

Наукова робота

на тему:

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
КООПЕРАТИВІВ ЯК НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ**

Зміст

Вступ.....	3
Розділ 1. Господарська діяльність сільськогосподарських кооперативів без мети одержання прибутку як об'єкт бухгалтерського обліку.....	6
Розділ 2. Облікове забезпечення здійснення неприбуткових відносин сільськогосподарських кооперативів з їх членами.....	16
Висновки.....	23
Список використаної літератури.....	24

Вступ

Актуальність дослідження. Однією з найбільш гострих проблем в Україні, особливо у мовах децентралізації і розвитку сільських територіальних громад залишається слабкий кооперативний рух на селі, який сприяв би оптимізації витрат виробників сільськогосподарської продукції, створенню умов для придбання засобів виробництва, спрощенню доступу до агросервісних послуг, ефективнішому використанню каналів збуту, організації зберігання, переробки продукції, і, як наслідок, підвищенню доходів сільського населення. Незважаючи на важливість розвитку сільської кооперації, формування кооперативної моделі розвитку сільського господарства продовжує стримуватися багатьма факторами, одним з яких є ведення фінансового обліку відносин щодо надання послуг між сільськогосподарськими кооперативами як неприбутковими організаціями та їх членами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням теоретико-методологічних аспектів розвитку сільськогосподарської кооперації присвятили значну кількість праць В. Жук, Ю. Лупенко, М. Малік, Л. Молдаван, Б. Пасхавер, П. Саблук, В. Юрчишин, В. Зіновчук.

Дискусійні питання з обліку господарської діяльності неприбуткових сільськогосподарських кооперативів розглядали В. В. Лангазова при виконанні дисертаційної роботи [3], Н. А. Мазур [4], С. В. Скрипник [13], А. М. Собченко [14], А. Сава [12], М. Палюх [12], І. М. Даниляк [1], Н. В. Потриваєва [8], М. С. Шинкаренко [15 – 17], Ю. Ю. Мороз [5, 6], Ю. С. Цаль-Цалко [6] та інші.

Проте, ці дослідження виконувались в контексті діючого Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію» [10], який був чинний до 15.11.2020 року. Дослідження питань організації облікового процесу відносин щодо надання послуг сільськогосподарськими кооперативами без мети одержання прибутку в умовах нового Закону [11] не здійснювались.

Метою наукової роботи є обґрунтування підходів до організації фінансового обліку господарської діяльності сільськогосподарських

кооперативів як неприбуткових організацій в процесі надання ними послуг своїм членам.

Мета дослідження обумовила необхідність вирішення таких *завдань*:

- ✓ дослідити стан розвитку кооперації виробників сільськогосподарської продукції;
- ✓ вивчити умови господарської діяльності сільськогосподарських кооперативів без мети одержання прибутку;
- ✓ запропонувати рекомендації відображення господарських операцій щодо відносин сільськогосподарських кооперативів без мети одержання прибутку з їх членами в умовах підтвердження кооперативів як неприбуткових організацій.

Об'єктом дослідження є процес оформлення господарських операцій розрахунків сільськогосподарських кооперативів як не прибуткових організацій з їх членами та відображення їх в бухгалтерському обліку.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних аспектів щодо здійснення розрахунків в процесі відносин сільськогосподарських кооперативів без мети одержання прибутку з їх членами в умовах підтвердження кооперативів як неприбуткових організацій.

Робоча гіпотеза полягає у припущенні, що забезпечення облікового процесу в сільськогосподарських кооперативах сприятиме сталому розвитку виробників сільськогосподарської продукції їх інвестиційної привабливості, тобто буде позитивно впливати на формування стійкої моделі господарювання в сільських територіальних громадах.

Методи дослідження. Для наукового вирішення поставлених завдань використовувалися: абстрактно-логічний метод – при визначенні ролі сільськогосподарських кооперативів без мети одержання прибутку; метод порівняльного аналізу – при дослідженні механізму розрахунків в різних умовах щодо відносин сільськогосподарських кооперативів як неприбуткових організації та їх членів; розрахунково-конструктивний метод та метод аналогії – при моделюванні записів господарських операцій на рахунках

бухгалтерського обліку, які впливають на неприбутковий статус сільськогосподарських кооперативів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій для здійснення розрахунків з надання послуг сільськогосподарськими кооперативами без мети одержання прибутку своїм членам. Результати роботи опубліковано в Журналі «Економіка. Облік. Податки в суспільстві», № 4 (10). 2020. С. 28-29.

Практичне значення одержаних результатів. Основні практичні розробки дослідження запропоновані для використання суб'єктами господарювання, зокрема результати роботи впроваджено в ТОВ «Житомирська обласна сільськогосподарська дорадча служба» (довідка № № 4 від 22.01.2021 р.).

Структура та обсяг наукової роботи. Наукова робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел. Основний зміст наукової роботи викладено на 16 сторінках друкованого тексту. Робота містить 8 рисунків. Список використаної літератури нараховує 17 найменувань.

Розділ 1. Господарська діяльність сільськогосподарських кооперативів без мети одержання прибутку як об'єкт бухгалтерського обліку

В сучасних умовах аграрного сектора економіки і впровадження ринку землі пріоритетним завданням є забезпечення продовольчої безпеки та ефективної господарської діяльності сільськогосподарських виробників.

В Україні, так як і в країнах ЄС, США, Канади господарська діяльність сільськогосподарських кооперативів може стати реальним інструментом подальшого розвитку аграрного сектору економіки всіх його учасників.

Новим Законом України «Про сільськогосподарську кооперацію» [11], який введено в дію 15.11.2020 року закладена ефективна модель економічної діяльності сільськогосподарських кооперативів, яка дозволяє підвищити їх конкурентоздатність на аграрному ринку, упорядковує систему упорядкування, як на рівні кооперативу, так і на рівні його членів, дає можливість діяти як з метою отримання прибутку, так і зберегти за собою неприбутковий статус.

Динаміка розвитку сільськогосподарської кооперації в Україні наведена на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Динаміка розвитку сільськогосподарської кооперації в Україні (одиниць)

*Узагальнено за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Сільськогосподарський кооператив – юридична особа, утворена фізичними та/або юридичними особами, які є виробниками сільськогосподарської продукції і добровільно об'єдналися на основі членства та на засадах самоврядування для провадження спільної господарської та іншої діяльності з метою задоволення економічних, соціальних та інших потреб [11]. Виходячи з цього визначення, основне призначення сільськогосподарських кооперативів надання послуг виробникам сільськогосподарської продукції.

Виробники сільськогосподарської продукції – сільськогосподарські товаровиробники, фізичні особи (у тому числі домогосподарства, фізичні особи, що здійснюють діяльність, пов'язану з веденням особистого селянського господарства, самозайняті особи у сфері сільського господарства), які займаються сільськогосподарською діяльністю [9].

Структурна характеристика виробників сільськогосподарської продукції, яким можуть надавати послуги сільськогосподарські кооперативи наведена на рис. 1.2.

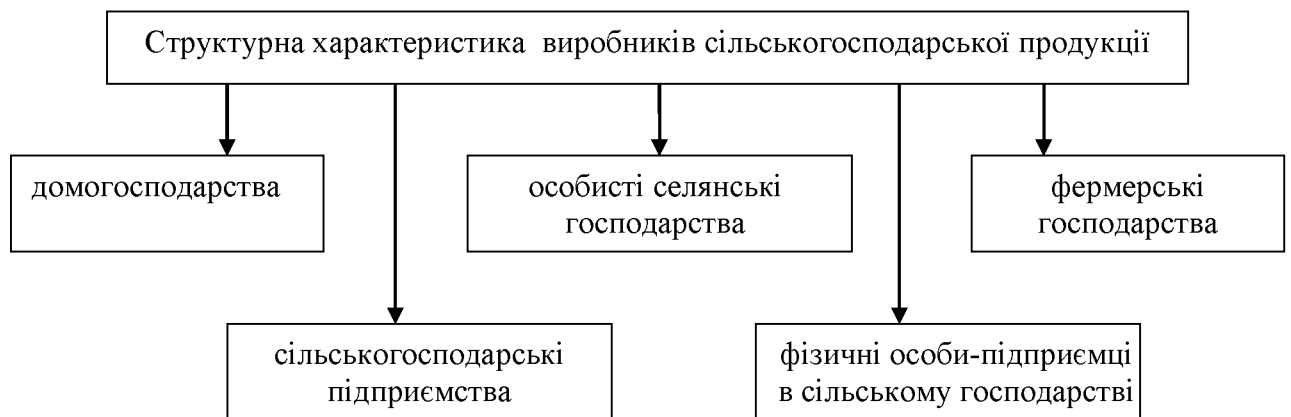


Рис. 1.2. Структурна характеристика виробників сільськогосподарської продукції

* Розроблено автором

Кооперативні сільськогосподарська діяльність має важливе значення в умовах децентралізації в розвитку сільських територіальних громад щодо підвищення індивідуальних і колективних доходів сільського населення,

збільшення обсягів виробництва створення доданої вартості та формування місцевих бюджетів.

Динаміка розвитку окремих виробників сільськогосподарської продукції наведена на рис. 1.3. та 1.4.

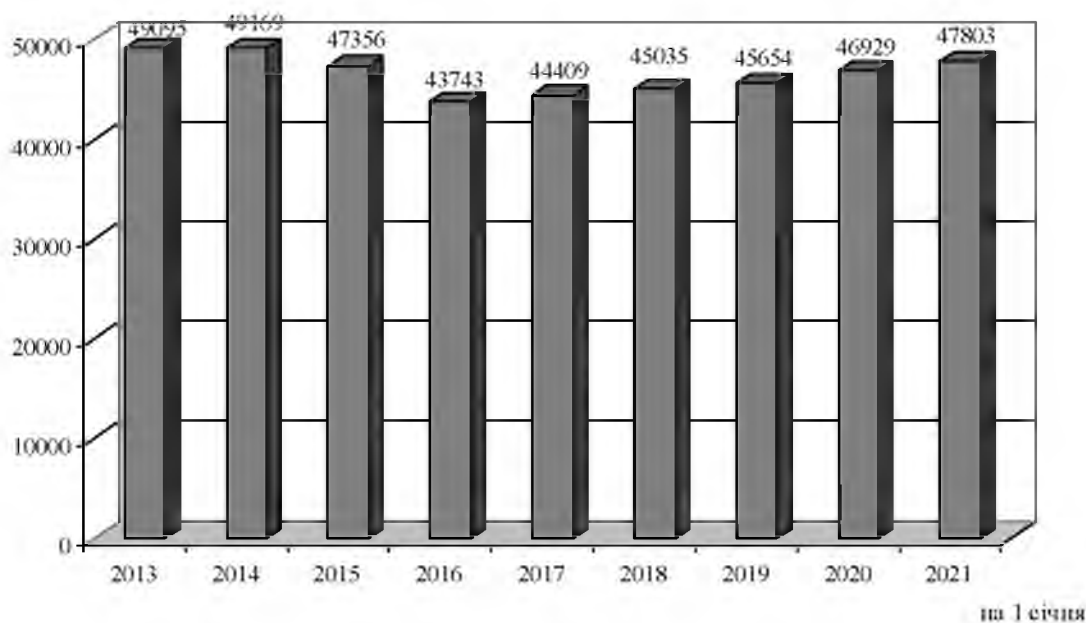


Рис. 1.3. Динаміка розвитку фермерських господарств в Україні (одиниць)

*Узагальнено за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

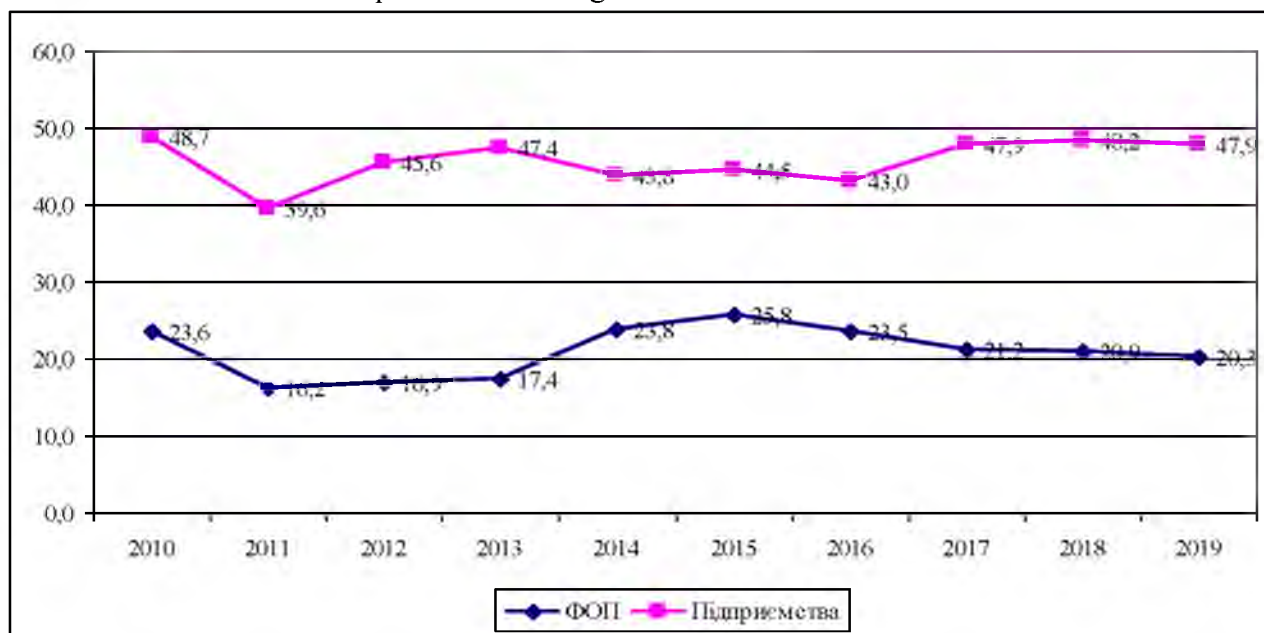


Рис. 1.4. Динаміка розвитку виробників сільськогосподарської продукції в Україні за КВЕД «Сільське господарство» (тис.од.)

*Узагальнено за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

В Україні також нараховується більше ніж 4,6 млн. домогосподарств в сільській місцевості з них біля 4 млн. особистих селянських господарств. Загальна площа земельних ділянок, що перебуває в розпорядженні селянських господарств складає 6,1 млн.га, з них для ведення особистого селянського господарства 2,5 млн.га, а для ведення товарного сільськогосподарського виробництва 2,8 млн.га. Індивідуальний аграрний сектор виробляє біля 45 % сільськогосподарської продукції.

Наразі, виробництво сільськогосподарської продукції в Україні характеризується низьким рівнем всіх структурних елементів створеної доданої вартості, особливо рівнем доходів працівників і одержаного прибутку (рис. 1.5 та 1.6).



Рис. 1.5. Відсоток сільськогосподарських підприємств які одержали збиток до оподаткування

*Узагальнено за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

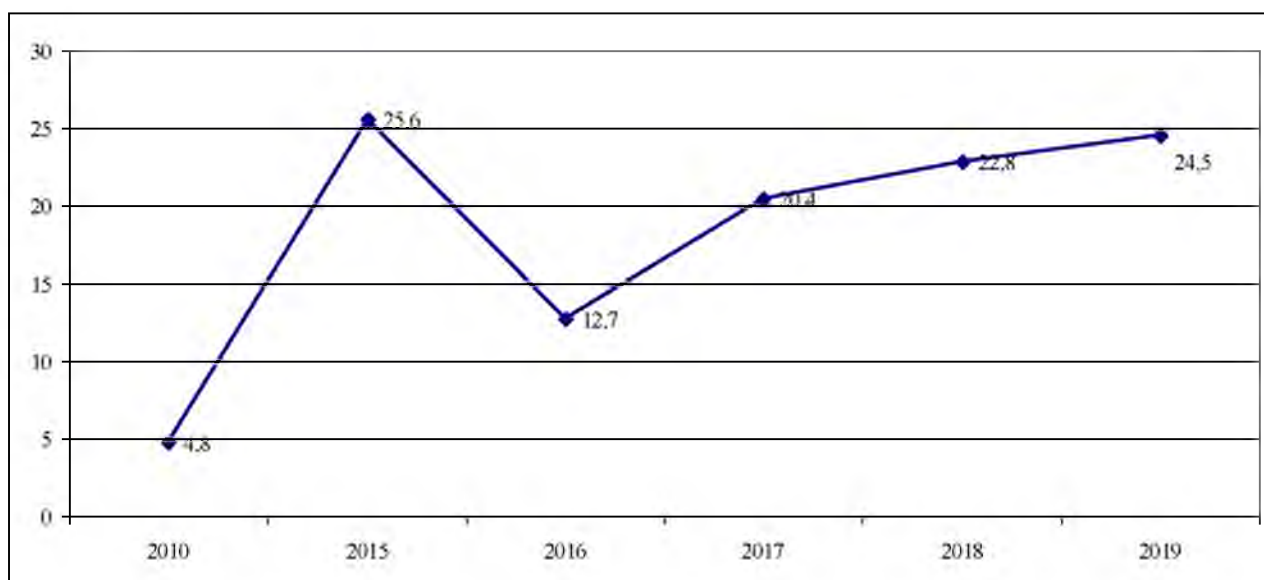


Рис. 1.6. Сума збитку який одержали сільськогосподарські підприємства (млрд.грн.)

*Узагальнено за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Таким чином, у виробників сільськогосподарської продукції, які здійснюють свою діяльність в сільських територіальних громадах існують нагальні проблеми підвищення ефективності господарської діяльності, а також необхідність одержання послуг з обслуговування сільськогосподарського виробництва, особливо в дрібнотоварних виробників (ФОПів, домогосподарств, особистих селянських господарств, фермерських господарств).

На вирішення цих проблем повинна бути направлена господарська діяльність сільськогосподарських кооперативів. Сільськогосподарські кооперативи можуть здійснювати діяльність з метою одержання прибутку або без мети одержання прибутку.

Основними цілями діяльності сільськогосподарських кооперативів без мети одержання прибутку є [11]:

1) підвищення ефективності та конкурентоспроможності виробників сільськогосподарської продукції у сферах виробництва, переробки, заготівлі, закупівлі, зберігання, збуту, продажу сільськогосподарської продукції, забезпечення засобами виробництва і матеріально-технічними ресурсами;

2) задоволення економічних, соціальних та інших потреб виробників сільськогосподарської продукції на основі поєднання їхніх особистих та колективних інтересів, поділу між ними ризиків, витрат і доходів, розвитку їх самоорганізації, самоврядування та самоконтролю, захист їхніх інтересів;

3) розвиток інфраструктури ринку сільськогосподарської продукції;

4) створення умов для зниження витрат виробників сільськогосподарської продукції при придбанні необхідних ресурсів, здійсненні виробничої та/або іншої господарської діяльності;

5) збільшення доходів виробників сільськогосподарської продукції;

6) врахування інтересів територіальної громади, що передбачає, що сільськогосподарський кооператив здійснюючи діяльність в інтересах своїх членів, має враховувати також інтереси територіальної громади, на території якої провадиться відповідна діяльність, з метою забезпечення сталого розвитку такої територіальної громади, відповідно до засад, визначених членами сільськогосподарського кооперативу.

Неприбутковою організацією сільськогосподарський кооператив може бути у разі, якщо його діяльність відповідає сукупності таких ознак [7, 11]:

✓ не здійснює виробництва сільськогосподарської продукції і надає послуги виключно своїм членам;

✓ не набуває права власності на сільськогосподарську продукцію, вироблену, вирощену, відгодовану, виловлену або зібрану (заготовлену) його членами – виробниками сільськогосподарської продукції. При цьому власниками сільськогосподарської продукції, що заготовлюється, переробляється, постачається, збувається (продається) таким кооперативом, є його члени;

✓ утворений та зареєстрований в порядку, визначеному законом, що регулює його діяльність;

✓ установчі документи якого містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), його членів,

працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;

✓ установчі документи якого передбачають передачу активів іншим неприбутковим сільськогосподарським кооперативам або зарахування до доходу бюджету;

✓ внесений Державною податковою службою України до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Основні види діяльності сільськогосподарського кооперативу без мети одержання прибутку наведені на рис. 1.7.



Рис. 1.7. Основні види діяльності сільськогосподарського кооперативу без мети одержання прибутку

* Розроблено автором

Виходячи з видів діяльності сільськогосподарський кооператив без мети одержання прибутку виконує для виробників сільськогосподарської продукції систему аутсорсингових послуг з передачі членами кооперативу безпосередньо кооперативу виконання певних процесів господарської діяльності з метою збільшення доходів та зменшення витрат.

Разом з розвитком кооперативного руху в сільських територіальних громадах економічні реалії сьогодення вимагають адекватного реагування і в організації бухгалтерського обліку в кооперативах, який повинен забезпечити систему відносин кооперативу з його членами на умовах визнання кооперативу як неприбуткової організації.

Бухгалтерський облік на сільськогосподарських кооперативах без мети одержання прибутку здійснюється під впливом завдань, мети, принципів та організаційних правил їх діяльності з надання послуг визначених в нормативних документах. Специфічною особливістю сільськогосподарського кооперативу без мети одержання прибутку є те, що створені доходи від наданих послуг повинні не формувати прибуток. Відтак, завданнями бухгалтерського обліку кооперативів зі статусом неприбуткових організацій з метою підтвердження їх неприбутковості можна визначити:

- ✓ формування фактичних виробничих витрат на послуги членам кооперативу;
- ✓ визначення суми накладних витрат пов'язаних з послугами наданих членам кооперативу в сумі адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат періоду;
- ✓ відображення доходів і витрат, які виникають в процесі надання послуг в рівновеликій величині без формування фінансового результату;
- ✓ регулювання доходів і витрат кооперативу з метою підтвердження його неприбуткового статусу на рахунках бухгалтерського обліку;
- ✓ організація позабалансового обліку матеріальних об'єктів потреба в яких виникає у членів кооперативу, або які передаються членами кооперативу

для надання послуг переробки, заготівлі, закупівлі, зберігання, збуту, продажу, постачання.

Якщо дослідження в сфері організації бухгалтерського обліку в неприбуткових сільськогосподарських кооперативах щодо виконання вище згаданих завдань за положеннями раніше діючого закону здійснювали багато вчених [1, 3, 4, 5, 6, 8, 12, 13, 14, 15, 16, 17], то за положеннями нового Закону [11] такі дослідження відсутні.

Фінансовий облік сільськогосподарських кооперативах без мети одержання прибутку слід розглядати як систему котра потребує організації оцінки і записів господарських операцій, які забезпечують рівність доходів і витрат. Зі змісту ведення фінансового обліку сільськогосподарських кооперативах без мети одержання прибутку випливає, що ця діяльність як система формується господарськими фактами опрацьованими згідно з вимогами управління, що створення доходів відбувається на рівні витрат.

Забезпечення облікового процесу який би створював умови діяльності сільськогосподарського кооперативу як неприбуткової організації має виконуватися в три етапи.

Перший етап – фіксування господарських фактів відносин сільськогосподарського кооперативу з його членами щодо надання послуг, які потребують витрат і створюють доходи, а також передбачають необхідність ведення позабалансового обліку. При наданні послуг пов'язаних з переробкою, заготівлею, закупівлею, зберіганням, збутом, продажем і постачанням матеріальних об'єктів обліку членів кооперативу, або тих, які вони потребують для організації власної діяльності, виникають об'єкти позабалансового обліку і необхідність його ведення.

Другий етап – виявлення результатів відносин сільськогосподарського кооперативу з його членами в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Третій етап – приведення результатів в сукупності здійснених результатів між сільськогосподарським кооперативом і його членами до рівності доходів і витрат.

На цих етапах облікового процесу відбувається три типи операцій. На першому – механічні, які характеризуються утворенням, вимірюванням і фіксацією фактів господарської діяльності кооперативу як продавця послуг і членів кооперативу як покупців послуг. На другому – переробні, які характеризуються бухгалтерськими проведеннями і розрахунковими процедурами в системі рахунків бухгалтерського обліку з метою виявлення поточних результатів у відносинах сільськогосподарського кооперативу зі своїми членами. На третьому – творчі, які характеризуються підсумковими записами на підставі виявлених результатів у відносинах сільськогосподарського кооперативу з його членами, які підтверджують діяльність сільськогосподарського кооперативу як неприбуткової організації.

З огляду на сказане, фінансовий облік в сільськогосподарських кооперативах як неприбуткових організацій можна подати як структурний аспект організації відповідного облікового процесу, що забезпечує рівність доходів від наданих послуг, витратам пов'язаних з цими послугами.

Розділ 2. Облікове забезпечення здійснення неприбуткових відносин сільськогосподарських кооперативів з їх членами

Сільськогосподарські кооперативи без мети одержання прибутку здійснюючи обслуговування своїх членів, не ставлять за мету отримання прибутку, а їх діяльність повністю направляється на обслуговування виробників сільськогосподарської продукції щодо надання учасникам кооперації послуг за мінімальними цінами, які забезпечують беззбитковість.

Облікова політика організації облікового процесу господарської діяльності сільськогосподарського кооперативу без мети одержання прибутку повинна забезпечити неприбуткові відносини у наданні послуг кооперативом своїм членам. Відтак, робочий план рахунків бухгалтерського обліку в сільськогосподарському кооперативі як неприбуткової організації доцільно побудувати на загальному Плану рахунків [2] без застосування при відображенні господарських операцій рахунків 79 «Фінансові результати» і 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Їх наявність в системі рахунків бухгалтерського обліку сільськогосподарських кооперативів без мети одержання прибутку буде протирічити меті цих кооперативів, не одержувати прибуток, а своєю господарською діяльністю формувати його тільки своїм членам. З іншої сторони здійснення записів на цих рахунках відповідно до ПКУ [7] може бути визнано як наявність об'єкта оподаткування податком на прибуток і необхідності його декларування, розрахунку податку і його сплати.

Проте в процесі діяльності сільськогосподарського кооперативу як неприбуткової організації можуть виникати надмірно сплачені суми за послуги від його членів у разі, якщо фактична повна собівартість послуг виявиться меншою, ніж ціна, по якій члени кооперативу сплачували за послуги протягом періоду.

Для того, щоб підтвердити господарську діяльність сільськогосподарського кооперативу як неприбуткової організації у

- 23 «Виробництво» – субрахунок «Надання послуг», субрахунки другого порядку за видами послуг в розрізі аналітичних рахунків замовників;
- 90 «Собівартість реалізації» – субрахунок «Собівартість реалізованих робіт і послуг», субрахунки другого порядку за видами послуг;
- 70 «Доходи від реалізації» – субрахунок «Дохід реалізації робіт і послуг», субрахунки другого порядку за видами послуг. Крім того, до цього рахунку необхідно буде використовувати субрахунок 704 «Вирахування з доходу» з метою відображення податків і 706 «Вирахування з доходу на створення спеціальних фондів» з метою відображення суми перевищення доходів над фактичною повною собівартістю послуг;
- 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (для членів кооперативів юридичних осіб) або 37 «Розрахунки з різними дебіторами» (для членів кооперативів фізичних осіб) – для здійснення розрахунків за одержані послуги;
- 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 97 «Інші витрати» – для відображення витрат періоду пов'язані з утриманням кооперативів.

При формуванні облікової політики для вирішення питання щодо використання надмірно сплачених коштів членів кооперативу за послуги в частині перевищення створеного доходу над фактичною повною собівартістю послуг кооператив може вибрати один з декількох варіантів розроблених нами з врахуванням вимог діючого законодавства.

Перший варіант виходу із цієї ситуації може полягати в тому, щоб не робити розподілу одержаного доходу зверх фактичної повної собівартості послуг між членами кооперативу, а всі кошти акумулювати у фондах самого кооперативу та спрямовувати їх на розвиток, модернізацію кооперативу, інше цільове використання. Ці кошти в подальшому можна буде повернути членам кооперативу.

У фінансовому обліку кошти створеного спеціального фонду в розрізі членів кооперативу необхідно формувати з відображенням їх по дебету рахунку 706 «Вирахування з доходу на створення спеціальних фондів» і кредиту

рахунку 422 «Інший вкладений капітал».

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

✓ дебет рахунку 706 «Вирахування з доходу на створення спеціальних фондів» і кредит рахунку 682 «Внутрішні розрахунки» (відповідний аналітичний рахунок члена кооперативу) – нараховано члену кооперативу до повернення надміру сплачених коштів за послуги кооперативу;

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

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

✓ дебет рахунку 706 «Вирахування з доходу на створення спеціальних фондів» і кредит рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» – відображено начебто надміру сплачені кошти за послуги кооперативу як авансу за майбутні послуги.

✓ дебет рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» кредит рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» або 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – зараховано кошти авансу в погашення заборгованості за виконані послуги члену кооперативу.

Четвертий варіант – використання в процесі розрахунків між членами кооперативу і кооперативом без мети одержання прибутку авансових платежів і, відповідно, бухгалтерського рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» з наступним списанням з цього рахунку сум, які відповідають фактичній повній собівартості послуг, які одержані членами кооперативу.

П'ятий варіант – застосування у розрахунках між членами кооперативу і кооперативом без мети одержання прибутку планових платежів і щомісячного

підведення підсумків щодо фактичних обсягів виконаних робіт за фактичною повною собівартістю та розмірами планових перерахувань коштів на рахунки кооперативу без мети одержання прибутку. При цьому можна використати рахунок 370 «Розрахунки в порядку планових платежів».

Шостий варіант – використання підходів щодо здійснення розрахунків членами кооперативу за послуги через абонентську плату. При цьому кооператив надає послуги в рахунок абонентських платежів з відображенням господарських операцій наступними записами:

1) одержання абонентських платежів: дебет рахунку 31 «Рахунки в банках» кредит рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» - субрахунок «Доходів майбутніх періодів від абонентної плати» субрахунки другого порядку за видами послуг та аналітичними рахунками членів кооперативу;

2) при виконанні відповідних робіт, наданні послуг, передачі їх членам кооперативу будуть здійснюватися записи щодо списання одержаних абонентських платежів на покриття фактичних витрат повної собівартості наданих послуг на рахунок доходів кооперативу: дебет рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» - субрахунок «Доходів майбутніх періодів від абонентної плати» субрахунки другого порядку за видами послуг та аналітичними рахунками членів кооперативу і кредит рахунку 70 «Доходи від реалізації» субрахунок «Дохід від реалізації робіт і послуг» субрахунки другого порядку за видами послуг.

Сьомий варіант – розрахунки з членами кооперативу і кооперативом, який не ставить собі за мету одержання прибутку можливо здійснювати за двома напрямками відносин окремими платежами:

1) оплата послуг за виробничою собівартістю при позамовному розрахунку кошторису витрат. При цьому за надану послугу одержують доходи в сумі фактичної виробничої собівартості з відображенням витрат: дебет рахунку 70 «Доходи від реалізації» субрахунок «Дохід від реалізації робіт і послуг» субрахунки другого порядку за видами послуг і кредит рахунку 90 «Собівартість реалізації» субрахунок «Собівартість реалізованих робіт і

послуг», субрахунки другого порядку за видами послуг; а доходів: дебет рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (37 «Розрахунки з різними дебіторами») і кредит рахунку 70 «Доходи від реалізації» субрахунок «Дохід від реалізації робіт і послуг» субрахунки другого порядку за видами послуг – у рівновеликій сумі;

2) оплата витрат на утримання кооперативу як суб'єкта надання послуг в сумі на покриття адміністративних витрат (92), витрат на збут (93), інших операційних витрат (94), фінансових витрат (95) та інших витрат (97) визначених окремим кошторисом як відповідна ставка накладних витрат (витрат періоду). При цьому одержані кошти відображають записами за дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (37 «Розрахунки з різними дебіторами») і кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» субрахунок «Дохід від реалізації робіт і послуг» субрахунки другого порядку за видами послуг, а списання витрат на утримання кооперативу: дебет рахунку 70 «Доходи від реалізації» субрахунок «Дохід від реалізації робіт і послуг» субрахунки другого порядку за видами послуг і кредит рахунків 92, 93, 94, 95, 97.

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

Покриття надмірних витрат кооперативу його членами може відбуватися наступним чином:

- за рахунок додаткових вкладів, членських та цільових внесків. При цьому здійснюються записи: по дебету рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» або іншого рахунку активів, що вносяться, в кореспонденції з рахунком 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відповідні субрахунки в розрізі аналітичних рахунків;

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

Формування додаткового доходу відображають у кооперативі наступним

чином:

✓ Дебет рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (37 «Розрахунки з різними дебіторами») кредит рахунку 70 «Доходи від реалізації» субрахунок «Дохід від реалізації робіт і послуг» субрахунки другого порядку за видами послуг – нараховано кооперативу додаткову заборгованість члена кооперативу за надані послуги;

✓ Дебет рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» кредит рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (37 «Розрахунки з різними дебіторами») – надійшла додаткова заборгованість члена кооперативу за надані послуги.

При здійсненні розрахунків щодо надання послуг кооперативом без мети одержання прибутку своїм членам у всіх господарських операціях де передбачено сплата податкового зобов'язання відповідно до чинного законодавства здійснюються платежі з ПДВ.

Крім організації обліку відносин щодо надання послуг сільськогосподарськими кооперативами без мети одержання прибутку своїм членам додатково виникає необхідність налагодження облікового процесу на забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» [2], зокрема, в процесі здійснення господарських операцій: переробки продукції, заготівлі і закупівлі ресурсів, зберіганні продукції, збутової діяльності, продаж сільськогосподарської продукції, постачання засобів виробництва і матеріально-технічних ресурсів. При цих операціях в сільськогосподарському кооперативі можуть знаходитись об'єкти власності його членів щодо продукції або ресурсів, які кооператив допомагає придбавати. На забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» з використанням окремих субрахунків необхідно організувати облік за видами діяльності в аналітичному розрізі об'єктів що є власністю членів кооперативу та тимчасово знаходяться в кооперативів під час надання послуг.

Висновки

В економічному розвитку сільських територіальних громад важливе місце займають виробники сільськогосподарської продукції та сільськогосподарська кооперація. Ці суб'єкти господарювання можуть стати важливим джерелом доходів територіальної громади, забезпечувати членів громади робочими місцями і доходами та здійснювати ефективне сільськогосподарське виробництво з високою часткою доданої вартості. При цьому, особливу роль в процесі забезпечення ефективної діяльності виробників сільськогосподарської продукції необхідно відвести сільськогосподарським кооперативам без мети одержання прибутку. Їх діяльність дає можливість весь створений прибуток залишати в територіальній громаді і безпосередньо у виробників сільськогосподарської продукції. Тому, до переліку основних проблем щодо забезпечення статусу сільськогосподарських кооперативів як неприбуткових організацій в контексті нового Закону слід віднести організаційні питання облікового процесу відносин у розрахунках кооперативів з їх членами.

При цьому, бухгалтерський облік повинен забезпечити:

- 1) формування витрат на виконання замовлень щодо послуг членів кооперативу;
- 2) відображення доходів одержаних від членів кооперативу за надані послуги;
- 3) здійснювати розрахунки сільськогосподарських кооперативів без мети одержання прибутку з їх членами в умовах підтвердження кооперативів як неприбуткових організацій.

Таким чином, проведені дослідження дозволяють розробити рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських кооперативах, які забезпечують підтвердження їх статусу як неприбуткових організацій.

Список використаної літератури

1. Даниляк І. М. Проблеми нормативно-правового забезпечення обліку і оподаткування діяльності сільськогосподарських кооперативів та шляхи їх удосконалення. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка*. 2017. Вип. 4. С. 194-199.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
3. Лангазова В. В. Організація обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» Української академії аграрних наук. 2004. 20 с.
4. Мазур Н. А. Бухгалтерський облік в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах: загальні аспекти та проблеми. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. Випуск 9. Частина 5. 2014. С. 232–235.
5. Мороз Ю. Ю. Облік у неприбуткових сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах. *Баланс-агро. Школа бухгалтера*. Випуск 1. 2017. 32 с.
6. Мороз Ю.Ю., Цаль-Цалко Ю.С. Облік фінансових результатів сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/8561/1/Cooperative_2017_88-97.pdf
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
8. Потриваєва Н. В. Облікові аспекти формування майна та розподілу доходу у сільськогосподарських кооперативах. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2014. Вип. 2. С. 16-23

9. Про сільськогосподарський перепис: Закон України від 23.09.2008 р. № 575-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/575-17#n10>
10. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 17.07.97 р. № 469/97-ВР.
11. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 21.07.2020 р. № 819-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/819-20#Text>
12. Сава А., Палюх М. Особливості організації обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць*. 2014. Вип. 2. С. 97-100.
13. Скрипник С. В Ключові питання обліку і оподаткування земельних ділянок сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів. *Економіка та суспільство*. Вип. № 2. 2016. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/131.pdf.
14. Собченко А. М. Методологічні аспекти обліку формування пайового капіталу сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. Серія «Економіка і менеджмент». 2013. Вип. 2. С. 178–182.
15. Шинкаренко М. С. Бухгалтерський облік в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах. *Облік і фінанси*. 2014. № 4. С. 88–94.
16. Шинкаренко М. С. Міжнародний досвід організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну*. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 3. – С. 43–52.
17. Шинкаренко М. С. Послуги сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів як об'єкт обліку і контролю. *Ефективна економіка*. 2014. № 4. Режим URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2958>.