

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](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

Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-ХІV, де сказано, що всі підприємства і організації, незалежно від форм власності і видів діяльності, зобов'язані вести бухгалтерський облік і надавати фінансову звітність [2].

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку неприбуткова організація самостійно вибирає, хто і яким чином вестиме облік. Ведення бухгалтерського обліку здійснюється: бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером; приватним підприємцем – фахівцем з бухгалтерського обліку; аудиторською фірмою; самостійно керівником організації.

Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи при наявності в них об'єктів оподаткування сплачують до бюджетів податки і збори, визначені податковим законодавством України. Слід наголосити, що неприбуткові організації (непідприємницькі товариства) можуть здійснювати й підприємницьку діяльність. У статті 85 Цивільного кодексу України вказано, що непідприємницькими товариствами є товариства, які не мають на меті одержання прибутку для його наступного розподілу між учасниками, а особливості правового статусу окремих видів підприємницьких товариств встановлюються законом. У статті Цивільного кодексу України наголошується, що непідприємницькі товариства (кооперативи, крім виробничих, об'єднання громадян тощо) та установи можуть поряд зі своєю основною діяльністю здійснювати підприємницьку діяльність, якщо інше не встановлено законом і якщо ця діяльність відповідає меті, для якої вони були створені, та сприяє її досягненню [3].

Таким чином, для визначення, чи є товариство неприбутковою організацією визначальним, є відсутність розподілу прибутку між членами товариства.

Неприбуткового статусу вони набувають у випадку, коли в них відсутній такий об'єкт оподаткування, як прибуток і вони внесені органами державної податкової служби до Реєстру неприбуткових організацій та установ [4].

Отже, хоча в Законі «Про сільськогосподарську кооперацію» визначено неприбутковість кооперативів, однак вони повинні пройти процедуру внесення до Реєстру неприбуткових організацій. При включенні неприбуткової установи до бази Реєстру їй за кодом з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) присвоюється ознака неприбутковості установи чи організації.

Присвоєння установам та організаціям ознаки неприбутковості здійснюють державні податкові інспекції у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонні, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції відповідно до структури ознаки неприбутковості.

Статтею 157 Податкового Кодексу визначаються умови оподаткування неприбуткових установ та організацій, а також надається їх перелік. Так, у пункті 1.121 статті 14 ПК визначено, що неприбутковими визнаються підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не отримання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства і іншої діяльності, передбаченої законодавством. До неприбуткових Кодекс відносить ті установи та організації, які внесені до Реєстру неприбуткових організацій та установ (частина 1 статті 157 ПК) [5].

Хоча сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи окремим рядком не включено до переліку неприбуткових установ та організацій як у Податко-

вому кодексі України, так і в Положенні про Реєстр неприбуткових установ та організацій, однак такі кооперативи отримують статус неприбуткової організації відповідно до ознаки 0011: інші, ніж визначені в підпункті «б» пункту 157.1 статті 157 розділу III Кодексу, юридичні особи, діяльність яких не передбачає отримання прибутку згідно з нормами відповідних законів (підпункт «г» пункту 157.1 статті 157 розділу III Кодексу) [5; 6].

Стимулююча функція податків створює орієнтири для розвитку або згорання виробництва, діяльності, адресну спрямованість такого інституту, як неприбутковість сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів може, за існування інших сприятливих умов, суттєво й позитивно вплинути на їхній розвиток.

Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи не є власниками сільськогосподарської продукції, що вироблена, вирощена, відгодована, виловлена або зібрана (заготовлена) його членами – виробниками сільськогосподарської продукції. Власниками сільськогосподарської продукції, яка заготовляється, переробляється, постачається, збувається (продається) таким кооперативом, є його члени. Кооператив не купує продукцію своїх членів, а реалізує її від їх імені, в окремих випадках сплачуючи члену кооперативу аванс у формі попередньо встановленої ціни. Продукція, що передається членом кооперативу, залишається його власністю, у випадку включення у сферу послуг кооперативу зберігання та переробки неприбутковість останнього забезпечує давальницька схема руху товарів. Оскільки передача продукції не веде до зміни власника.

Отже, й надходження, отримані сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом від збуту (продажу) продукції за дорученням своїх членів, не є його доходами, вони тільки зменшують витрати та/або збільшують доходи членів кооперативу.

Член сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу залишається власником своєї продукції аж до її реалізації.

Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив також не продає членам засоби виробництва, а закуповує їх від їх імені за поданими ними заявками та за їх рахунок. За ці послуги кооператив отримує плату від членів кооперативу, що може вноситися також заздалегідь – повністю чи частково. Ця плата включається до доходу кооперативу.

Неприбуткові організації не є платниками податку на прибуток у випадку, якщо вони отримують виключно доходи, які визначені у ст. 157 [5]. Тому, згідно зі ст. 154.6, такі організації мають спрощену систему бухгалтерського обліку. Для ведення бухгалтерського обліку треба використовувати методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку [7].

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Не належать до витрат затрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку.

Для неприбуткових організацій групи «г» згід-

но з п. 157.5 ПКУ, яким присвоєно статус неприбуткової організації з кодом 0011 (до яких відносяться обслуговуючі кооперативи), звільняються доходи, отримані у вигляді:

- разових або періодичних внесків, відрахувань засновників і членів;
- коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям від провадження їх основної діяльності та у вигляді пасивних доходів;
- дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевих бюджетів, державних цільових фондів або в межах технічної чи благодійної, у тому числі гуманітарної, допомоги, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх одержувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

Доходи неприбуткових організацій умовно можна розділити за джерелами надходження грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей таким чином (рис. 1).

Доходи від цільового фінансування – це доходи, отримані неприбутковою організацією у вигляді безоплатних та безповоротних грошових коштів і/або майна для фінансування певних заходів, програм і проектів, а також для покриття планових витрат. Цільове фінансування поступає в неприбуткову організацію у вигляді добродійної допомоги (гуманітарної), субсидій, дотацій, членських внесків юридичних і фізичних осіб тощо. Використання таких надходжень для фінансування інших цілей, ніж передбачені, заборонено.

Бухгалтерський облік таких доходів ведуть на рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», за кредитом якого відображається надходження таких засобів і/або майна, а за дебетом – суми використаних коштів на цільове фінансування, визнає доходом, а також повернення невикористаних сум.

Порядок виникнення доходів при отриманні цільового фінансування визначається у відповідності з п. 16-19 П(С)БО 15 «Дохід» – рис. 2.

У випадку, якщо грошові кошти, отримані за цільовим фінансуванням, використовуватимуться для придбання основних засобів або нематеріальних активів, то така операція може бути відображена із застосуванням рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», за кредитом якого відображається використана сума цільового фінансування, а за дебетом – поступове визнання доходів.

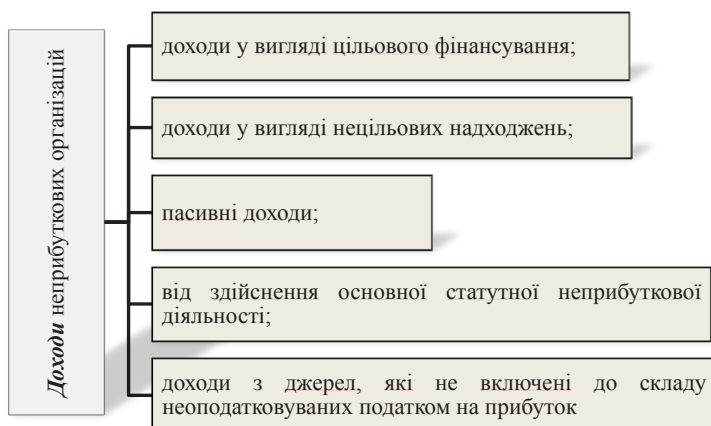


Рис. 1. Класифікація доходів неприбуткових організацій за джерелами надходження грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей

### Цільове фінансування

не визнається доходом до тих пір, поки не буде підтвердження, що воно отримане неприбутковою організацією і виконані всі умови такого фінансування;

визнається доходом у тих звітних періодах, у яких будуть здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов отримання коштів, до того ж цільове фінансування, отримане:

- у вигляді основних засобів, нематеріальних активів і/або інших капітальних інвестицій, визнається доходом протягом періоду їх корисного використання пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів;
- для компенсації витрат (збитків), понесених неприбутковими організаціями. Дохід з такого фінансування визнається у тому періоді, в якому виникає дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

### Рис. 2. Порядок виникнення доходів при отриманні цільового фінансування [8]

дів», за кредитом якого відображається використана сума цільового фінансування, а за дебетом – поступове визнання доходів.

Відображення доходів відбувається залежно від виду отриманого активу із застосуванням:

- субрахунок 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» – у разі отримання цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю;
- субрахунок 719 «Дохід від здійснення основної діяльності».

Доходи від нецільових надходжень (безоплатно надані грошові кошти, товари, послуги) – це отримані неприбутковою організацією доходи нецільового призначення, тобто без конкретної вказівки, як розпорядитися отриманими грошовими коштами і/або майном.

Доходи від проведення основної або іншої статутної неприбуткової діяльності – це також доходи, отримані неприбутковою організацією від продажу товарів (послуг), що пропагують принципи і ідеї, для захисту яких була створена така неприбуткова організація і які тісно пов'язані з її основною діяльністю.

Доходи з джерел, які не вказані в п. 157.5 ПК, – це доходи, що підлягають оподаткуванню на прибуток. Наприклад, доходи від здачі в оренду майна, дохід від безоплатно отриманого майна, від реалізації надлишків товарно-матеріальних цінностей або доходи, отримані в результаті продажу товарів (послуг), які не належать до основної діяльності, передбаченої статутом.

Усі доходи неприбуткових організацій і установ, згідно з вимогами ст. 157 ПК, вважаються доходами, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування [5, п. 136.1.8].

Основні принципи відображення в бухгалтерському обліку витрат:

- витрати відображаються одночасно із зменшенням активів і збільшенням зобов'язань;
- визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені;
- витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, відображаються у складі того звітного періоду, в якому були здійснені.



Усі витрати неприбуткових організацій, які безпосередньо пов'язані з використанням доходів, звільнених від оподаткування згідно з п. 157 ПКУ, вважаються іншими витратами. До складу інших витрат неприбуткових організацій включають:

– операційні витрати, пов'язані зі статутною діяльністю неприбуткових організацій (рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»);

– адміністративні витрати (рахунок 92 «Адміністративні витрати»).

Розглянемо два ключові моменти, на яких базується різниця в оподаткуванні обслуговуючого і виробничого кооперативу. Виробничий кооператив, в розумінні Податкового Кодексу та інших законів, є сільськогосподарським товаровиробником, що надає можливість акумулювати ПДВ та платити фіксований сільгосподаток. Обслуговуючий кооператив такої можливості не має, але може отримати статус неприбуткового (рис. 3).

У статуті мають бути прописані (або завчасно внесені зміни) усі можливі джерела надходження коштів, а також усі можливі види діяльності неприбуткової організації. Обов'язковою умовою отримання коду неприбутковості є пункт у статуті: «У разі ліквідації доходи або майно кооперативу не підлягають розподілу між його засновниками, учасниками або членами та повинні бути передані одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зараховані до доходу бюджету».

Якщо неприбуткова організація була включена в Реєстр неприбуткових установ і організацій до 01.04.2011 р., то не потрібно повторно подавати документи для отримання нового Рішення про внесення до Реєстру у зв'язку з набранням чинності Положення про Реєстр.

**Висновки з проведеного дослідження.** Таким чином, метою кооперації є задоволення економічних, соціальних та інших потреб членів кооперативних організацій на основі поєднання їх особистих та колективних інтересів, поділу між ними ризиків, витрат і доходів, розвитку їх самоорганізації, самоуправління та самоконтролю. Після державної реєстрації необхідною умовою для отримання юридичною особою статусу неприбуткової організації є включення її до Реєстру неприбуткових організацій і установ.

Відповідно до прийнятих класифікацій та порядку розподілу і списання встановлюється порядок ведення доходів і витрат. Відповідно до п. 17 П(С)БО 15 «Дохід», «Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування». Стосовно витрат, то, відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати», організації мають встановлювати їх самостійно. Правила бухгалтерського обліку й надалі залишаться незмінними [9]. Зважаючи на специфіку діяльності неприбуткових організацій, особливо благодійних фондів, треба зазначити обов'язкове використання рахунків 92 та 949 з ме-



Рис. 3. Різниця в оподаткуванні обслуговуючого і виробничого кооперативу

тою розподілу витрат на адміністративні та витрати діяльності.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Пантелеймоненко А.О. Неприбуткова природа кооперативних організацій / А.О. Пантелеймоненко [Текст] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.heifer.org.ua/heifer/files/Nepributkova\\_pryroda\\_cooperatyvnyh\\_organizacij.pdf](http://www.heifer.org.ua/heifer/files/Nepributkova_pryroda_cooperatyvnyh_organizacij.pdf).
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Текст] // чинний, поточна редакція від 15.10.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Цивільний Кодекс : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV [Текст] // чинний, поточна редакція від 06.11.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
4. Про сільськогосподарську кооперацію : Закон України від 17.07.1997 № 469/97-ВР [Текст] // чинний, поточна редакція від 19.01.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/469/97-%D0%B2%D1%80>.
5. Податковий Кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI [Текст] // чинний, поточна редакція від 08.11.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2013 року № 37 / Державна податкова адміністрація України // Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. – [2013] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0267-13>.
7. Кірсанова Ю. Практичні поради з питань бухгалтерського обліку та звітності в обслуговуючих кооперативах : посібник [Текст] / Ю. Кірсанова. – К. : ТОВ «Софія», 2012. – 140 с.
8. Дохід : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, затв. Наказом Міністерства України від 29.11.1999 № 290 [Текст] // чинний, поточна редакція від 09.08.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
9. Кірсанова Ю. Питання вдосконалення бухгалтерського обліку у малих та середніх сільгоспідприємствах. Значення достовірних облікових даних для внутрішніх та зовнішніх користувачів : практичний посібник [Текст] / Ю. Кірсанова. – К. : ТОВ «Софія». – 2014. – 140 с.