного балансу, це питання було розглянуто у попередньому дослідженні [2].

Якщо говорити про аудит вступного балансу в широкому сенсі, тобто проведення аудиторської перевірки правильності заповнення статей звіту про фінансовий стан відповідно до загальноприйнятої концептуальної основи фінансової звітності, аудиторю слід у першу чергу оцінити вступний баланс на відповідність таким критеріям:

1. Повнота. Усі активи і зобов'язання, які належать організації на дату складання балансу, повинні бути відображені в балансі (звіту про фінансовий стан). Усі господарські операції, які відбулися на дату складання балансу, повинні бути відображені в обліку.

2. Існування (права). Усі відображені в балансі активи і зобов'язання існують і належать організації на дату складання балансу (звіту про фінансовий стан).

3. Точність. Усі вартісні оцінки активів і зобов'язань балансу відповідають первинним документам, на основі яких вони були сформовані.

4. Оцінка. Усі вартісні оцінки активів і зобов'язань балансу сформовані на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і облікової політики підприємства.

5. Подання. Усе відповідним чином класифіковано, описано, розкрито у вступному балансі (звіту про фінансовий стан).

6. Оподаткування. Результати господарських операцій відображені у відповідності з податковим законодавством.

Аудитору також слід пам'ятати, що Інструкцією по інвентурізації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою Наказом МФУ від 11.08.1994 р. № 69 передбачено перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентурізації активів та зобов'язань підприємства. Проведення інвентурізації також обов'язкове у разі [3]:

- зміни матеріально-відповідальних осіб (на день приймання-передавання справ);

- встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за вимогою судово-слідчих органів;

- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії тощо.

Тобто перед складанням вступного балансу (звіту про фінансовий стан) проведення інвентурізації є обов'язковою умовою задля підтвердження у подальшому правильності складання такого фінансового

звіту відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Процес аудиту вступного балансу (звіту про фінансовий стан) можна розподілити за етапами:

1. Формальна перевірка.
2. Аналітична перевірка.
3. Перевірка по суті.

Формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів звітності та виявленні наявності самостійних змін у встановленій формі звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів.

Після проведення формальної перевірки за формою аудитор переходить до аналітичної перевірки показників вступного звіту про фінансовий стан – їх оцінки за допомогою вивчення вірогідних залежностей між показниками з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дає змогу встановити факти помилок та порушень. У першу чергу слід перевірити відповідність указанного у вступному балансі розмір зареєстрованого капіталу даним засновницьких документів, а також розміру нерозподіленого прибутку, який повинен зазнати коригувань у зв'язку з переоцінкою деяких активів та зобов'язань, які після переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності змінюють свою вартість або взагалі перестають визнаватися активом чи зобов'язанням. Аудитор, вивчаючи вступний баланс (звіт про фінансовий стан), повинен визначити ті ділянки звіту, де аудиторський ризик є найбільшим, тобто можливість шахрайства чи наявність помилок в обліку і звітності для даного клієнта є найвірогіднішими. Тобто при аудиті вступного балансу важливо в першу чергу звернути увагу і провести тестування оцінки вартості активів і зобов'язань.

Здійснюючи аудит вступного балансу, аудитор слід керуватись такими нормативно-правовими актами:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV;
- Наказ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 № 433;
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій від 30.11.1999 № 291;
- Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності від 11.04.2013 № 476;
- МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності»;
- МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки».

Оскільки в літературі недостатньо опрацьоване питання перевірки правильності складання вступного балансу (звіту про фінансовий стан), то, на нашу думку, доцільним буде провести її у такій послідовності:

1) дані статей балансу, який буде використовуватися для складання вступного звіту про фінансовий стан, повинні бути обґрунтованими результатами інвентаризації;

2) алгоритм складання звіту про фінансовий стан, який використовується на підприємстві;

3) перевірка оборотно-сальдових відомостей рахунків активів та зобов'язань, особливо активно-пасивних рахунків, за якими сальдо може бути дебетове, кредитове або дебетово-кредитове;

4) звірка правильності формування оборотно-сальдової відомості підприємства за рік, що завершився;

5) перевірка закриття технічних рахунків, формування фінансового результату та визначення прибутку чи збитку звітного періоду.

Важливим етапом аудиту вступного звіту про фінансовий стан є повторний перерахунок статей звіту, результати перевірки можуть бути узагальнені за допомогою робочого документа аудитора «Зведені дані повторного перерахунку статей вступного балансу», приклад якого наведено у таблиці 1.

Таблиця 1
Результати повторного перерахунку даних статей вступного балансу суб'єкта господарювання

Статті балансу	Код рядка	Дані на кінець перевірки		Причини	Примітки
		Заниження	Завищення		
Основні засоби	1010	-	-		
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-		
Виробничі запаси	1101	-	-		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	-	-		
Резерв сумнівних боргів	X				
Поточні забезпечення	1660	-	-		

Методика аудиту вступного балансу (звіту про фінансовий стан) при переході на міжнародні стандарти фінансової звітності можна розділити на блоки:

1. Перевірка правильності відображення у вступному балансі необоротних активів:

- фактична наявність, відображених у вступному балансі необоротних активів;
- доцільність вибору методології відображення господарських операцій та оцінки майна:
 - i. поділ основних засобів та нематеріальних активів на групи, за якими ведеться бухгалтерський облік;
 - ii. вибір методу амортизації об'єктів основних засобів та нематеріальних активів;
 - правильність вибору методології обліку необоротних активів відповідно до вимог МСБО 16;
 - правильність перекласифікації операцій придбання, зносу і вибуття необоротних активів.

2. Перевірка правильності відображення у вступному балансі фінансових інвестицій:

- перевірка правильності визначення вартості інвестиції відповідно до МСБО 39 на дату вступного балансу;
- перевірка правильності визначення нерозподіленого прибутку у разі зміни справедливої вартості;
- якщо це фінансові інвестиції, які утримують до погашення, необхідно перевірити правильність визначення амортизованої собівартості із застосуванням методу ефективної ставки відсотка.

3. Перевірка правильності відображення в балансі запасів:

- перевірка даних інвентаризації до переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності;
- перевірка правильності розрахунку вартості запасів відповідно МСБО2 «Запаси»;

Таблиця 2

Методи визначення собівартості запасів у процесі їх вибуття

Метод	Сутність методу	Умови застосування
Метод конкретної ідентифікації	З одиницями запасів ототожнюють конкретні витрати (їх індивідуальна собівартість)	1. Для запасів, які не є взаємозамінними; 2. Для запасів, призначених для конкретних проектів
Метод ФІФО	Одиниці запасів, які надійшли першими, використовують першими	Для одиниць запасів, які наявні у великій кількості і є взаємозамінними
Метод середньозваженої собівартості	Собівартість кожної одиниці визначають із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що надійшли протягом періоду	Для одиниць запасів, які наявні у великій кількості і є взаємозамінними

• перевірка обраних методів вибуття запасів відповідно до МСБО 2 (ідентифікації, ФІФО, середньозваженої собівартості), при цьому необхідно зіставити умови, за якими обирається конкретний метод обліку (табл. 2):

4. Перевірка правильності відображення в обліку дебіторської заборгованості:

- перевірка правильності перенесення чистої вартості реалізації дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги;
- перевірка правильності розрахунку резервів сумнівних боргів;
- перевірка правильності відображення і перенесення до вступного балансу даних по розрахункам з бюджетом, підзвітними особами тощо.

5. Перевірка правильності відображення у вступному балансі зобов'язань:

- у даному випадку аудиторі слід перевірити правильність визначення та кваліфікації зобов'язань, враховуючи вимоги національних стандартів, оскільки ретроспективного перерахування відповідно до вимог МСФЗ не передбачається.

6. Перевірка правильності відображення у вступному балансі власного капіталу

- основним завданням аудиту в даному блоці, є перевірка правильності визначення нерозподіленого прибутку, внаслідок коригувань від перекласифікації активів та зобов'язань при переході на МСФЗ.

Необхідно зазначити, що відповідно до роз'яснень Аудиторської палати України головною особливістю аудиту звіту про фінансовий стан є питання підтвердження аудитором вхідних залишків та відсутність їх викривлення, що суттєво може вплинути на попередню фінансову звітність. Для виконання вимог зазначеного МСА «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду» аудитор має отримати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду, тобто при першому застосуванні МСФЗ [4].

При формуванні аудиторського звіту за результатами аудиту вступного балансу при переході на міжнародні стандарти фінансової звітності, слід звернути увагу на його адресата (адресатів). На вимогу п.Д15 МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» такий висновок не адресується широкому загалу користувачів [4]. Такий аудиторський висновок зазвичай адресується Правлінню, Керівництву, Наглядовій Раді або Аудиторському комітету та без письмової згоди аудитора не повинен публікуватися (оприлюднюватися).

На вимогу п.13 а) МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» аудиторський звіт за результатами аудиту вступного балансу при переході на Міжнародні стандарти фінансової звітності повинен визначати мету, з якою складається цей Звіт, та в разі потреби його користувачів вказувати на примітку до цього Звіту, що містить цю інформацію.

Також у роз'ясненні [4] зазначено, що до аудиторського звіту щодо вступного балансу при переході на МСФЗ доцільно включити параграф «Інші питання». На вимогу МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» цей параграф повинен стосуватися питань, які не подані або не розкриті у звітності, проте, на думку аудитора, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту. Таке ставлення є дуже слушним і повністю відповідає вимогам МСФЗ та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в розрізі загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

У разі, якщо аудитор доходить висновку про необхідність модифікації аудиторської думки щодо вступного балансу, він повинен дотримуватися вимог МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

Висновки. Узагальнюючи результати проведених досліджень, можна зазначити, що для вирішення питання аудиту вступного балансу при переході на Міжнародні стандарти фінансової звітності службам внутрішнього аудиту підприємства та аудиторським фірмам було запропоновано методіку, яка базується на тестуванні статей звіту на їх відповідність вимогам МСФЗ. Таким чином, серед запропонованих аудиторських процедур можна виділити: інвентаризацію перед складанням вступного балансу, перевірку дотримання відображення рахунків бухгалтерського обліку в статтях вступного балансу, повторний розрахунок коригувань, аналіз коригувань і їх відповідність вимогам МСФЗ, повторний перерахунок коригувань у разі невідповідності професійного судження аудитора зробленим розрахункам обліковим персоналом.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Лежненко Л.І. Порядок аналізу відповідності обраної облікової політики та облікових оцінок до чинних міжнародних стандартів / Л.І. Лежненко // Вісник одеського національного університету. – 2014. – Т. 9, випуск 3/4. – С. 166-170.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 «Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» зі змінами.
4. Роз'яснення «Щодо особливостей формату та змісту аудиторського висновку...». Затверджене Аудиторською палатою України від 04.04.2013 р. № 266/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/ris/266-15.doc>.

5. Харламова О.В. Перше застосування МСФЗ: проблемні аспекти формування аудиторських звітів / О.В. Харламова // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – № 10(1). – С. 54-55.
6. Audit of estimates and fair values / ACCA [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/sa_nov10_P7_final.pdf.

УДК 657.221:334.732.3/.6:63

Мазур Н.А.

*доктор економічних наук,
завідувач кафедри обліку й аудиту*

Подільського державного аграрно-технічного університету

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ОБСЛУГОВУЮЧИХ КООПЕРАТИВАХ: ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ТА ПРОБЛЕМИ

У статті визначено загальні вимоги щодо ведення бухгалтерського обліку в обслуговуючих сільськогосподарських кооперативах та окреслено основні його проблеми в сучасних умовах. Здійснено аналіз ключових моментів, на яких базується різниця в оподаткуванні обслуговуючого і виробничого кооперативу. Сформульовано принципові підходи до обліку доходів і витрат у неприбуткових установах.

Ключові слова: бухгалтерський облік, обслуговуючий сільськогосподарський кооператив, неприбуткова організація, оподаткування, доходи, цільове фінансування, витрати.

Мазур Н.А. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ КООПЕРАТИВАХ: ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ И ПРОБЛЕМЫ

В статье определены общие требования по ведению бухгалтерского учета в обслуживающих сельскохозяйственных кооперативах и обозначены основные его проблемы в современных условиях. Осуществлен анализ ключевых моментов, на которых базируется разница в налогообложении обслуживающего и производственного кооператива. Сформулированы принципиальные подходы к учету доходов и расходов в неприбыльных учреждениях.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, обслуживающий сельскохозяйственный кооператив, неприбыльная организация, налогообложение, доходы, целевое финансирование, расходы.

Mazur N.A. ACCOUNTING IN AGRICULTURAL SERVICE COOPERATIVES: GENERAL REQUIREMENTS AND PROBLEMS

This paper defines the general requirements for accounting service in agricultural cooperatives and outlines its main problems in the modern world. The analysis of the key points on which to base the difference in taxation service and production cooperative. The principles approaches of income and expenditure in non-profit institutions.

Keywords: accounting, service agricultural cooperative, non-profit organization, tax revenues, targeted funding costs.

Постановка проблеми. Системні протиріччя між виробниками сільськогосподарської продукції, ринковими посередниками та підприємствами-переробниками потребують пошуку форм взаємодії, які б враховували інтереси всіх учасників відносин. Такими, як показує світовий досвід, є кооперація у виробництві сільськогосподарської продукції та наданні технологічних, інформаційно-консультативних, соціальних та інших послуг в діяльності аграрних утворень різних форм господарювання і, в першу чергу, найбільш незахищених дрібнотоварних виробників сільськогосподарської продукції. Все це зумовлює необхідність більш детального аналізу процесів розвитку обслуговуючої кооперації, дослідження і формування заходів щодо оптимізації системи сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, зокрема аналізу питань організації документообігу, бухгалтерського та податкового обліку в обслуговуючих кооперативах з кодом неприбутковості 0011.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням розвитку сільськогосподарської кооперації в аграрному секторі економіки присвятили свої дослідження українські економісти-аграрники, серед яких суттєвий внесок зробили В.І. Андрійчук, В.В. Гончаренко, О.В. Грищенко, В.В. Зіновчук, А.В. Ключник, М.І. Кісіль, О.В. Крисальний, І.І. Лукінов, М.Й. Малік, В.Я. Месель-Веселяк, О.М. Могильний, Л.В. Молдаван, О.М. Нечипоренко, О.М. Оніщенко, П.Т. Саблук, І.Н. Топіха, І.І. Червен, В.С. Шебанін,

О.М. Шпичак, В.В. Юрчишин та багато інших дослідників. Вивченню різних аспектів бухгалтерського обліку в обслуговуючих кооперативах присвячені праці О. Гарнець, Ю. Кірсанової, В. Лангазової, А. Пантелеймоненко та інших.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є визначення загальних вимог щодо ведення бухгалтерського обліку в обслуговуючих сільськогосподарських кооперативах та окреслення основних його проблем у сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Кооперативи є дуже розповсюдженою організаційною формою підприємств в світі. За даними Міжнародного кооперативного альянсу (International Cooperative Alliance), членами кооперативів є понад 1 млрд осіб [1].

Під англійським словом «кооператив» (cooperative) розуміють виключно обслуговуючий кооператив без додавання слова «обслуговуючий» (service). Можна сказати, що такого поняття, як «виробничий кооператив» (production cooperative), у міжнародній практиці не існує. Воно замінюється конкретними формами виробничих об'єднань, специфічних для регіону чи країни – «колективне господарство» для СРСР, традиційний «кібуц» для Ізраїлю тощо. У міжнародній практиці для визначення специфіки кооперативів проводять порівняння з корпораціями, неприбутковими організаціями і кооперативами.

Необхідність ведення бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях обумовлена вимогами