Республика Башкортостан
Министерство сельского хозяйства
Республики Башкортостан

Центр сельскохозяйственного консультирования Республики Башкортостан

- **Единое информационное пространство АПК Республики Башкортостан**
- **Консультационное обеспечение в сфере сельского хозяйства**
- **Внедрение современных программных продуктов и информационных технологий**

Памятка «Бухгалтерский учет и отчетность сельскохозяйственного потребительского кооператива» Часть 3

2017 г.

Оглавление

1. Организация бухгалтерского учета в СПоК 3

1.1. СПоК как субъект учетной работы 3

1.2. Формирование учетной политики СПоК 6

2. Доходы и расходы СПоК 9

2.1. Смета доходов и расходов кооператива 9

2.2. Учет доходов и расходов в СПоК 11

3. Учет источников средств СПоК 15

3.1. Учет паевого фонда 15

3.3. Учет средств целевого финансирования 19

3.4. Учет прочих (неделимых) фондов кооператива 22

4. Учет имущества в СПоК 24

4.2. Учет материалов 34

5. Учет хозяйственных операций 35

в СПоК различных типов 35

5.2. Учет основных видов деятельности 37

в перерабатывающих СПоК 37

5.3. Учет основных видов деятельности в заготовительно-сбытовых СПоК 44

5.4. Учет основных видов деятельности в обслуживающих СПОК 45

6. Учет финансовых результатов СПоК 48

6.1. Учет финансовых результатов некоммерческой деятельности 48

6.2. Учет финансовых результатов предпринимательской 50

деятельности и конечных финансовых результатов 50

деятельности СПоК 50

7. Особенности налогообложения СПоК 54

7.1. Общие положения о налогообложении СПоК 54

7.2. Особенности применения специальных налоговых режимов для СПоК 64

8. Отчетность СПоК 72

9. Ревизия деятельности СПОК 75

Приложение 79

1. Организация бухгалтерского учета в СПоК

1.1. СПоК как субъект учетной работы

Ведение бухгалтерского учета – законодательно определенная обязанность каждого юридического лица. Сельскохозяйственный потребительский кооператив (СПоК) как субъект учетной работы имеет ряд особенностей, которые определяются, в первую очередь, организационно-экономическим содержанием его деятельности.

Сельскохозяйственный потребительский кооператив – это добровольное объединение граждан и (или) юридических лиц на основе общности места нахождения (проживания) или трудовой деятельности с целью удовлетворения материальных и иных потребностей членов кооператива.

Потребительский кооператив является некоммерческой организацией. Основная цель его деятельности состоит не в максимизации прибыли, а в оказании услуг своим членам с целью развития их хозяйственной деятельности и повышения благосостояния. Вместе с тем, в своей работе кооперативы должны стремиться к некоторому уровню доходности совершаемых операций и использовать современные знания, технику и технологии.

Отличительной особенностью деятельности СПоК является предоставление услуг преимущественно членам кооператива. Распространение услуг кооператива на других лиц ограничено.



Вариант взаимоотношений КУПЛЯ-ПРОДАЖА

Пайщики – члены кооператива и не члены кооператива реализуют продукцию в кооператив по договору купли–продажи. В договоре должно быть предусмотрено, что сельхозтоваропроизводитель реализует продукцию по цене, которую он согласует с кооперативом, исходя из уровня цен на рынке на момент продажи. Сельхозтоваропроизводитель получает оплату согласно условиям договора.

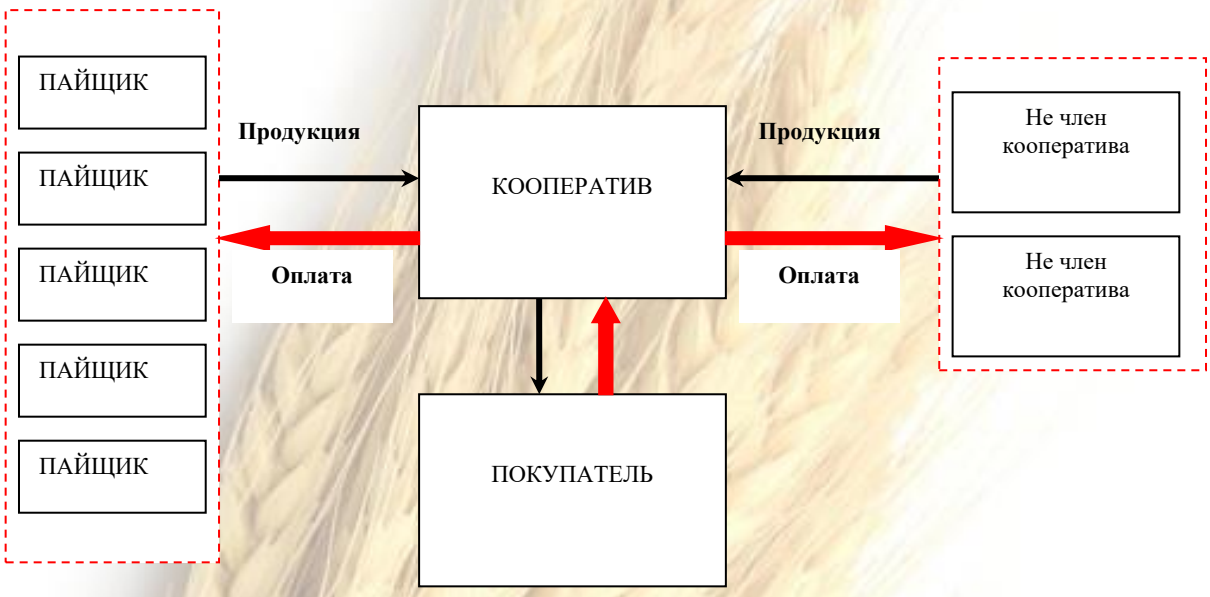


Рисунок 1. **Схема работы по договору купли-продажи**

При отгрузке продукции от сельхозтоваропроизводителя в кооператив право собственности на продукцию переходит к кооперативу. При реализации продукции покупателю налогооблагаемая база кооператива – **ВЕСЬ ОБЪЕМ РЕАЛИЗАЦИИ.** У сельхозтоваропроизводителя ТАКЖЕ налогооблагаемая база **ВЕСЬ ОБЪЕМ РЕАЛИЗАЦИИ.** Данная схема **НЕ ВЫГОДНА** для кооператива.

Вариант взаимоотношений ДОГОВОР КОМИССИИ

Это наиболее удобная форма взаимоотношений, позволяющая минимизировать налогообложение кооператива. Выручкой кооператива является комиссионное вознаграждение за услуги его членам. Прибыль будет исчисляться как разница между полученным комиссионным вознаграждением и затратами, необходимыми для осуществления комиссионной деятельности.



Рисунок 2. **Схема работы по договору комиссии**

Для того чтобы без ограничений пользоваться услугами СПоК, лицо должно стать членом кооператива, внести паевой взнос в соответствии с предполагаемым участием в хозяйственной деятельности кооператива, уплатить остальные взносы (согласно уставу и внутренним положениям кооператива), взять на себя обязательство нести субсидиарную ответственность по обязательствам кооператива.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета в нашей стране не отражает специфики деятельности потребительских кооперативов. Поэтому многие факты их финансово-хозяйственной деятельности отражаются в учете на общих основаниях. Другие же специфические для кооперативов операции учитываются в особом порядке.

1.2. Формирование учетной политики СПоК

Учетная политика организации - совокупность способов ведения бухгалтерского учета, принятая организацией.

При формировании учетной политики утверждаются рабочий план счетов, формы первичных учетных документов и документов для внутренней бухгалтерской отчетности, порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации, способы оценки активов и обязательств, правила документооборота, технология обработки учетной информации, порядок контроля за хозяйственными операциями и другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета (п. 4 ПБУ 1/2008).

Согласно п. 4 ПБУ 1/2008, учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации.

Таким должностным лицом может быть руководитель организации, который на основании приказа возложил функции главного бухгалтера на себя. Или уполномоченный представитель сторонней организации, которая осуществляет ведение бухгалтерского учета на основании договора об оказании бухгалтерских услуг (п. 2 ст. 6 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Формы первичных учетных документов

При формировании учетной политики организация определяет формы первичных учетных документов даже по тем операциям, по которым уже утверждены унифицированные формы.

Регистры бухгалтерского учета

Помимо рабочего плана счетов и форм первичных учетных документов в составе учетной политики должны быть утверждены формы регистров бухгалтерского учета. Закон о бухгалтерском учете не предусматривает возможности для организаций самостоятельно разрабатывать регистры бухгалтерского учета (п. 3 ст. 6 Закона N 129-ФЗ).

В настоящее время регистры бухгалтерского учета формируются с помощью компьютерных программ, в которых ведется бухгалтерский учет.

К регистрам бухгалтерского учета относятся:

- журнал регистрации хозяйственных операций;
- журналы-ордера;
- вспомогательные ведомости;
- шахматные ведомости;
- оборотно-сальдовые ведомости;
- главная книга и т.д.

Утверждение учетной политики

Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением руководителя организации (п. 8 ПБУ 1/2008) и применяется организацией с 1 января года, следующего за годом издания соответствующего распоряжения или приказа.

Вновь созданный кооператив должен разработать и утвердить учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации.

Изменение учетной политики

Учетная политика, принятая кооперативом, должна применяться последовательно из года в год. Поэтому кооперативу не обязательно ежегодно издавать приказ об утверждении учетной политики. Достаточно лишь по мере необходимости вносить в него изменения и дополнения.

Вносить изменения в учетную политику можно только в трех случаях:

1. Изменилось российское законодательство или нормативные акты Минфина России.
2. Кооператив разработал новые способы ведения бухгалтерского учета.
3. Существенно изменились условия деятельности кооператива

Не является изменением учетной политики утверждение способов ведения бухгалтерского учета тех фактов хозяйственной деятельности, которые возникли впервые в

работе кооператива. Это положение включено как в ПБУ 1/98, так и в ПБУ 1/2008.

Изменение учетной политики производится с начала отчетного года (п. 12 ПБУ 1/2008). Обычно отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно, а первым отчетным годом для вновь созданных кооперативов считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года.

Для кооперативов, которые были созданы после 1 октября, отчетный год заканчивается 31 декабря следующего года. Следовательно, эти кооперативы не могут менять учетную политику с 1 января года, следующего за годом своего создания. Сделать это они могут только по окончании первого отчетного года.

Если изменения в учетной политике будут применяться с года, следующего за отчетным, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности кооператив должен указать на подобные изменения (п. 25 ПБУ 1/2008).

Кооператив должен раскрывать существенные способы ведения бухгалтерского учета, закрепленные в учетной политике. Например, способы амортизации основных средств и нематериальных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ или услуг и другие существенные способы ведения бухгалтерского учета.

К существенным относятся способы, без применения которых невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов деятельности организации и движения ее денежных средств. Все существенные способы ведения бухгалтерского учета отражаются в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации.

2. Доходы и расходы СПоК

2.1. Смета доходов и расходов кооператива

Основной проблемой при организации бухгалтерского и налогового учета является несоответствие нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету и налогообложению статусу сельскохозяйственных потребительских кооперативов как некоммерческих организаций.

С одной стороны, кооператив – организация некоммерческая и осуществление его основной деятельности (в том числе – продажа продукции, работ, услуг) не должно быть направлено на получение прибыли.

С другой стороны, как Налоговый кодекс, так и Положения по бухгалтерскому учету рассматривают деятельность по продаже товаров, производству и реализации продукции (работ, услуг) как деятельность, направленную на получение прибыли.

В этих условиях необходимо, чтобы в бухгалтерском учете СПоК четко был организован раздельный учет доходов в виде средств целевого финансирования и расходов за счет этих средств, а также доходов в виде выручки от реализации товаров, продукции, работ и услуг, расходов за счет этих средств.

Начинать работу по такому разделению следует с разработки внутренних положений кооператива, в которых будет предусмотрена возможность покрытия расходов кооператива как за счет членских взносов, так и за счет средств, полученных от реализации продукции (товаров, работ, услуг). Для выбора принципа разделения расходов можно предложить следующие варианты:

1. Расходы кооператива делятся по видам. Пример: в снабженческом кооперативе расходы на приобретение, доставку и хранение товаров, закупаемых для реализации членам СПоК, финансируются за счет членских взносов. А остальные расходы – заработная плата работников,

коммунальные платежи и т.п. – за счет поступлений от предпринимательской деятельности.

2. Расходы кооператива суммируются и распределяются пропорционально доле поступлений от предпринимательской (выручка) и некоммерческой (членские взносы) деятельности. *Пример:* в перерабатывающем кооперативе все расходы, связанные с деятельностью кооператива, суммируются и распределяются пропорционально поступлениям по предпринимательской (выручка от продажи готовой продукции) и некоммерческой (членские взносы) деятельностью.

Применение того или другого способа необходимо оформить во внутренних положениях кооператива с указанием на то, что финансирование затрат осуществляется в соответствии со сметой доходов и расходов кооператива.

Смета разрабатывается ежегодно правлением кооператива и утверждается общим собранием. В доходной части сметы должны быть раскрыты все виды поступлений, основными из которых являются:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг);
- прочие доходы, формирующие прибыль;
- взносы членов (ассоциированных членов) всех видов;
- поступления в виде средств целевого финансирования;
- другие источники.

В расходной части раскрываются все расходы СПоК:

- расходы по основной деятельности кооператива (с расшифровкой);
- административные расходы кооператива (с расшифровкой);
- выплаты членам кооператива, связанные с их участием в хозяйственной деятельности кооператива (например, плата за продукцию, принятую на реализацию от членов кооператива);
- другие расходы.

В плановой смете итог по доходам строго должен соответствовать итогу по расходам. Это связано с некоммерческим характером основной деятельности СПоК.

Доходная часть сметы (бюджета) должна формироваться по принципу необходимости и достаточности.

По результатам года правление (или исполнительная дирекция) отчитывается перед общим собранием о выполнении сметы доходов и расходов. Фактические данные о деятельности кооператива, как правило, имеют отклонения от запланированных результатов. Поэтому в процессе отчета общему собранию предоставляется фактическая смета доходов и расходов. Если общее собрание сочтет выполнение сметы удовлетворительным, фактическая смета доходов и расходов утверждается в том виде, в каком она представлена. В противном случае смета может быть утверждена с поправками или общее собрание может принять решение о подготовке нового отчета.

Форма сметы кооператива не утверждена, кооператив выбирает ее самостоятельно. Примерная форма сметы доходов и расходов представлена в приложении 1.

2.2. Учет доходов и расходов в СПоК

При наличии указания во внутренних положениях кооператива на принципы разделения доходов и расходов по предпринимательской и некоммерческой деятельности (и сметы доходов и расходов кооператива) имеются основания для соответствующего разделения в бухгалтерском учете. Далее необходимо определиться со счетами учета всех видов доходов и расходов. Можно рекомендовать следующие подходы.

1. Определяются счета для накопления и распределения затрат. В действующем плане счетов для этих целей предусмотрены счета 20-29. Как правило, для начинающих кооперативов достаточно использовать счета 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы». При укрупнении и расширении деятельности возможно применение других счетов из этого раздела плана счетов.

2. Поступления по предпринимательской деятельности (выручка) учитываются на счете 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», доходы, выручкой не являющиеся, – на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

3. Поступления по некоммерческой деятельности (членские взносы) учитываются на счете 86 «Целевое финансирование». При этом необходимо обеспечить раздельный учет по видам финансирования. Это означает необходимость открытия отдельных субсчетов для учета бюджетного финансирования и для учета членских взносов. А если в кооперативе предусмотрены членские взносы для разных целей – желательно открыть отдельные субсчета для каждого вида взносов.

4. Устанавливаются сроки распределения затрат. По возможности следует распределять затраты ежемесячно, если же такой возможности нет – ежеквартально. Такие сроки распределения позволят уменьшить расхождения между данными бухгалтерского и налогового учета. В конце года данные можно скорректировать.

5. В установленные сроки затраты, накопленные на счетах 20-29, списываются в соответствии с учетной политикой на счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», 91«Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» по затратам, которые, согласно внутренним положениям кооператива, смете доходов и расходов и учетной политике, финансируются за счет доходов от предпринимательской деятельности. И на счет 86 «Целевое финансирование», соответствующие субсчета по затратам, которые, согласно внутренним положениям кооператива, смете доходов и расходов и учетной политике, финансируются за счет членских взносов или иных видов целевого финансирования.

Хозяйственные операции, связанные с производственными процессами в кооперативе, учитываются, исходя из общих правил учета производственных операций.

При таком подходе в бухгалтерском учете обеспечивается разделение данных о поступлении и использовании средств,

относимых к предпринимательской деятельности и средств, относимых к некоммерческой деятельности.

Доходы от коммерческой деятельности учитываются в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- Доходы от обычных видов деятельности;
- Прочие доходы.

Эти доходы необходимо учитывать с использованием счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» и т.п.

Такие поступления формируют налогооблагаемую прибыль и облагаются НДС.

Учет доходов от обычных видов деятельности ведется следующим образом:

№ п/п	Содержание операции	Корр. счета	
		Д-т	К-т
1.	Отражены доходы от оказанных платных услуг, выполненных работ, отгруженных товаров	62	90/«Выручка от реализации товаров, работ, услуг»
2.	Получены средства в счет оплаты услуг	50, 51	62
3.	Отражен НДС по оказанным платным услугам	90/НДС	68/Расчеты по НДС

В группу прочих доходов включаются доходы СПоК, которые получены не от основной деятельности кооператива. К ним можно отнести:

- проценты по депозитным счетам банков;
- проценты, начисляемые на остаток по расчетному счету;
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от продукции (товаров, работ, услуг) кооператива;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора (принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником);

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных СПоК убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т.п.).

Все выше перечисленные виды доходов следует учитывать на счете 91/«Прочие доходы».

Операции по их учету в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

№ п/п	Содержание операции	Корр. счета	
		Дт	Кт
1.	Получены и начислены проценты по остатку на расчетном счете	51	91
2.	Получены проценты по депозитному счету	51	91
3.	Поступления от продажи основных средств и прочих активов	62, 76 50, 51	91 60, 76
4.	Поступили штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора	76 51	91 76
5.	Поступления в возмещение причиненных СПоК убытков	76... 51	91 76…
6.	Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности	60, 62, 76...	91

3. Учет источников средств СПоК

3.1. Учет паевого фонда

Основой для формирования имущества СПоК является паевой фонд. Паевой фонд формируется из паевых взносов членов и ассоциированных членов кооператива. Паевые взносы членов кооператива могут быть обязательными и дополнительными. Паевые взносы ассоциированных членов подобного деления не имеют. Кроме того, кооператив имеет право при распределении прибыли часть ее направить на приращение паев членов кооператива, увеличив размер паевого фонда.

Паевой взнос и приращенный пай составляют пай, который определяется как часть имущества кредитного кооператива, отражающая размер участия члена кооператива в образовании имущества кооператива.

Для учета паевого фонда СПоК следует применять счет 80, который в рабочем плане счетов будет иметь название «Паевой фонд». К нему можно открыть следующие субсчета:

- «Обязательные паевые взносы членов кооператива»;
- «Дополнительные паевые взносы членов кооператива»;
- «Приращенные паи членов кооператива»;
- «Паевые взносы ассоциированных членов кооператива».

Размер паевого фонда не является величиной постоянной и может изменяться в зависимости от количества членов и ассоциированных членов, размера обязательного паевого взноса, суммы дополнительных паевых взносов. Таким образом, в отличие от хозяйственных обществ, у кооператива нет возможности определить фиксированный размер паевого фонда. В ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» оговаривается, что *изменение числа членов кооператива или ассоциированных членов, а также изменение размера*

паевого фонда не является основанием для внесения изменения в устав кооператива.

Условия внесения и размер паевых взносов регулируется уставом и внутренними положениями кооператива и должны быть установлены на общем собрании кооператива.

Обязательный паевой взнос может быть внесен деньгами и имуществом. Учет паевых взносов ведется кооперативом в стоимостном выражении. В случае внесения в счет паевого взноса лицом, вступившим в кооператив, земельных участков, земельных и имущественных долей и иного имущества либо имущественных прав денежная оценка паевых взносов производится правлением кооператива и утверждается общим собранием членов кооператива.

Часть оценочной стоимости паевого взноса, превышающая размер обязательного паевого взноса, передается с согласия члена кооператива в его дополнительный паевой взнос.

Дополнительный паевой взнос - паевой взнос члена кооператива, вносимый им по своему желанию сверх обязательного паевого взноса, по которому он получает дивиденды. Дополнительные паевые взносы принимаются от членов кооператива на условиях, определяемых уставом СПоК по инициативе самого члена кооператива.

Приращенные паи могут быть направлены на формирование фондов кооператива или погашены при условии сформированности всех предусмотренных уставом фондов и при наличии в кооперативе необходимых средств. **Решение о направлении приращенных паев на формирование фондов кооператива должно быть принято общим собранием СПоК единогласно.** Погашение приращенных паев осуществляется не ранее чем через три года после их формирования при наличии в кооперативе необходимых средств и при условии формирования соответствующих фондов, предусмотренных уставом кооператива. При этом, в первую очередь, погашаются приращенные паи, сформированные в наиболее ранний период по отношению к году их погашения.

Паевой взнос ассоциированного члена устанавливается в договоре, заключаемом кооперативом с этим ассоциированным членом. Кооператив может установить минимальный размер паевого взноса для ассоциированных членов, а точный размер взноса устанавливать договором. Размер паевого взноса ассоциированных членов может быть установлен пропорционально предполагаемому размеру участия ассоциированного члена в хозяйственной деятельности кооператива.

Внесение паевых взносов оформляется следующими учетными записями:

№ п/п	Содержание операции	Корр. счета	
		Д-т	К-т
1.	Отражено увеличение паевого фонда на сумму обязательного паевого взноса	75/«Расчеты по взносам в паевой фонд»	80/1
2.	Отражено увеличение паевого фонда на сумму дополнительного паевого взноса	75/«Расчеты по взносам в паевой фонд»	80/2
3.	Внесены паевые взносы в денежной форме	50,51	75/«Расчеты по взносам в паевой фонд»
4.	Внесены паевые взносы в имущественной форме	08,10	75/«Расчеты по взносам в паевой фонд»

Для учета операций с приращенными паями рекомендуются следующие проводки:

№ п/п	Содержание операции	Корр. счета	
		Дт	Кт
1.	Часть прибыли направлена на пополнение приращенных паев членов кооператива	84	76
2.	Суммы, направленные на	76	80/«Приращенные паи членов

	приращенные паи, зачислены в паевой фонд СПоК		кооператива»
3.	Уменьшен паевой фонд на сумму погашенных приращенных паев	80/«Приращенные паи членов кооператива»	76
4.	Выплачены суммы приращенных паев при погашении	76	50, 51

Члену кооператива, выходящему или исключенному из кооператива, выплачиваются стоимость его обязательного и дополнительного паевого взноса и приращенный пай в размерах, в сроки и на условиях, которые предусмотрены уставом СПоК.

Выплаты отражаются следующими записями:

№ п/п	Содержание операции	Корр. счета	
		Дт	Кт
1.	Отражена сумма обязательного паевого взноса, подлежащая погашению	80/«Обязательные паевые взносы членов кооператива»	75/«Расчеты по взносам в паевой фонд»
2.	Отражена сумма дополнительного паевого взноса, подлежащая погашению	80/«Дополнительные паевые взносы членов кооператива»	75/«Расчеты по взносам в паевой фонд»
3.	Отражена сумма приращенных паев, подлежащая выплате	80/«Приращенные паи членов кооператива»	76
4.	Выплачены суммы паевых взносов	75/«Расчеты по взносам в паевой фонд»	50, 51
5.	Выплачены суммы приращенных паев	76	50, 51

3.3. Учет средств целевого финансирования

Одним из основных источников средств для СПоК могут быть средства целевого финансирования. Такие средства могут поступать от:

- членов кооператива в виде вступительных и членских взносов;
- государственных органов, финансирующих соответствующие целевые программы;
- негосударственных организаций, выделяющих средства на определенные цели, связанные с деятельностью СПоК, и т.п.

К средствам целевого финансирования также относят:

- средства, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;
- имущество, переходящее по завещанию в порядке наследования на содержание СПоК;
- гранты, полученные кооперативом.

При поступлении целевых средств важным является вопрос налогообложения. Чтобы средства, полученные в рамках целевого финансирования, можно было не включать в налоговую базу по налогу на прибыль, налогоплательщику необходимо выполнить следующие обязательные условия учета средств (в НК РФ - целевых поступлений):

- во-первых, организация должна вести раздельный учет полученных доходов и произведенных расходов по целевому финансированию;
- во-вторых, указанные доходы должны быть использованы строго по целевому назначению;
- в-третьих, полученные в качестве целевого финансирования средства организация может использовать в течение периода, оговоренного лицом, от которого они поступили.

Использовать эти средства на другие цели можно, только получив на это письменное согласие лица, внесшего средства. Если согласие не может быть получено, средства следует вернуть. На практике, если речь идет о таких средствах, как

взносы членов кооператива, решение об использовании или возврате их остатка принимается общим собранием. В случае переноса остатка средств для использования в следующем отчетном году эти средства закладываются в смету при ее составлении.

Важным является вопрос о доказательстве целевого использования средств, поступивших в кооператив из бюджетов и /или других организаций на финансирование деятельности кооператива. Необходимо уделять особое внимание формулировкам. В случае, когда средства поступают на приобретение каких-либо активов, подтверждением целевого использования является приобретение указанных активов со ссылкой на первичных документах «за счет средств целевых поступлений по приказу (договору, распоряжению) № _____ от _____». Если средства целевого финансирования поступили на покрытие (финансирование) расходов кооператива, подтверждением целевого использования является закрытие счета учета расходов в корреспонденции со счетом учета средств целевого финансирования (на основании бухгалтерской справки). Целевые поступления на формирование (пополнение) фондов кооператива (резервного, иных фондов, фонда финансовой взаимопомощи), целевое использование подтверждается зачислением средств в соответствующий фонд (на основании бухгалтерской справки).

Для учета средств целевого финансирования действующим планом счетов предусмотрен счет 86 «Целевое финансирование». По кредиту данного счета отражается поступление средств целевого финансирования в корреспонденции со счетами учета источников поступлений, по дебету – использование средств в корреспонденции со счетами учета направлений их использования. Аналитический учет средств целевого финансирования ведется по каждому направлению их использования, по каждой программе, на которую выделялись эти средства.

Операции по поступлению средств целевого финансирования в бухгалтерском учете отражают следующими записями:

№ п/п	Содержание операции	Корр. счета	
		Д-т	К-т
1.	Членом кооператива внесены вступительные, членские взносы в размере, установленным Положением кооператива	76	86
		50, 51	76
2.	Кооперативом получены средства гранта; Кооперативом получены средства из бюджета	50, 51	86
4.	Поступили основные средства в качестве целевого финансирования (целевых поступлений)	08	86
		01	08
		86	98/ 83
5.	Приобретены основные средства за счет целевых поступлений	08	60
		60	51
		01	08
		86	98/ 83
6.	За счет средств целевого финансирования покрыты расходы кооператива	86	26
7.	Средства целевого финансирования зачислены в неделимые фонды кооператива	86	82

Средства целевого финансирования в СПоК используются на покрытие различных расходов в соответствии со сметой кооператива, положениями кооператива, а также соответствующими программами, под которые были выделены средства.

В бухгалтерском балансе превышение расходов над поступлениями (дебетовый остаток счета 86) отражается в составе прочих оборотных активов, а превышение поступлений над расходами (кредитовый остаток счета 86) – в составе прочих краткосрочных пассивов. Если образовались недоборы по одним субсчетам и перерасход по другим субсчетам, то сальдо не свертывается. В этом случае в бухгалтерском учете будет отражен и дебетовый, и кредитовый остаток по счету 86 «Целевое финансирование».

При построении системы членских и вступительных взносов необходимо обратить внимание на то, чтобы во

внутренних документах кооператива (устав, положения, протоколы общего собрания) был оговорен четкий порядок их взимания и использования. Суммы, внесенные в качестве вступительных и членских взносов, не увеличивают сумму пая члена (ассоциированного члена) кооператива и не возвращаются при выходе (исключении) из кооператива.

3.4. Учет прочих (неделимых) фондов кооператива

Важным участком для СПоК является учет неделимых фондов. В основном фонды и резервы формируются за счет взносов членов и ассоциированных членов кооператива, а также за счет части прибыли СПоК после налогообложения. Порядок формирования фондов, их размеры и порядок использования определяются Уставом и внутренними Положениями кооператива, утвержденными общим собранием. Прибыль на формирование фондов направляется по решению общего собрания.

Резервный фонд. В настоящее время Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации» закреплена обязанность за СПоК по формированию резервного фонда в размере не менее 10 % от паевого фонда. Размер, сроки и порядок формирования и использования резервного фонда устанавливаются уставом и внутренними положениями кооператива. До формирования в полном объеме резервного фонда кооператив не вправе осуществлять кооперативные выплаты, начисления и выплату дивидендов по дополнительным паевым взносам членов кооператива.

Для синтетического учета резервного фонда используется счет 82 «Резервный капитал», который в рабочем плане счетов может иметь название «Резервный фонд». Субсчета к этому счету можно открывать в соответствии с видами резервов, формируемых в СПоК.

Кооператив по решению общего собрания может создавать и другие неделимые фонды. Порядок формирования, цели и порядок использования каждого из таких фондов должен быть закреплен во внутренних

положениях кооператива. Следует отметить, что в действующем плане счетов отсутствует счет, позволяющий адекватно отражать в учете информацию о прочих фондах кооператива. Для ведения такого учета можно рекомендовать использовать счет 86 «Целевое финансирование», на котором для каждого фонда необходимо открыть соответствующий субсчет.

Операции по формированию и использованию неделимого фонда отражаются следующими учетными записями:

№ п/п	Содержание операции	Корр. счета	
		Д-т	К-т
1.	Внесение членских (вступительных) взносов членами (ассоциированными членами) кооператива	50, 51	86/Субсчет учета целевых средств
2.	Получение целевых средств из бюджета, от других организаций		
3.	Направление средств целевого финансирования на формирование резервного фонда	86/Субсчет учета целевых средств	82
4.	Направление средств целевого финансирования на формирование прочих фондов	86/Субсчет учета целевых средств	86/Субсчета учета неделимых фондов
5.	Направление части прибыли на формирование фондов кооператива	84	82, 86
6.	Направление средств резервного фонда на покрытие убытка от деятельности кооператива	82	84
7.	Использование средств фонда на цели, определенные внутренними положениями кооператива и общим собранием	86 /Субсчета учета неделимых фондов	76, 70…

Вопросы учета фондов кооператива должны быть раскрыты в учетной политике кооператива или в положении о фондах и взносах кооператива.

4. Учет имущества в СПоК

4.1. Учет основных средств

Для СПоК как для некоммерческой организации актив может быть принят к бухгалтерскому учету в качестве основного средства, если одновременно выполняются следующие условия:

- объект предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания СПоК (в т.ч. в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации), а также для его управленческих нужд;
- объект предназначен для использования в течение срока, продолжительностью свыше 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные для объектов основных средств, стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов на счете 10 «Материалы». В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Если срок службы предмета менее одного года, то его учитывают на счете 10 «Материалы» и списывают стоимость на расходы после передачи объекта в эксплуатацию (производство).

Единицей учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарным объектом может быть:

- отдельный предмет;

- единый комплекс из нескольких предметов, которые смонтированы на едином фундаменте или имеют общее управление.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. На каждый инвентарный объект открывается инвентарная карточка учета основных средств (форма ОС-6), которая является регистром аналитического учета основных средств.

Поступившие основные средства в бухгалтерском учете отражают по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость - это сумма фактических затрат на приобретение объекта основных средств, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Если организация приобрела основные средства за плату (по договору купли-продажи или поставки), их первоначальная стоимость определяется как сумма всех затрат, связанных с этой покупкой. Такими затратами, например, могут быть:

- суммы, уплаченные продавцу в соответствии с договором, а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплаченные за доставку и монтаж;
- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением этого объекта основных средств;
- невозмещаемые налоги и государственные пошлины, уплаченные при приобретении объекта основных средств (например, НДС, уплаченный при приобретении оборудования для производства продукции, освобожденной от этого налога);
- проценты по кредитам и займам, полученным для приобретения объекта основных средств, начисленные до его оприходования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств.

Если объект основных средств предназначен для ведения некоммерческой деятельности и приобретен за счет целевых средств, НДС по ним не возмещается, а включается в их первоначальную стоимость.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных членами кооператива в счет паевого фонда, признается денежная оценка, установленная пунктом 5 статьи 35 ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных безвозмездно, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Оценка объекта основных средств, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях по курсу ЦБ РФ на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы, т.е. по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Поступление объектов основных средств оформляется следующими учетными записями:

№ п/п	Содержание операции	Корр. счета	
		Д-т	К-т
1.	Поступление объекта основных средств от поставщиков (на сумму стоимости по договору)	08	60
2.	Начислена плата за доставку, монтаж и доведение до состояния, пригодного к использованию	08	60, 76
3.	Учтены собственные расходы на доставку, монтаж и доведение до состояния, пригодного к использованию	08	10, 70, 69…
4.	Отражен в документах на доставку НДС	19	60
5.	Основные средства внесены членами кооператива в счет паевого взноса	08	75/«Расчеты по взносам в паевой фонд»
6.	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости	01	08
7.	Безвозмездное получение ОС в рамках целевого финансирования	08	86
		01	08
		86	98/83
8.	Приобретение ОС за счет средств целевого финансирования	86	98/83

По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется (Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств утверждены приказом Минфина от 13 октября 2003 г. N 91н с последующими изменениями и дополнениями). По ним на забалансовом счете 010 «Износ основных средств» производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом. При этом нормы амортизационных отчислений определяются, исходя из предполагаемого срока полезного использования, установленного самим СПоК.

Начисление износа начинается с месяца, следующего за месяцем принятия объекта основных средств к учету.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в паевой фонд кооператива последующего уровня; передачи по договору мены, дарения; выявления недостачи и порчи активов при их инвентаризации; в иных случаях.

Поступления от продажи объекта основных средств относятся к прочим доходам. Расходы, связанные с продажей основных средств, относятся к прочим расходам организации. При реализации имущества, приобретенного за счет средств целевого финансирования, организация вправе уменьшить доходы от таких операций только на расходы, связанные с такой реализацией, при этом стоимость указанного имущества в расходы не включается.

Выбытие объектов основных средств оформляется следующими учетными записями:

№ п/п	Содержание операции	Корр. счета	
		Д-т	К-т
1.	Выручка от продажи основных средств	62	91/«Прочие доходы»
2.	Расходы на продажу основных средств	91/«Прочие расходы»	70,69,10…

3.	Списание стоимости объектов основных средств	01/«Выбытие основных средств»	01
		91/«Прочие доходы»	01/«Выбытие основных средств»
4.	Списание стоимости объектов основных средств	91/«Прочие расходы»	01/«Выбытие основных средств»
		98/«Доходы будущих периодов по коммерческой деятельности»	91/«Прочие доходы»
5.	Списание накопленного износа реализованных объектов основных средств, применяемых в некоммерческой деятельности	010	

При поступлении основных средств зачастую встречаются ошибки как в документальном оформлении, так и в бухгалтерском отражении.

1. ОШИБКА

Бухгалтеры не на все принятые к учету ОС оформляют первичную учетную документацию по формам N ОС-1, N ОС-1а, N ОС-16, N ОС-6 и N ОС-6а. Это нарушает положения п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, согласно которому первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

2. ОШИБКА

При вводе в эксплуатацию даты составления актов предшествуют датам приобретения объектов ОС. В силу п. 1 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. В соответствии с п. 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а

если это не представляется возможным - непосредственно после ее окончания. Отсутствие должным образом оформленных актов ввода в эксплуатацию ОС приводит к налоговым рискам, так как если организация не может подтвердить момент ввода объекта в эксплуатацию, то она не может начислять амортизацию по нему (п. 21 ПБУ 6/01*(3) и п. 2 ст. 259 НК РФ). Принимать НДС к вычету в этом случае организация не вправе (подп. 1 п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ). С учетом поправок, внесенных в ПБУ 6/01 приказом Минфина России от 12 декабря 2005 г. N 147н, объект, не требующий монтажа, учитывается в составе ОС в момент приобретения, а объект, требующий монтажа, после завершения монтажа и приведения его в состояние, пригодное для использования.

3. ОШИБКА

Бухгалтеры совершают ошибку, когда в первичных документах допускают исправления, не заверенные подписями должностных лиц. Согласно п. 5 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете в первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

4. ОШИБКА

Также нельзя отражать приобретаемое компьютерное оборудование в бухгалтерском учете с использованием счета 07 «Оборудование к установке». На счете 07 не учитывается оборудование, не требующее монтажа: транспортные средства, свободно стоящие станки, строительные механизмы, сельскохозяйственные машины, производственный инструмент, измерительные и другие приборы, производственный инвентарь и др. Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, отражаются непосредственно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по мере поступления этого оборудования на склад или в другое место хранения. Поскольку элементы компьютера не требуют монтажа в том смысле, который установлен

Инструкцией, то их приобретение следует отражать на счете 08.

5. ОШИБКА

Часто не выполняются требования к учету активов, в отношении которых соблюдаются условия принятия их к бухгалтерскому учету в качестве ОС при их стоимости не более 40 000 руб. Организациям согласно п. 5 ПБУ 6/01 разрешено отражать в учете активы стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, в составе материально-производственных запасов (МПЗ). Для обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением. В этом случае необходимо переоформить документы по вводу в эксплуатацию ОС на документы, подтверждающие получение и расход МПЗ (приходный ордер по форме N М-4, требование-накладную по форме N М-11, акт на списание материалов и др.). Минфин России в письме от 30 мая 2006 г. N 03-03-04/4/98 указал, что по таким активам следует вести специально утвержденные для учета материалов карточки по форме N М-17.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, зачастую не оформляют учет основных средств первичными документами, утвержденными Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. N 7.

6. ОШИБКА

Иногда неверно определяется единица учета ОС. В частности, один инвентарный объект учитывается как несколько. Инвентарным объектом является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же предназначенный для выполнения определенной работы обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое (п. 6 ПБУ 6/01).

7. ОШИБКА

Нередко имущество, приобретенное для предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование), например, по договорам аренды и лизинга, учитывается на счете 01 «Основные средства». Это неверно, так как в соответствии с Инструкцией для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получить доход, предназначен счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

В отдельных случаях имеют место ошибки в формировании первоначальной стоимости ОС, что влечет за собой искажение ряда показателей: себестоимости отчетного периода, остаточной стоимости ОС, задолженности перед бюджетом по налогам на имущество и на прибыль на отчетную дату.

8. ОШИБКА

Достаточно распространено явление, когда затраты, связанные с приобретением или изготовлением ОС, включаются не в их первоначальную стоимость, а в состав общехозяйственных расходов и единовременно относятся на затраты в текущих расходах. Примером таких расходов служат суммы, уплачиваемые организациям за информационные, консультационные услуги, связанные с приобретением ОС, расходы по сборке и доставке ОС и приведение объекта в состояние, пригодное для использования, расходы по монтажным работам. Такого рода расходы включаются в первоначальную стоимость ОС (п. 8 и 12 ПБУ 6/01).

9. ОШИБКА

Часто затраты по кредитам и займам, связанным с приобретением ОС, относятся в бухгалтерском учете на текущие расходы организации. Однако такие затраты подлежат включению в стоимость инвестиционного актива (п. 23-31 ПБУ 15/01).

10. ОШИБКА

Нельзя в налоговом учете проценты по кредитам и займам включать в первоначальную стоимость ОС. Это не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Проценты по заемным средствам, начисленные до момента принятия ОС к учету, являются внереализационными расходами (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ) в пределах ограничений, установленных ст. 269 НК РФ. Проценты по заемным средствам, начисленные до момента принятия объекта к учету сверх ограничений ст. 269 НК РФ, не учитываются в целях налогообложения и не включаются в состав первоначальной стоимости ОС.

11. ОШИБКА

Неправомерно относить модернизацию ОС на текущие расходы. В соответствии с п. 14 ПБУ 6/01 стоимость ОС, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и ПБУ 6/01. Изменение первоначальной стоимости ОС, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов ОС. Согласно п. 42 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (далее - Методические указания) затраты на модернизацию объекта основных средств учитываются как капитальные вложения на счете учета вложений во внеоборотные активы. По завершении работ по модернизации объекта ОС затраты, учтенные на данном счете, увеличивают первоначальную стоимость этого объекта ОС и, соответственно, списываются в дебет счета учета основных средств. При этом корректируются данные в инвентарной карточке такого объекта (п. 40 Методических указаний).

В пункте 2 ст. 257 НК РФ приведены определения модернизации и реконструкции. Целью проведения модернизации (реконструкции) должно являться улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта ОС: срока полезного использования, мощности и т.п. Приемка законченных работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации

объекта ОС оформляется актом унифицированной формы N ОС-3.

И в бухгалтерском, и в налоговом учете затраты на реконструкцию и модернизацию объекта ОС увеличивают первоначальную стоимость объекта, если в результате модернизации (реконструкции) произошло улучшение нормативных показателей функционирования объекта (п. 27 ПБУ 6/01, п. 2 ст. 257 НК РФ). Если же произведенные затраты не привели к повышению технико-экономических показателей и иным аналогичным изменениям, не поменяли назначения ОС и не наделили их новыми качествами, то такие расходы в налоговом учете признаются в качестве прочих расходов и учитываются полностью в периоде их осуществления.

Минфин России в письме от 23 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/794 определил, как отличить ремонт от реконструкции. Для этого необходимо использовать Положение о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000, ведомственные строительные нормативы (ВСН) N 58-88(Р) и письмо Минфина СССР от 29 мая 1984 г. N 80. Исходя из указанных документов, ремонт - это устранение неисправностей объекта, замена его изношенных элементов на новые, а реконструкция - это работа по улучшению качества ОС с целью повысить его технические и экономические показатели (изменение планировки помещения, улучшение внешнего вида).

При замене оконных блоков, установке решеток на окна, огнеупорных дверей, дверных витражных или витринных заполнений не изменяются потребительские свойства и физические характеристики, не меняются функциональная сущность здания, его хозяйственное назначение, технико-экономические показатели. Поэтому указанные работы не относятся на увеличение первоначальной стоимости объекта ОС (письма Минфина России от 23 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/794, от 3 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/718, от 14 сентября 2004 г. N 03-03-01-04/1/39). Такого рода работы являются ремонтом.

4.2. Учет материалов

Во всех кооперативах используются материалы, включая канцелярские принадлежности, материалы, необходимые для ремонта, ГСМ и т.п. Для их учета используется счет 10 «Материалы», к которому открываются субсчета по видам материалов, используемых в кооперативе. Учет материально-производственных запасов в СПоК ведется в общеустановленном порядке в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету МПЗ (Утверждены Приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. N 119н).

МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Определение фактической себестоимости материалов и ее размер зависит от того, каким образом имущество поступило в СПоК. Фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату - сумма фактических затрат на приобретение. В Методических указаниях по бухгалтерскому учету МПЗ дан подробный перечень расходов, включаемых в фактическую себестоимость приобретенных материалов. При получении материалов в качестве средств целевого финансирования они приходуются в оценке, согласованной сторонами.

При учете материально-производственных запасов используются следующие записи:

№ п/п	Содержание операции	Корр. счета	
		Дт	Кт
1.	Получение материалов от поставщика	10	60
2.	Отнесение расходов на приобретение материалов на увеличение их себестоимости	10	60,70, 10,69 …
3.	Списание материалов на расходы СПоК	26	10

5. Учет хозяйственных операций в СПоК различных типов

В процессе учета хозяйственных операций все сельскохозяйственные потребительские кооперативы должны учитывать три правила:

Правило 1.

В составе доходов от обычных видов деятельности выручки от реализации товаров (работ, услуг), отражаемой в установленном порядке на счете 90, кооператив учитывает только стоимость услуги, причитающуюся ему в соответствии с условиями договора.

Средства, поступающие кооперативу от членов на финансирование расходов по договору, в состав доходов кооператива не включаются, а отражаются им на счетах учета расчетов.

(п. 3 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Правило 2.

В составе расходов по обычным видам деятельности (на счетах учета затрат) кооператив учитывает *только собственные расходы, обусловленные осуществлением кооперативом своей хозяйственной деятельности (расходы на оплату труда, общехозяйственные и т.п.) и не связанные напрямую с исполнением договора.*

Все расходы кооператива, связанные непосредственно с исполнением договора (расходы, понесенные в пользу товаропроизводителя), в составе расходов кооператива не отражаются, а учитываются им на счетах учета расчетов и подлежат возмещению товаропроизводителями в соответствии с условиями договора.

(п. 3 ПБУ 10/99 «Расходы организации»)

Правило 3.

Имущество (товары), приобретаемое кооперативом для своих членов, собственностью кооператива не является и соответственно принимается кооперативом к учету на забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности,

принятые на ответственное хранение» в оценке, предусмотренной в договоре.

(п. 14 ПБУ 5/01)

Сформулированные выше правила определены в стандартных схемах бухгалтерских проводок для отражения операций по договору на приобретение товаров.

Бухгалтерские записи для отражения операций по договору на приобретение товаров для товаропроизводителей-членов кооператива выглядит следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступили денежные средства от членов кооператива на приобретение продукции	51 76	76 86
Оплачена кредиторская задолженность за поставку продукции	60	51
Отнесены за счет членов кооператива – сельскохозяйственных товаропроизводителей расходы, связанные с приобретением товаров для членов кооператива – сельскохозяйственных товаропроизводителей	86	60
Оплачены иные расходы, связанные с приобретением товаров	60	51
Оприходованы товары, приобретенные для членов кооператива – сельскохозяйственных товаропроизводителей		
Переданы членам кооператива – сельскохозяйственным товаропроизводителям закупленные товары	002	
Начислена дебиторская задолженность членов кооператива за услуги кооператива		002
Оплачены услуги кооператива пайщиком	62	90

Возмещен членам кооператива – сельскохозяйственным товаропроизводителям остаток неиспользованных денежных средств за вычетом стоимости услуг (поступили средства от членов кооператива на возмещение понесенных кооперативом расходов и на оплату стоимости услуг)	51 (50) 86 76	62 76 51

5.2. Учет основных видов деятельности в перерабатывающих СПоК

Доходы от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции можно увеличить, если продавать ее не в виде сельскохозяйственного сырья, а после переработки.

Объемы по переработке, хранению и сбыту сельскохозяйственной продукции должны быть значительными. Кооператив заключает договоры о продаже продукции до сбора урожая, поэтому они должны быть обеспечены обязательствами сельскохозяйственных производителей.

Перерабатывающему СПоК целесообразно предоставлять услуги своим членам на давальческих условиях: сырье, передаваемое в переработку, остается в собственности каждого участника. Действующее законодательство под давальческим сырьем подразумевает сырье, материалы, принимаемые предприятием без оплаты их стоимости и подлежащие переработке по договору с давальцами.

Готовая продукция после переработки также принадлежит каждому участнику в доле, соответствующей доле сырья.

В Гражданском кодексе Российской Федерации нет специальной главы, которая была бы посвящена договору переработки давальческого сырья. Основное условие, на котором строится такой договор (содержится в ст. 220 Гражданского кодекса Российской Федерации), заключается в

том, что право собственности на новую продукцию, изготовленную лицом путем переработки не принадлежащих ему материалов, приобретается собственником материалов. При этом согласно п. 2 указанной статьи собственник материалов, приобретший право собственности на изготовленную из них продукцию, обязан возместить стоимость переработки осуществившему ее лицу. Кроме того, можно сказать, что к ним применимы общие нормы, касающиеся регулирования отношений по договорам подряда (глава 37 «Подряд» Гражданского кодекса Российской Федерации).

Члены кооператива могут перерабатывать продукцию в кооперативе, а реализацией готовой продукции заниматься самостоятельно. В то же время совместный сбыт готовой продукции более предпочтителен.

В этом случае кооперативу поручают реализацию готовой продукции. При этом право собственности на продукцию у каждого участника сохраняется, а кооператив реализует готовую продукцию от имени членов кооператива.

Такие взаимоотношения могут быть квалифицированы как договор по переработке давальческого сырья только в том случае, если в обязанности заказчика входит поставка существенной доли материалов (материальной основы готовой продукции).

В соответствии с договором на переработку сырья одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) работу по переработке давальческого сырья (изготовлению продукции из него), составляющего материальную основу производимой продукции, и сдать ее результат заказчику, который, в свою очередь, обязуется принять результат работы и оплатить его.

Необходимо нормировать потери при переработке материалов давальца с целью соизмерения затрат исполнителя и разумной цены выполнения данных работ. При составлении сметы цена за услугу становится частью договора с момента подтверждения ее заказчиком (п. 3 ст. 709 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Кооператив обязан использовать предоставленное заказчиком сырье экономно и расчетливо, по окончании работы предоставить заказчику отчет об израсходовании сырья, а также возвратить его остаток либо с согласия заказчика уменьшить цену работы с учетом стоимости остающегося в кооперативе неиспользованного материала (п. 1 ст. 713 Гражданского кодекса Российской Федерации). Данное положение напрямую вытекает из определения цены переработки, так как любое отклонение от нее должно быть обосновано и четко предопределено.

В обязательном порядке при подготовке пакета документов на переработку сырья следует предусмотреть:

- собственно договор;
- смету с указанием допустимых норм технологических потерь при осуществлении переработки сырья в готовую продукцию;
- форму отчета о расходовании сырья в производстве, необходимого для выполнения задания;
- формы актов о сдаче-приемке сырья от заказчика с целью установления достоверности получения исполнителем сырья товаропроизводителей-членов кооператива на дату, подтвержденную данным документом.

Акт о сдаче-приемке выполненных работ является заключительным документом и подтверждает факт осуществления работы по существу, поэтому должен содержать в себе все обязательные реквизиты первичной документации, установленные Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Денежные потоки по оплате договоров на переработку сырья не должны пересекаться с поступлением денежных средств от покупателей продукции заказчика, т.е. зачет одной суммы в счет другой без составления отдельного пакета документов недопустим.

Количественный баланс давальческого сырья должен быть обеспечен отлаженной системой учета, что облегчит в дальнейшем систему взаиморасчетов. При этом следует иметь в виду, что поскольку собственник сырья также является и

владельцем произведенной из него готовой продукции, то отказ от покупки или дальнейшей реализации таких товаров несет потерю солидарной ответственности между партнерами, которыми являются стороны, по сбыту.

Организация-переработчик не приобретает права собственности на сырье, передаваемое ей давальцем, поэтому ошибочным является принятие к учету полученного сырья на счете 10 «Материалы».

Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94б «Об утверждении план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению», для учета сырья материалов, переданных в переработку на давальческой основе, предусмотрен забалансовый счет 003 «Материалы, принятые в переработку».

Для учета материалов на складе и материалов, переданных в производство, открываются субсчета:

- 003-1 «Материалы на складе»;
- 003-2 «Материалы в производстве».

Поступление продукции от товаропроизводителей на склад кооператива оформляется приемным актом, приемной квитанцией и другими документами.

Кооперативы ведут учет поступления большинства видов продукции в физической массе, а по ряду сельскохозяйственных продуктов в массе за вычетом скидок на засоренность, влажность и т.д.

В течение месяца кооператив ведет реестр приемных квитанций.

Учет ведется в количественном и стоимостном выражениях по ценам, предусмотренным в договоре на передачу сырья.

Должен быть организован аналитический учет по заказчикам, видам сырья и материалов, по месту их нахождения.

Порядок приемки сырья на переработку включает в себя операции:

- взвешивание,
- контроль качества сельскохозяйственного сырья;
- разгрузка, заполнение документов о доставке.

Основанием для принятия его к учету является накладная, полученная от заказчика по форме № М-15, утвержденной постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации» (далее — Постановление № 71а). Для отражения особенностей условий поставки в накладной в графе «Основание» обязательно делается запись «на давальческих условиях по договору».

При поступлении давальческого сырья оформляется приходный ордер по форме М-4, утвержденный Постановлением 71а. На документах обязательно должно быть указано, что сырье поступило в организацию на давальческих условиях.

Затраты переработчика, которые он несет в процессе переработки, учитываются на счетах учета затрат на производство, в том числе стоимость собственных материалов переработчика, заработная плата, единый социальный налог и другие расходы кооператива.

По окончании выполнения работ готовая продукция передается заказчику по акту приемки-передачи и накладной. Кроме того, переработчик должен предоставить отчет об использовании сырья. Излишек сырья возвращается заказчику, если договором не предусмотрена частичная оплата работ сырьем. Следует отметить, что как сырье, полученное для переработки, так и готовая продукция учитываются на счете 003 «Материалы, принятые в переработку» до момента передачи заказчику готовой продукции.

Кооператив, принимающий сырье и материалы в переработку, отражает операции на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	по дебету	по кредиту
Отражена стоимость материалов, принятых в переработку	003	
Отражены затраты по переработке сырья и материалов	20	10, 23, 25, 26, 69,70
Списаны затраты по производству передаваемой готовой продукции давальцу	86	20
Отражена согласованная сторонами стоимость работ по переработке	76	86
Отражена фактическая оплата заказчиком стоимости выполненных работ	51	76
Отражен возврат экономии членам кооператива	86	76
Отражено погашение дебиторской задолженности за выполненные работы, связанные с переработкой материала (перерасход)	76	51
Списана стоимость сырья и материалов, принятых в переработку		003

Учет операций по переработке давальческого сырья не членов кооператива в обмен на часть готовой продукции.

Если кооператив берет на переработку сырье не членов кооператива, а сторонних заказчиков, то это для кооператива - предпринимательская деятельность.

Учет затрат по переработке давальческого сырья сторонних заказчиков ведется на счетах учета затрат на производство в общеустановленном порядке (за исключением стоимости сырья заказчика, которая в себестоимость работ не включается и на счетах учета затрат предприятия-переработчика не отражается).

В бухгалтерском учете кооператива операции по

переработке сырья сторонних заказчиков отражаются следующими записями:

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена стоимость поступившего от заказчика сырья в оценке, предусмотренной договором	003	
Отражены затраты кооператива по переработке сырья и материалов	20	10, 23, 25 26, 70, 69 и др.
Списана стоимость сырья, отпущенного в переработку		003
Подписан акт приемки выполненных кооперативом работ, отражена выручка от реализации работ по переработке сырья заказчика по тарифам, установленным договором	62	90-1
Отражена фактическая стоимость услуг по переработке сырья заказчиков	90	20

Если кооператив осуществляет выработку продукции из сырья сторонних заказчиков, которое передается ему на давальческих началах, а расчеты между кооперативом и заказчиками за выполненные работы по переработке сырья осуществляются без использования денежных средств, то порядок учета будет следующим.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Оприходована переработанная сельскохозяйственная продукция, произведенная из сырья, переданного в счет оплаты услуг по переработке сельскохозяйственной продукции на давальческих условиях	41	60
Отражен НДС по оприходованной продукции, полученной в счет оплаты за	19	60

переработку сырья		
Принят к зачету НДС по оприходованной продукции	68	19
Зачтена кредиторская задолженность за продукцию в счет уплаты дебиторской задолженности за переработку сырья	60	62

5.3. Учет основных видов деятельности в заготовительно-сбытовых СПоК

Кооператив осуществляет деятельность по закупке и сбыту сельскохозяйственной продукции, принадлежащей сельскохозяйственным товаропроизводителям.

Закупка сельскохозяйственной продукции, в том числе у населения, должна быть оформлена закупочным актом. Его составляют на специальном бланке (унифицированная форма ОП-5, утвержденная постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132).

Если за продавцом продукции не сохраняется право собственности (в случае, когда собственник поручает кооперативу продать продукцию от его имени), учет закупленной сельскохозяйственной продукции осуществляется на счете 41 «Товары».

Аналитический учет на счете 41 организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по оборотам закупки сельскохозяйственной продукции:

1. у членов кооперативов,
2. у не членов кооператива,
3. у населения.

Реализация закупленной сельскохозяйственной продукции отражается на счете 90 «Продажи».

5.4. Учет основных видов деятельности в обслуживающих СПjК

Обслуживающие кооперативы осуществляют механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные, ремонтные, строительные работы, а также услуги по страхованию (страховые кооперативы), научно-производственному, правовому и финансовому консультированию, электрификации, телефонизации, санаторно-курортному и медицинскому обслуживанию, выдаче займов и сбережению денежных средств (кредитные кооперативы) и другие работы и услуги.

Между кооперативом и членом кооператива должен быть заключен договор на выполнение работ (оказание услуг). Факт оказания услуг фиксируется актом выполненных работ. При этом все первичные учетные документы выписывает кооператив. Возможный порядок бухгалтерского учета деятельности кооператива рассмотрим на примере.

Обслуживающий кооператив оказывает своим членам услуги по механизированной обработке почвы и посевов на земельных участках этих членов (вспашка, опрыскивание, лущение и т.п.). Для этих целей у кооператива имеется сельскохозяйственная техника и оборудование. Техника и оборудование приобретаются за счет паевых взносов и неделимых фондов кооператива, а также передаются членами кооператива в счет паевых взносов.

Члены кооператива оплачивают оказанные услуги по расценкам, утвержденным Правлением кооператива. Расценки устанавливаются на уровне плановой себестоимости услуг кооператива.

Расходы по управлению кооперативом и пополнению технической базы кооператива финансируются за счет членских взносов.

Расходы на оказание услуг накапливаются по дебету счета 20 «Основное производство». С кредита этого счета списывается себестоимость оказанных услуг. По каждому из видов оказываемых услуг открывается аналитический счет.

При наличии вспомогательных производств (ремонтные мастерские, электростанция и т.п.) затраты по этим производствам учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства».

Применяемые бухгалтерские записи:

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дт	Кт	
1	Кооператив произвел затраты по оказанию услуг членам кооператива	20	10, 70, 69, 23 …	На сумму фактических затрат
2	В кооперативе осуществлены затраты вспомогательных производств	23	10, 70, 69, …	На сумму фактических затрат
3	Произведены затраты по управлению деятельностью кооператива	26 «Затраты кооператива по некоммерческой деятельности»	70, 69, 10…	На сумму фактических затрат
4	Сторонними организациями оказаны услуги кооперативу	20, 23, 26	60, 76	На сумму фактических затрат
5	Отражена сумма НДС, выделенная в документах поставщика (если кооператив является плательщиком НДС)	19	60,76	На сумму НДС, отраженную в документах поставщика
6	Отражены обязательства	62	90/1	По цене реализации

	членов кооператива по оплате оказанных услуг			(включая НДС, если кооператив является плательщиком НДС)
7	Отражена сумма НДС за оказанные услуги (если кооператив является плательщиком НДС)	90/3	68	На сумму НДС, подлежащую оплате покупателем
8	Списана себестоимость оказанных услуг	90/2	20	
9	Списаны расходы по управлению кооперативом (ежемесячно)	86	26	На сумму фактических затрат
10	По окончании месяца выводится финансовый результат продаж (ежемесячно)	90/1	90/9	
		90/9	90/2, 90/3	
11	Финансовый результат продаж списывается на итоговый финансовый результат деятельности (ежемесячно)	90/9	99	Прибыль
		99	90/9	Убыток
12	Налог на прибыль/на вмененный доход	99-4	68	По данным налогового учета
13	В конце года итоговый финансовый результат перенесен в прибыли (убытки) прошлых лет	99	84	Нераспределенная прибыль
		84	99	Непокрытый убыток

6. Учет финансовых результатов СПоК

Финансовые результаты деятельности кооператива можно разделить на две группы:

- результаты некоммерческой деятельности;
- результаты предпринимательской деятельности.

6.1. Учет финансовых результатов некоммерческой деятельности

По своей природе некоммерческая деятельность должна обеспечивать нулевой остаток, т.е. расходы должны быть равны поступлениям. Однако отличия потребительского кооператива от прочих форм некоммерческих организаций не всегда позволяют соблюдать этот принцип.

Финансирование из бюджета (государственного или регионального), а также поступления от лиц – не членов СПоК обязательно нужно осваивать в сроки, оговоренные в условиях предоставления финансирования. Если в оговоренные сроки средства не были освоены, необходимо либо вернуть средства, либо принять дополнительное соглашение о продлении сроков или направлении СЦФ на другие цели. Если речь идет о бюджетных средствах, должно быть принято решение соответствующего органа власти.

СЦФ, поступившие от членов кооператива (вступительные, членские взносы), не использованные в течение года, могут быть либо распределены между членами путем возврата денежных средств, либо заложены в смету будущего года по решению общего собрания.

В бухгалтерском учете это отражается следующими записями:

№ п/п	Содержание записи	Корр. счета	
		Дт	Кт
1.	Получены кооперативом средства целевого финансирования	76	86
		51, 50	76
2.	Списание расходов по	86	26/«Общехозяй

	некоммерческой деятельности за счет целевого финансирования		ственные расходы по некоммерческой деятельности»
3.	Возвращены неиспользованные средства грантов, средства из бюджета	86	76
		76	51
4.	По решению лица, осуществляющего финансирование, СЦФ направлены на другие программы	86	86
5.	Средства целевого финансирования, поступившие от членов (ассоциированных членов) кооператива и не использованные в течение года, распределены между членами кооператива	86	76
6.	Возврат средств целевого финансирования членам: а) денежными средствами;	76	50,51
	б) путем приращения паев	76	80/«Приращенные паи членов кооператива»

Если сумма расходов кооператива, осуществляемых за счет целевого финансирования, превысила сумму поступивших средств целевого финансирования, решение о покрытии такого перерасхода принимается общим собранием или в соответствии с внутренними положениями СПоК. Перерасход может быть покрыт за счет дополнительного внесения членских взносов или отнесен на конечный финансовый результат (уменьшение прибыли или увеличение убытка) кооператива после начисления налога на прибыль.

6.2. Учет финансовых результатов предпринимательской деятельности и конечных финансовых результатов деятельности СПоК

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата предпринимательской деятельности кооператива за отчетный период используется счет 99 «Прибыли и убытки». Конечный финансовый результат (чистая прибыль / убыток) складывается из финансовых результатов от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а также начисление налога на прибыль. По кредиту – прибыли (доходы) СПоК. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода. По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли списывается в дебет счета 99 и в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма убытка списывается с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Построение аналитического учета по счету 99 должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках (ф. № 2).

По решению общего собрания осуществить финансирование перерасхода средств целевого финансирования за счет доходов от предпринимательской деятельности, к конечному финансовому результату на счете 84 может быть присоединен перерасход средств по некоммерческой деятельности (т.е. остаток по счету 86). Таким образом, перерасход средств целевого финансирования либо уменьшит распределяемую прибыль, либо увеличит сумму убытка.

Нераспределенная прибыль, согласно ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации», распределяется следующим образом:

1) на погашение просроченных долгов (впрочем, на

практике эта цель нереальна к применению);

2) в резервный фонд и предусмотренные уставом кооператива иные неделимые фонды (данный пункт не содержит никаких ограничений, то есть на формирование неделимых фондов может быть направлено от 0 до 100 процентов распределяемой прибыли);

3) на выплату причитающихся по дополнительным паевым взносам членов и паевым взносам ассоциированных членов кооператива дивидендов и премирование членов кооператива и его работников (ВНИМАНИЕ! общая сумма этих затрат не должна превышать 30 % от прибыли кооператива, подлежащей распределению);

4) на кооперативные выплаты.

Кооперативные выплаты распределяются между членами потребительского кооператива пропорционально доле их участия в хозяйственной деятельности кооператива.

Кооперативные выплаты используются в следующем порядке:

- не менее чем 70 % суммы кооперативных выплат направляется на пополнение приращенного пая члена кооператива;
- остаток кооперативных выплат выплачивается члену кооператива.

Средства, зачисленные в приращенные паи, используются на:

- создание и расширение производственных и иных фондов кооператива за исключением неделимого фонда кооператива;
- погашение приращенных паев. Погашение приращенных паев осуществляется не ранее чем через три года после их формирования при наличии в кооперативе необходимых средств и при условии формирования соответствующих фондов, предусмотренных уставом кооператива. При этом в первую очередь погашаются приращенные паи, сформированные в наиболее ранний период по отношению к году их погашения.

Формулировки закона, описывающие порядок использования приращенных паев, весьма запутаны и неясны, что практически не дает возможности использования прибыли на кооперативные выплаты.

В бухгалтерском учете применяют следующие записи:

№ п/п	Содержание записи	Корр. счета	
		Д-т	К-т
1.	Получена прибыль от коммерческой деятельности	90,91	99
2.	Получен убыток от коммерческой деятельности	99	90,91
3.	Начислен налог на прибыль	99	68
4.	Списана сумма чистой прибыли	99	84
5.	Списана сумма чистого убытка	84	99
6.	Нераспределенная прибыль направлена в состав фондов кооператива	84	82, 84, 86
7.	Прибыль кооператива распределена между членами	84	75/2
8.	Выплачены членам распределенные суммы прибыли	75/2	50,51
9.	Нераспределенная прибыль зачислена в счет приращенных паев	84	80/«Приращенные паи членов кооператива»

Согласно ГК РФ убыток, полученный СПоК по итогам года, должен быть покрыт членами кооператива. Для покрытия убытка члены кооператива вносят дополнительные взносы в течение трех месяцев со дня утверждения годового отчета кооператива. Причем ответственность за внесение дополнительных взносов является субсидиарной, т.е. при отсутствии возможности их внесения у одних членов, суммы, взыскиваемые с других, должны быть увеличены.

Однако такой ситуации можно избежать, заранее предусмотрев возможность покрытия убытка за счет резервного фонда. В случае получения убытка СПоК его

покрывают за счет средств этого фонда. Такое решение должно быть принято общим собранием членов кооператива.

В бухгалтерском учете применяют следующие записи:

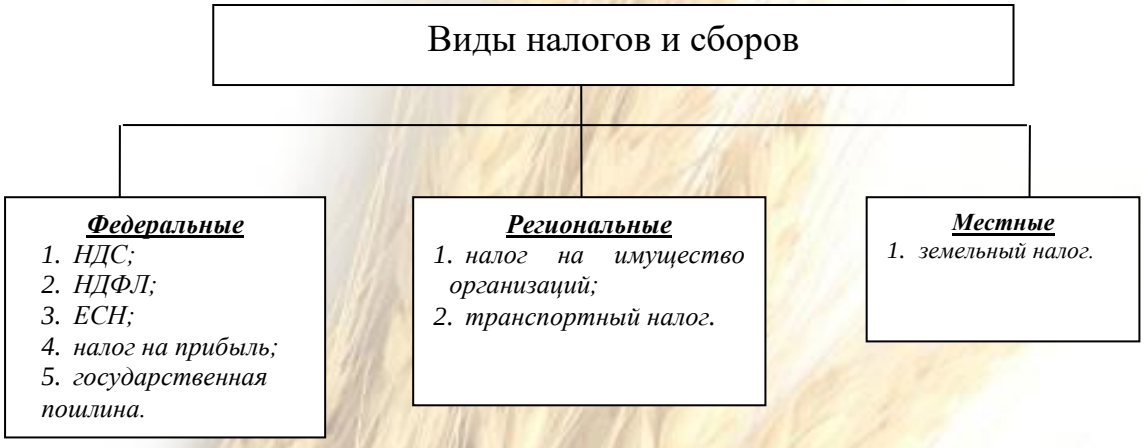
№	Содержание записи	Корр. счета	
		Д-т	К-т
1.	Отражены обязательства членов по погашению убытка кооператива	76	84
2.	Внесены средства членов в счет погашения убытка кооператива	50,51	76
3.	Полученный убыток погашен за счет средств резервного фонда	82	84

Отдельно стоит остановиться на учете налога на прибыль организаций. Данный налог начисляется, исходя из данных налогового учета. При этом финансовый результат бухгалтерского и налогового учета может не совпадать. Следует помнить, что СПоК как некоммерческая организация может не применять при построении бухгалтерского учета ПБУ 18/02 (согласно пункту 2 указанного Положения).

7. Особенности налогообложения СПоК

7.1. Общие положения о налогообложении СПоК

Как юридическое лицо СПоК несет обязательства по уплате следующих налогов и сборов, предусмотренных Налоговым Кодексом РФ:



Все налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе по каждому из налогов, подлежащих уплате.

Государственная пошлина. Государственная пошлина - сбор, взимаемый с юридических и физических лиц при обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий. Например, регистрация внесения изменения изменений и дополнений в устав кооператива.

Выдача документов (их копий, дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

Транспортный налог. Транспортный налог также является региональным, ставки налога устанавливаются субъектами РФ.

В СПоК объектом налогообложения, как правило, признаются автомобили, зарегистрированные на кооператив.

Налоговая база определяется как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах. Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал, однако при установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды. Налоговые ставки устанавливаются в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Земельный налог. СПоК является налогоплательщиком земельного налога только в случае, если он обладает земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования.

Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Налогоплательщики определяют налоговую базу самостоятельно в отношении каждого земельного участка. Налоговая база определяется как его кадастровая стоимость

по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем СПоК на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования. Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Налог на добавленную стоимость. Плательщиками НДС являются все организации и индивидуальные предприниматели. Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации признается объектом налогообложения. Поэтому СПоК, реализующий продукцию своих членов или собственного производства (а также товары для членов кооператива); выполняющий работы или оказывающий услуги для членов кооператива, включает в налоговую базу по НДС стоимость указанных товаров, продукции, работ, услуг. Стоимость определяется исходя из цен, закрепленных в договорах.

Суммы, поступившие в счет уплаты паевых, вступительных и членских взносов, не включаются в налоговую базу.

Организации могут быть освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если в течение предшествующих трех последовательных месяцев налоговая база этих организаций без учета НДС не превысила двух миллионов рублей. Данное освобождение применяется только в отношении обязанностей по уплате НДС, возникающих в связи с осуществлением операций по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Законодательно определено, что в случае, если налогоплательщик осуществляет операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению, то налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций. В то же время налоговым законодательством не предусмотрены четкие правила по организации и ведению раздельного учета. В соответствии с

принятыми положениями по ведению бухгалтерского учета, в том числе ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», СПоК вправе разработать свою методику раздельного учета и оформить разработанный порядок учета распорядительными документом руководителя кооператива. В этом случае раздельный учет станет элементом учетной политики.

Если СПоК не пользуется правом освобождения от обязанностей налогоплательщика и ведет раздельный учет по операциям, облагаемым и не облагаемым НДС, он имеет право пользоваться налоговыми вычетами, т.е. уменьшить общую сумму исчисленного налога. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные и уплаченные при приобретении товаров (работ, услуг) для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения.

ВНИМАНИЕ! Суммы налога, предъявленные и уплаченные при приобретении товаров (работ, услуг) для осуществления деятельности, расходы по которой финансируются за счет членских взносов (и иных видов целевых средств) и результаты которой не формируют базу по НДС, не подлежат вычетам.

Налоговый период устанавливается как квартал. По окончании налогового периода налогоплательщики представляют в налоговый орган по месту регистрации налоговую декларацию.

Моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Порядок и сроки уплаты налога в бюджет регулирует статья 174 НК РФ.

Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода, исходя из фактической реализации, не позднее 20-го

числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (кварталом).

Налог на имущество организаций. Как юридическое лицо СПоК является плательщиком налога на имущество организаций.

Налог является региональным, ставки налога устанавливаются субъектами РФ в пределах 2,2 %. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. СПоК, как некоммерческая организация, начисление амортизации объектов основных средств не производит. Поэтому стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

Налогоплательщики предоставляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода предоставляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог на доходы физических лиц. СПоК является налоговым агентом по уплате налога на доходы физических лиц.

В налоговую базу включается заработная плата работников кооператива; суммы кооперативных выплат. Кроме того, если при ликвидации кооператива сумма выплат его участнику превысила сумму взноса этого участника в паевой фонд, сумма превышения также облагается налогом на доходы физических лиц

Также у членов СПоК может возникнуть доход в виде полученных от кооператива товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе или с частичной оплатой. Впрочем, возникновение данного вида дохода налоговые инспекторы должны будут доказать. Поэтому в кооперативе следует правильно оформлять все договоры и следить за тем, чтобы деятельность, которая финансируется за счет выручки, была отделена от деятельности, финансируемой за счет членских взносов:

- при составлении внутренних положений и прочих регламентирующих документов кооператива;
- при составлении договоров и соглашений об уплате членских взносов;
- при ведении бухгалтерского и налогового учета.

По этим видам доходов налоговая ставка установлена в размере 13%.

При закупке продукции у члена кооператива – владельца ЛПХ кооператив не будет являться налоговым агентом по НДФЛ. Согласно п/п. 2 п. 1 ст. 228 НК РФ, по доходам, полученным от продажи имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности, эти лица исчисление и уплату налога производят самостоятельно. То есть кооператив не обязан удерживать НДФЛ.

Более того, если члены продают в кооператив продукцию, выращенную в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории РФ, доходы от ее продажи вообще не подлежат обложению НДФЛ (п. 13 статьи 217 НК РФ).

Единый социальный налог. СПоК являются налогоплательщиками единого социального налога как лица, производящие выплаты физическим лицам.

Объектом налогообложения по данному налогу признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые кооперативами в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг. При этом налоговая база определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Единый социальный налог включает в себя платежи в федеральный бюджет, федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, Фонд социального страхования.

Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, которые исчисляются исходя из тарифов страховых взносов.

Налог на прибыль организаций. Как всякая российская организация СПоК является плательщиком налога на прибыль. Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций является прибыль, которой признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Все доходы кооператива с точки зрения главы 25 НК РФ можно разделить на доходы, увеличивающие налоговую базу, и доходы, не учитываемые при расчете налоговой базы.

Первые, в свою очередь, делятся на доходы от реализации и внереализационные доходы.

Доходы от реализации. Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Таким образом, для СПоК доходом от реализации является:

- выручка, полученная от продажи товаров (например, при снабженческой деятельности);
- выручка, полученная от продажи продукции собственного производства и/или продукции, приобретенной у членов кооператива (в сбытовом и перерабатывающем кооперативе);
- оплата услуг, оказанных кооперативом (в обслуживающих кооперативах);
- сумма комиссионного/агентского вознаграждения.

Кроме того, к этой категории будут отнесены все доходы от продаж, не связанных с уставной деятельностью (например, продажа объектов основных средств, использование которых в кооперативе является нецелесообразным).

Доход от реализации определяется, исходя из цены, определенной участниками сделки (то есть цены, указанной в договоре), если налоговыми органами не доказано обратное.

Внереализационные доходы. Внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в числе доходов от реализации. При этом список внереализационных доходов является открытым, т.е. в эту категорию попадают практически все поступления, не связанные с продажей или иной передачей товаров (работ, услуг) и не обозначенные в списке доходов, не учитываемых при определении налоговой базы.

Не увеличивают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль:

- целевые поступления. К ним относятся вступительные и членские взносы; целевые средства, полученные из бюджетов (в т.ч. на возмещение расходов кооператива на выплату процентов по полученным кредитам); другие целевые средства, согласно подп.14, п.1, ст.251 НК РФ;

- средства, полученные кооперативом в качестве паевых взносов;
- другие доходы, указанные в статье 251 НК РФ.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Расходы кооператива с точки зрения главы 25 НК РФ также можно разделить на расходы, увеличивающие налоговую базу, и расходы, не учитываемые при расчете налоговой базы. Первые, в свою очередь, делятся на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

1) материальные расходы;
2) расходы на оплату труда;
3) суммы начисленной амортизации;
4) прочие расходы.

Остановимся на некоторых моментах, существенных для сельскохозяйственного потребительского кооператива.

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются в частности потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;

- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

При продаже основных средств, приобретенных за счет целевых поступлений, доход от реализации можно уменьшить только на расходы, непосредственно связанные с этой реализацией.

Не подлежит амортизации имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности. Это положение является одним из отличий налогового учета от бухгалтерского. В бухгалтерском учете не подлежат амортизации основные средства некоммерческих организаций (т.е. вообще все основные средства).

Обратите внимание, что к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на обязательное и добровольное страхование имущества, в пределах, обозначенных статьей 263 НК РФ.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, также относятся взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если уплата таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей является условием для осуществления деятельности налогоплательщиками - плательщиками таких взносов, вкладов или иных обязательных платежей (статья 264 пункт 1, п/п 29). Таким образом, вступительные и членские взносы, которые уплачивает сельскохозяйственный кооператив в ревизионный союз в соответствие с уставом указанного ревсоюза, могут быть включены в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. Членские взносы, уплачиваемые в другие организации (в том числе в кооператив последующего уровня), относятся к расходам, не уменьшающим налоговую базу (статья 270 пункт 40).

Внереализационные расходы. В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности:

- расходы в виде процентов по долговым обязательствам;
- расходы на услуги банков;
- судебные издержки и арбитражные сборы;
- расходы на проведение общего собрания;
- другие обоснованные расходы.

ВНИМАНИЕ! СПоК имеет право включать в состав внереализационных расходов расходы на формирование резервов по сомнительным долгам в соответствие со статьей 266 НК РФ; резервов на ремонт основных средств; резерва предстоящих расходов на оплату отпусков.

Ставка налога с 1 января 2009 года составляет 20 %.

7.2. Особенности применения специальных налоговых режимов для СПоК

СПоК может перейти на **упрощенную систему налогообложения.** Для перехода на УСН нет дополнительных ограничений, кроме общих для всех организаций.

Так, кооператив не может применять УСН, если:

1. он имеет филиалы или представительства;
2. если средняя численность его работников в отчетном (налоговом) периоде превышает 100 человек;
3. если стоимость основных средств и нематериальных активов по данным бухгалтерского учета превышает 100 млн. рублей (пункт 2 статьи 346.12 НК РФ);
4. если его годовой доход (до вычета расходов) превышает 20 млн. рублей (пункт 4 статьи 346.13 НК РФ).

С 1 января 2009 года налогоплательщикам, применяющим УСН, разрешается ежегодно менять объект налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов). Объект налогообложения может быть изменен с начала

налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 20 декабря предшествующего года. В течение налогового периода менять объект налогообложения запрещено.

В соответствии с действующим налоговым законодательством организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе, ее доходы не превысили 15 млн. рублей. Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика превысили 20 млн. рублей, он утрачивает право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущено такое превышение. При этом указанные величины подлежат индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год. В 2009 году коэффициент-дефлятор, необходимый для индексации предельного размера доходов, устанавливается в размере 1,538.

С 2009 года региональные власти наделены правом снижать ставку налога для предприятий, применяющих УСН, с 15 до 5 % от разницы между доходами и расходами компаний.

ВНИМАНИЕ! Согласно п. 3 ст. 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете», организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета и ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации. А учет основных средств и нематериальных активов - в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Согласно же ст. 2 закона о сельскохозяйственной кооперации, члены кооператива имеют право на доступ к информации о деятельности кооператива, кроме того, по итогам финансового года кооператив должен распределять полученную прибыль или полученный убыток между своими членами. При этом финансовый результат деятельности кооператива определяется по данным бухгалтерского учета.

Таким образом, при переходе на УСН СПоК не может воспользоваться освобождением и должен продолжать ведение бухгалтерского (финансового) учета в полном объеме.

Согласно главе 26.1 НК РФ сельскохозяйственный потребительский кооператив, зарегистрированный в соответствии с Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации», имеет право перейти на уплату ***Единого сельскохозяйственного налога*** (ЕСХН) в порядке, установленном указанной главой. При этом наличие права перехода на ЕСХН определяется исходя из требования о том, что доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 %. То есть в отличие от других товаропроизводителей, для подсчета берется не продукция, произведенная именно этим лицом, а та сельхозпродукция, которая произведена членами кооператива. Обратите внимание, что доход от реализации продукции, произведенной ассоциированными членами, а также лицами, которые не входят в кооператив, входит в состав общего дохода, но не может войти в состав дохода, дающего право на переход на ЕСХН. Таким образом, чем больше услуг кооператив оказывает лицам, не являющимся членами кооператива, тем меньше у него возможностей для перехода на ЕСХН.

Если кооператив помимо продукции первичной переработки сельскохозяйственного сырья осуществляет последующую (промышленную) переработку этой продукции, то доля дохода от реализации продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов кооператива, в общем доходе от реализации произведенной ими продукции из сельскохозяйственного сырья собственного производства

членов кооператива определяется, исходя из соотношения расходов на первичную переработку сельскохозяйственной продукции в общей сумме расходов на производство продукции из сельскохозяйственного сырья.

ВНИМАНИЕ! Согласно постановлению Правительства РФ от 25 июля 2006 г. N 458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства» к продукции первичной переработки сельскохозяйственного сырья относится сельскохозяйственная продукция, прошедшая технологические операции переработки для сохранения ее качества и обеспечения длительного хранения, используемая в виде сырья в последующей (промышленной) переработке продукции или реализуемая без последующей промышленной переработки потребителям.

Перечень видов продукции, относимой к сельскохозяйственной, утвержден этим же Постановлением.

Если кооператив имеет филиалы (представительства) или занимается производством подакцизной продукции (даже в небольших количествах), он не имеет права переходить на ЕСХН.

Если кооператив осуществляет деятельность, которая облагается налогом на вмененный доход, он вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в отношении иных осуществляемых им видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по объему дохода от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов кооператива определяются, исходя из всех осуществляемых видов деятельности.

Следует обратить внимание на то, что перечень расходов, на которые уменьшаются доходы при налогообложении ЕСХН, является закрытым.

Если на территории муниципального образования, на котором СПоК осуществляет свою деятельность, введена в действие система налогообложения в виде единого налога на

вмененный доход, то по отдельным видам деятельности кооператив может быть переведен на эту систему. Примерами такой деятельности могут быть оказание ветеринарных услуг, розничная торговля (полный перечень приведен в пункте 2 статьи 346.26 НК РФ).

Сельскохозяйственный кооператив не может быть переведен на уплату ЕНВД, если более 25 % его паевого фонда сформировано из паевых взносов членов и ассоциированных членов – юридических лиц. А также если среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год превышает 100 человек.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке.

7.3. Основные принципы отражения доходов и расходов СПоК в налоговом учете

При построении бухгалтерского учета в соответствии с принципом разделения расходов для финансирования по видам, этот же порядок разделения расходов можно применять и при построении налогового учета. Налоговый учет доходов и расходов в потребительских сельскохозяйственных кооперативах ведется в целях исчисления налога на прибыль

организаций; при применении упрощенной системы налогообложения; единого сельскохозяйственного налога.

В налоговом учете для целей исчисления налога на прибыль доходы делятся на доходы от реализации; внереализационные доходы и доходы, не учитываемые при определении налоговой базы. Соответственно, расходы делятся на расходы, связанные с производством и реализацией; внереализационные расходы, а также расходы, не учитываемые в целях налогообложения.

При рекомендуемом подходе доходы кооператива можно разделить на следующие группы:

- доходы в виде паевых, членских, вступительных взносов, бюджетного и иного целевого финансирования, иные доходы, предусмотренные статьей 251 НК РФ – доходы, не учитываемые при определении налоговой базы;
- доходы в виде выручки от реализации товаров (продукции, работ, услуг) – доходы от реализации;
- доходы в виде штрафов, процентов, безвозмездной передачи имущества и т.п. – внереализационные доходы.
- Расходы кооператива также будут разделены на соответствующие группы:
- расходы, согласно смете и внутренним положением кооператива осуществляемые за счет доходов, не увеличивающих налоговую базу (за счет взносов членов кооператива и средств целевого финансирования) – например, расходы на формирование неделимых фондов кооператива, заработная плата, начисляемая за счет членских взносов, а также расходы, предусмотренные статьей 270 НК РФ – расходы, не учитываемые в целях налогообложения;
- расходы, согласно смете и внутренним положением кооператива, осуществляемые за счет доходов от коммерческой деятельности и направленные на осуществление деятельности по производству и/или реализации товаров (продукции, работ, услуг) – например, заработная плата работникам, расходы на приобретение материалов и товаров – расходы, связанные с производством и реализацией;

- расходы, согласно смете и внутренним положениям кооператива, осуществляемые за счет доходов от коммерческой деятельности и не связанные непосредственно с осуществлением деятельности по производству и/или реализации товаров (продукции, работ, услуг) – например, расходы на выплату процентов по кредитам и займам, расходы на оплату коммунальных платежей – внереализационные расходы.

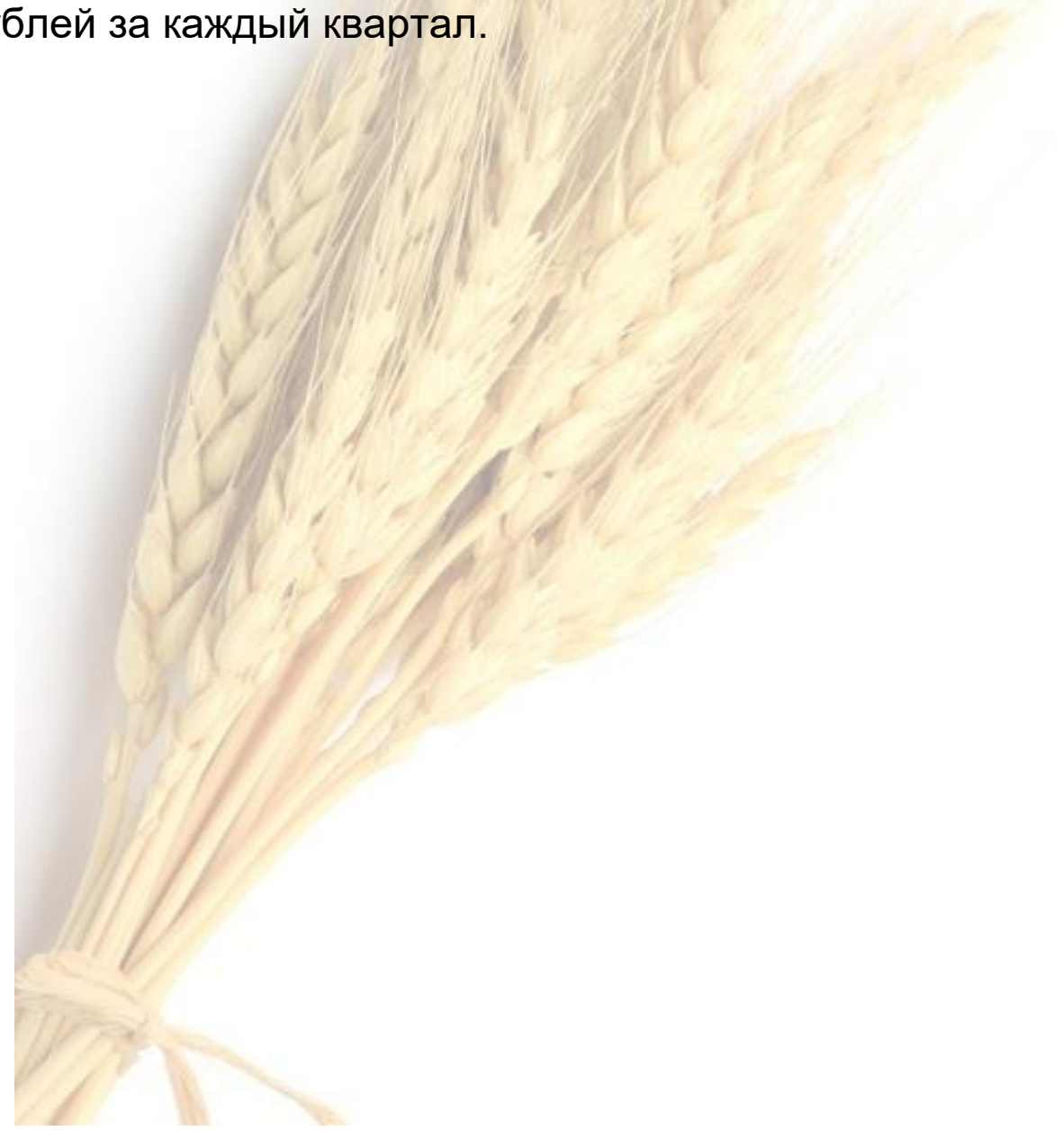
Обратите внимание, что в налоговом учете при отнесении расходов к тому или иному виду следует обеспечить документальное подтверждение, а также обоснованность (экономическую оправданность) такого отнесения. Наличие у кооператива четко определенных правил финансирования своих расходов в виде внутренних положений и сметы доходов и расходов, принятых общим собранием, является одним из факторов, подтверждающих такую обоснованность.

При организации налогового учета необходимо обеспечить раздельный учет по видам доходов и расходов, позволяющий обеспечить формирование полной и достоверной информации о налоговой базе. Поэтому помимо данных о выручке от реализации и внереализационных доходах следует формировать и данные о поступлениях по некоммерческой деятельности и расходах, которые финансируются за счет этих поступлений (доходы и расходы, не учитываемые при формировании налоговой базы). Регистры налогового учета кооператив вправе разработать самостоятельно или использовать для этих целей регистры бухгалтерского учета, дополнив их при необходимости дополнительными реквизитами.

Поскольку для бухгалтерского и налогового учета применяются различные правила, следует учитывать, что показатели финансовых результатов этих видов учета будут отличаться. СПоК как некоммерческая организация имеет право не применять нормы ПБУ 18. Поэтому практика, сложившаяся в большинстве организаций в нашей стране, когда организация старается минимизировать различия между бухгалтерским и налоговым учетом, для СПоК может оказаться

невыгодной. В первую очередь это касается тех кооперативов, хозяйственный процесс в которых «укладывается» в небольшое количество типовых операций (например, кооперативы снабженческие или сбытовые).

Одним из факторов, делающих разделение этих видов учета более выгодным является возможность использовать в налоговом учете кассовый метод учета доходов и расходов (при общей системе налогообложения). Право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу имеют организации, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.



8. Отчетность СПоК

8.1. Финансовая (бухгалтерская) отчетность

При составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности СПоК руководствуется законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н, приказом Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и иными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Особенности применения указанных законодательных и иных нормативных правовых актов при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности СПоК обусловлены тем, что в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации СПоК как некоммерческие организации:

- не имеют извлечение прибыли в качестве цели деятельности и не распределяют полученную прибыль между участниками;
- могут осуществлять приносящую доход деятельность, если это предусмотрено их уставами, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

В состав бухгалтерской отчетности кооператива, в соответствии с ПБУ 4/99 включаются:

- Бухгалтерский баланс (ф. № 1);

- Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);
- Отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6);
- Ревизионное заключение;
- Прочие приложения.

СПоК как некоммерческая организация может не представлять Отчет о движении денежных средств (ф. № 4) и Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), а при отсутствии соответствующих данных – Отчет о движении капитала (ф. №3). Однако по общему правилу организация должна обеспечить в отчетности раскрытие всех существенных данных. Поэтому при наличии соответствующих факторов хозяйственной деятельности указанные формы лучше заполнить.

Одновременно с годовой отчетностью сдается статистическая.

Годовой отчет и бухгалтерский баланс кооператива подлежат утверждению общим собранием членов кооператива после их проверки ревизионным союзом и предоставляются в налоговые органы и органы государственной статистики. Сроки предоставления отчетности следующие: квартальная – не позднее 30 числа месяца, следующего за отчетным кварталом, годовая – не позднее 30 марта года, следующего за отчетным.

Согласно Приказу МФ РФ от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изменениями на 06.04.2015 г.):

Некоммерческая организация вместо строки "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)" по коду 1310 включает строку "Паевой фонд".

Некоммерческая организация вместо строки "Собственные акции, выкупленные у акционеров" по коду 1320 включает строку "Целевой капитал".

Некоммерческая организация вместо строки "Добавочный капитал (без переоценки)" по коду 1350 включает строку "Целевые средства".

Некоммерческая организация вместо строки "Резервный капитал" по коду 1360 включает строку "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества".

Некоммерческая организация вместо строки "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" по коду 1370 включает строку "Резервный и иные целевые фонды".

По группе статей «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества» отражаются средства целевого финансирования, полученного некоммерческой организацией в виде инвестиционных средств на приобретение и (или) создание основных средств, включая общего пользования, в том числе выделенных в неделимый фонд.

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается некоммерческой организацией заключительными оборотами декабря в кредит счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» и отражается в бухгалтерском балансе в разделе III «Целевое финансирование» по группе статей «Целевые средства» и в отчете о целевом использовании средств по статье «Прибыль от приносящей доход деятельности». Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» с отражением в бухгалтерском балансе в разделе III «Целевое финансирование» по группе статей «Целевые средства» и в отчете о целевом использовании средств в составе использованных средств по статье «Прочие» с выделением в случае существенности обособленной статьи «Убытки от деятельности организации».

9. Ревизия деятельности СПОК

Согласно пункту 3 статьи 33 Федерального закона «О сельскохозяйственной кооперации», СПоК подлежат обязательной ревизии, проводимой ревизионным союзом, членом которого является кооператив. Если сумма активов кооператива на конец отчетного года превышает в 100 тысяч раз минимальный размер оплаты труда, СПоК подлежит ежегодной ревизии. В противном случае ревизия проводится один раз в два года, при этом проверяются оба прошедших года и ревизионное заключение выдается по итогам каждого финансового года.

Сельскохозяйственный кооператив в обязательном порядке входит в один из ревизионных союзов по своему выбору. В ином случае кооператив подлежат ликвидации по решению суда, по требованию уполномоченного органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации в области сельского хозяйства или налогового органа субъекта Российской Федерации.

Вышедший из ревизионного союза кооператив обязан в срок не более чем 30 дней оформить свое членство в другом ревизионном союзе. Кооператив не вправе одновременно являться членом более чем одного ревизионного союза.

Ревизионный союз по результатам ревизии составляет в письменной форме ревизионное заключение, которое является официальным документом, предназначенным для членов кооператива и иных пользователей бухгалтерской отчетности кооператива и содержащим выраженное в установленной форме мнение ревизионного союза о достоверности бухгалтерской отчетности кооператива, соответствии порядка ведения кооперативом бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, соблюдении органами управления кооперативом положений своего устава и законодательства Российской Федерации, а также данные о выявленных нарушениях, которые могут повлечь за собой ухудшение

результатов финансово-хозяйственной деятельности кооператива или его несостоятельность (банкротство).

Внеочередная ревизия должна осуществляться ревизионным союзом по требованию правления кооператива, или наблюдательного совета кооператива или группы лиц, составляющих одну десятую от числа членов кооператива, членов союза кооперативов, или одну третью от числа ассоциированных членов кооператива.

При осуществлении ревизионным союзом ревизии СПоК обязан:

- предоставлять ревизионному союзу необходимые информацию и документацию, давать по запросу ревизионного союза исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной или письменной форме, запрашивать необходимые сведения у третьих лиц, создавать иные способствующие своевременному и качественному осуществлению ревизии условия;
- своевременно вносить членские взносы в ревизионный союз;
- исполнять иные определенные законом и учредительными документами ревизионного союза и правилами деятельности саморегулируемой организации обязанности.

Ревизионный союз или его работники не вправе разглашать информацию о кооперативе, составляющую профессиональную тайну, без разрешения кооператива, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами (в т.ч. по решению суда в органы государственной власти). В случае нарушения этого требования кооператив или саморегулируемая организация вправе требовать от виновных лиц возмещения причиненных убытков.

В Республике Башкортостан на 01.04.2017 г. два ревизионных союза:

1. «Центральный Башкортостан» (Юр.адрес: 450079, РБ, г.Уфа, ул.Заводская,11/1, директор Ишмаева Альфира Садрисламовна, тел. 8-917-766-3-63);

2. «Агростандарт» (Юр. Адрес: г. Мелеуз, 31 мкрн, д.5, директор Коломинова Анна Александровна, тел 8-937-168-83-40).





Приложение

Сельскохозяйственный потребительский ____ кооператив «_____»

Утверждено
Общим собранием членов кооператива
«___» _____ _____г.
протокол № от «___» _____ ___г.
Председатель _____ «_____»_____

СМЕТА

доходов и расходов на _____ год, тыс. руб.

ДОХОДЫ			**РАСХОДЫ**		
	Вид дохода	Сумма		Вид расхода	Сумма
Доходы и расходы по предпринимательской деятельности					
	Учет хозяйственных операций в сельскохозяйственных потребительских кооперативах различных типов		1	Учет хозяйственных операций в сельскохозяйственных потребительских кооперативах различных типов	
	Учет хозяйственных операций в сельскохозяйственных потребительских кооперативах различных типов		2	Учет хозяйственных операций в сельскохозяйственных потребительских кооперативах различных типов	
	Учет хозяйственных операций в сельскохозяйственных потребительских кооперативах различных типов		3	Учет хозяйственных операций в сельскохозяйственных потребительских кооперативах различных типов	
Итого		**∑1**	**Итого**		**∑1***
Доходы и расходы по некоммерческой деятельности					
1	Членские взносы		1	Заработная плата работников	
2	Вступительные взносы		2	Канцелярские расходы	
3	Бюджетные субсидии на формирование производственной базы		3	Содержание офиса (аренда, коммунальные платежи)	
..			…		
Итого		∑2	**Итого**		∑2*
ВСЕГО ДОХОДОВ		∑1+∑2	**ВСЕГО РАСХОДОВ**		∑1*+∑2*

Примечание: В плановой смете должны быть соблюдены следующие соотношения: $\sum_1 = \sum_1^*$, $\sum_2 = \sum_2^*$, $\sum_1+\sum_2 = \sum_1^*+\sum_2^*$.

Справки можно получить по телефону: (347) 292-93-68
ГБУ Центр сельскохозяйственного консультирования РБ
www.cckrb.ru

Часть 1. Основы сельскохозяйственной потребительской кооперации (СПоК)
Часть 2. Порядок создания СПОК
Часть 4. Модели сельскохозяйственной кооперации