

Бухгалтерский учет деятельности СПоК

Субботина Наталья
ООО «ГлавБухПлюс»



Особенности учета в СПоК

- ▶ Отличие кооператива от коммерческих организаций заключается в том, что кооператив принадлежит своим членам (они же клиенты) - сельскохозяйственным товаропроизводителям, управляется ими, поэтому применяет тарифы (цены закупки сельскохозяйственной продукции, цены поставки ресурсов, цены оказания платных услуг), максимально приближенные к себестоимости (данные тарифы устанавливают либо сами члены кооператива на общем собрании, либо избранное общим собранием и подотчётное ему правление).
- ▶ Кроме того, кооператив не ставит своей целью получение прибыли, а в тех случаях, когда прибыль всё же получена, члены кооператива или направляют её в свои неделимые фонды (служащие целям развития кооператива, например, покупка нового оборудования) или распределяют прибыль между собой пропорционально своему хозяйственному участию (что по сути является доплатой или скидкой к цене сделок - в зависимости от того, какие операции осуществлял кооператив).



Особенности учета в СПоК

- ▶ В целом бухгалтерский учет в сельскохозяйственных потребительских кооперативах подчинен общим требованиям нормативных документов. Некоммерческий статус придает некоторые особенности практике ведения бухгалтерского учета, но различия эти незначительны и связаны, в основном, с проведением операций по учету членских взносов, формирования неделимых фондов и некоторым другим.
- ▶ Самой важной особенностью построения бухгалтерского учета в сельскохозяйственном потребительском кооперативе, вытекающей из сочетания коммерческой и некоммерческой деятельности, а именно получения и расходования коммерческих доходов и их расходования и получения средств целевого финансирования и их расходования, является необходимость ведения отдельного учета доходов и расходов по коммерческой и некоммерческой деятельности с правильным отражением порядка ведения такого учета в учетной политике, ежегодное составление сметы доходов и расходов, утверждение такой сметы и утверждение отчета об исполнении сметы.



Формирование учетной политики СПоК

- ▶ 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.
- ▶ *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).



Формирование учетной политики СПоК

- ▶ Исходя из норм, установленных статьей 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете», имеют право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета (включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность) сельскохозяйственные потребительские кооперативы, за исключением сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативов.
- ▶ Сельскохозяйственные потребительские кооперативы (кроме кредитных), применяющие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, имеют право (согласно информации Министерства финансов Российской Федерации):
 - ▶ сократить количество синтетических счетов в принимаемом рабочем плане счетов бухгалтерского учета по сравнению с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, утвержденным приказом Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н, «Материалы»),
 - ▶ применять упрощенную систему регистров;
 - ▶ использовать кассовый метод учета доходов и расходов;
 - ▶ составлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном объеме (бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о целевом использовании средств).

Формирование учетной политики СПоК

- ▶ 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:
- ▶ Изменилось российское законодательство или нормативные акты Минфина России.
- ▶ Кооператив разработал новые способы ведения бухгалтерского учета.
- ▶ 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 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.



Смета доходов и расходов

- ▶ Сельскохозяйственный потребительский кооператив, как некоммерческая организация должен иметь самостоятельную смету, которая является основным финансовым планом кооператива. Смета представляет собой план доходов и расходов кооператива. Смета разрабатывается ежегодно исполнительными органами и утверждается общим собранием кооператива. Отчет об исполнении сметы также утверждается общим собранием.
- ▶ Смета доходов и расходов составляется с двумя целями: как основание использования средств целевого финансирования и как инструмент контроля со стороны членов кооператива за суммой расходов.
- ▶ При составлении сметы нужно обратить внимание на следующие моменты.
- ▶ В Учетной политике должен быть описан порядок учета доходов и расходов с разделением их на доходы (расходы) по предпринимательской и некоммерческой деятельности. Смета должна соответствовать этой части учетной политики.
- ▶ При составлении сметы доходов и расходов нужно разделить доходы и расходы с четким их соотношением по видам.
- ▶ В плановой смете итог по доходам строго должен соответствовать итогу по расходам.
- ▶ Если в кооперативе реализуются несколько разных некоммерческих проектов, особенно в случае, когда на эти проекты выделены целевые средства из бюджета или от организаций - не членов кооператива, на каждый из этих проектов целесообразно разрабатывать отдельную смету.



Смета доходов и расходов

Доходы					
От коммерческой деятельности			От некоммерческой деятельности		
№ п/п	Статьи доходов	Сумма, тыс.руб.	№ п/п	Статьи доходов	Сумма, тыс.руб.
1.	Выручка от реализации товаров, работ, услуг	1400	1.	Членские взносы членов кооператива	50
	Итого доходов	1400		Итого доходов	50
Расходы					
По коммерческой деятельности			По некоммерческой деятельности		
№ п/п	Статьи расходов	Сумма, тыс.руб.	№ п/п	Статьи расходов	Сумма, тыс.руб.
1.	Закупка сельхозпродукции у членов кооператива	1000	1.	Отчисления на формирование резервного фонда	25
2.	Проценты по привлеченным кредитам, займам	70	2.	Благотворительный взнос	5
3.	Оплата труда с начислениями	220	3.	Представительские расходы	20
4.	Хозяйственные расходы, в т.ч. коммунальные платежи	110			
	Итого расходов	1400		Итого расходов	50



Доходы и расходы СПоК

- ▶ 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 отдельный 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.



Доходы и расходы СПоК

- ▶ 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:
 - ▶ 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.
 - ▶ Расходы кооператива суммируются и распределяются пропорционально доле поступлений от предпринимательской (выручка) и некоммерческой (членские взносы) деятельности.
 - ▶ 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.
 - ▶ 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.

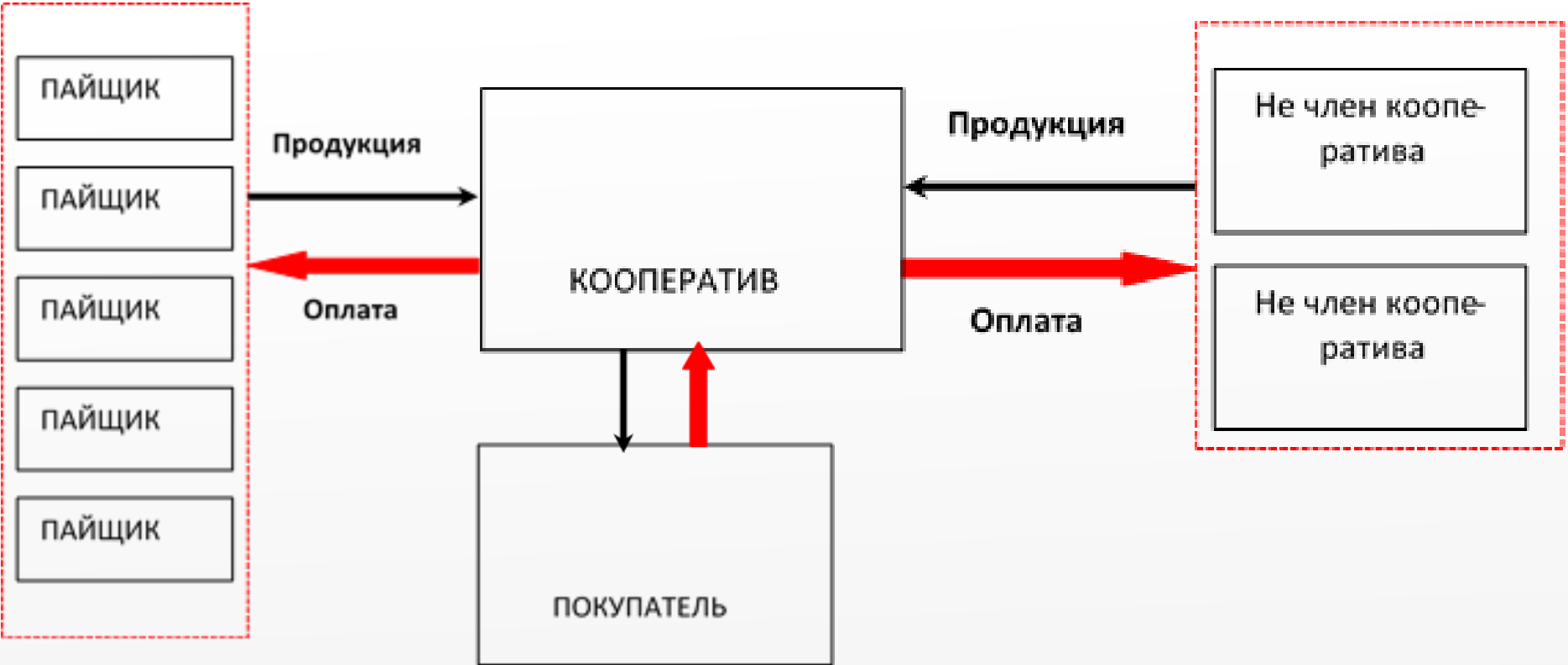


Характер операций в СПоК

- ▶ При работе в кооперативе нет необходимости изобретать особые формы правоотношений кооператива с членами и особые виды договоров. Виды операций кооперативов для целей выполнения его хозяйственных функций могут совершенно традиционными:
- ▶ покупка произведённой членами кооператива сельскохозяйственной продукции - по договору купли-продажи,
- ▶ продажа членам кооператива сырья - также по договору купли-продажи,
- ▶ оказание услуг по обработке земли - по договору оказания услуг,
- ▶ выдача процентных займов СПКК своим членам - на основании договора процентного займа,
- ▶ Перепродажа продукции по договору комиссии,
- ▶ Переработка сырья по договору давальческого сырья,
- ▶ И т.д.



Вариант работы через договор купли-продажи

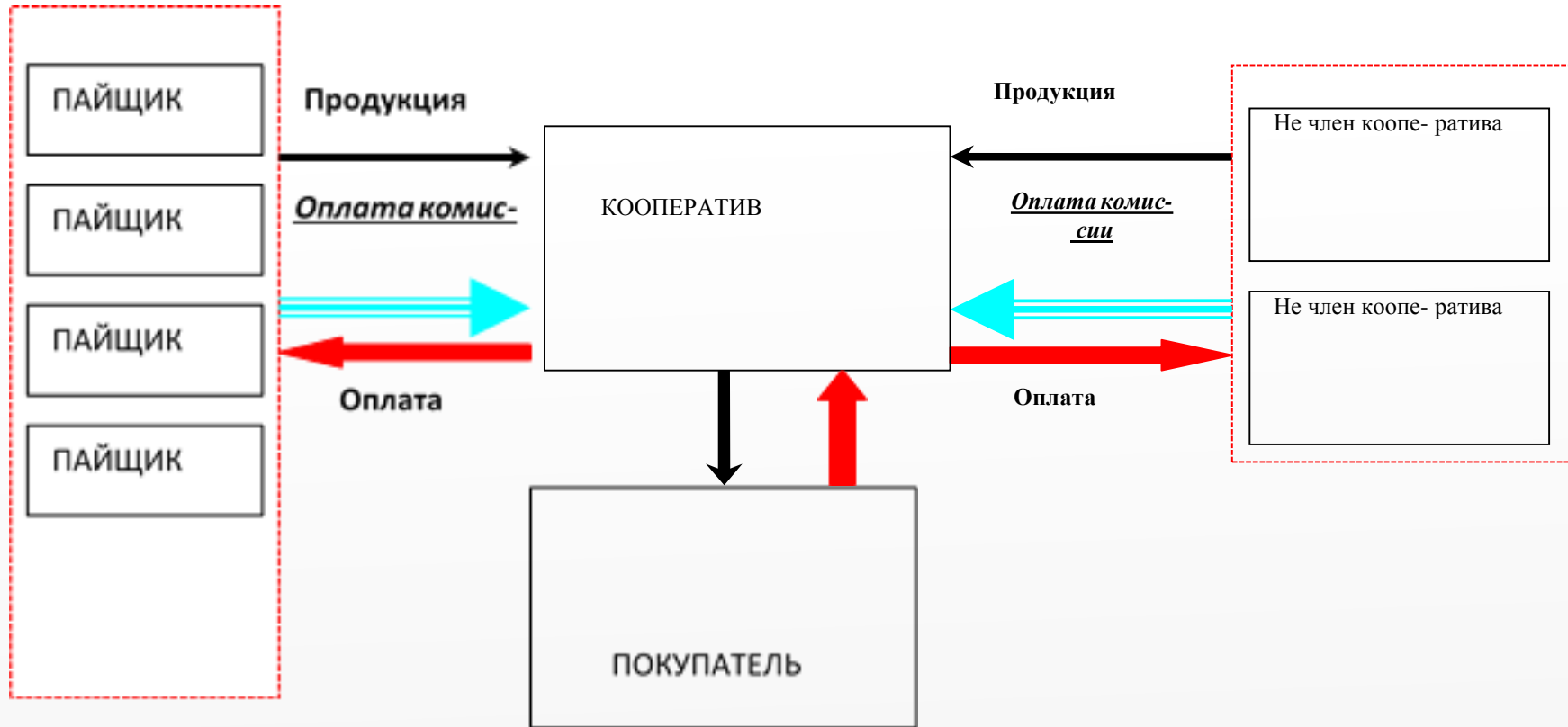


Договор купли-продажи

- ▶ 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.



Договор комиссии



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.



Договор давальческого сырья

- ▶ Кооператив по переработке предоставляет услуги по переработке сырья на давальческих условиях.
- ▶ Действующее законодательство под давальческим сырьем подразумевает сырье, материалы, принимаемые предприятием без оплаты их стоимости и подлежащие переработке по договору с давальцами.
- ▶ Сырье, передаваемое в переработку, остается собственностью участников.
- ▶ Готовая продукция после переработки также принадлежит каждому участнику, и члены кооператива могут принять решение только совместно перерабатывать продукцию в кооперативе, а реализацией готовой продукции каждый занимается самостоятельно.
- ▶ Но лучше продавать сообща, и тогда кооперативу поручают и реализацию готовой продукции, хотя право собственности на продукцию остается у каждого участника.
- ▶ Кооператив реализует готовую продукцию от имени членов кооператива.
- ▶ Продукция, передаваемая кооперативу, остается собственностью члена до ее реализации кооперативом.



Учет доходов и расходов СПоК

- ▶ При наличии указания во внутренних положениях кооператива на принципы разделения доходов и расходов по предпринимательской и некоммерческой деятельности имеются основания для соответствующего разделения в бухгалтерском учете. Необходимо определиться со счетами учета всех видов доходов и расходов.
- ▶ 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.
- ▶ Поступления по предпринимательской деятельности (выручка) учитываются на счете 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»



Учет доходов и расходов СПоК

Доходы, выручкой не являющиеся - на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Поступления по некоммерческой деятельности (членские взносы) учитываются на счете 86 «Целевое финансирование». При этом необходимо обеспечить отдельный 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.

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.



Учет доходов и расходов СПоК

- ▶ 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.



Учет доходов и расходов СПоК

- ▶ 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», согласно которому 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.



Учет доходов и расходов СПоК

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 дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т.п.).



Бухгалтерские проводки по переработкой сырья

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступило сырье от членов кооператива или сторонних поставщиков	10	60
Перечислена оплата за сырье членам кооператива	60	51
Отпущено сырье в производство	20/1 20/2	10 10
Отражены затраты по производству продукции	20/1, 20/2	10, 60, 70, 69, 76
Выделен НДС при оплате услуг сторонних организаций	19	60



Бухгалтерские проводки по переработкой сырья (продолжение)

Фактическая себестоимость продукции	43 43	20/1 20/2
Выставлены счета покупателям за готовую продукцию В том числе НДС	62 90/3	90/1 68 (НДС)
Отгружена готовая продукция	90/2	43
Поступили денежные средства за отпущенную продукцию	51	62
Определен финансовый результат от продажи готовой продукции	90/9	99
Перечислен НДС к уплате в бюджет	68(НДС) 68(НДС)	19 51

Бухгалтерские проводки по сбыту продукции, поставленной в кооператив

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступила продукция от членов кооператива или сторонних поставщиков	41	60
Перечислена оплата за продукцию членам кооператива	60	41
Отражены затраты по доработке продукции	26	10, 60, 70, 69, 76
Выделен НДС при оплате услуг сторонних организаций	19	60
Фактическая себестоимость продукции	41 41	26/1 26/2
Выставлены счета покупателям за продукцию. В том числе НДС	62 90/3	90/1 68 (НДС)
Отгружена продукция	90/2	41



Бухгалтерские проводки по сбыту продукции, поставленной в кооператив

Поступили денежные средства за отпущенную продукцию	51	62
Определен финансовый результат от продажи продукции	90/9	99
Перечислен НДС к уплате в бюджет	68(НДС)	19
	68(НДС)	51



Бухгалтерские проводки по снабжению членов кооператива

Содержание операции	Дебет	Кредит
Перечислена оплата поставщикам за поставленную продукцию	60	51
Поступила и оприходована продукция от поставщиков	41	60
Отражены дополнительные затраты по получению и хранению продукции (материалы, электроэнергия, транспортные расходы, зарплата, аренда и пр.)	26	10, 60, 70, 69, 76
Выделен НДС при оплате услуг сторонних организаций	19	60
Фактическая себестоимость продукции (по видам)	41 41	26/1 26/2



Бухгалтерские проводки по снабжению членов кооператива

Выставлены счета покупателям за продукцию В том числе НДС	62 90/3	90/1 68 (НДС)
Отгружена продукция	90/2	41
Поступили денежные средства за отпущенную продукцию	51	62
Определен финансовый результат от продажи продукции	90/9	99
Перечислен НДС к уплате в бюджет	68(НДС) 68(НДС)	19 51

Бухгалтерские проводки по предоставлению услуг членам кооператива

Содержание операции	Дебет	Кредит
Оказаны услуги членам кооператива	62	90/1
Поступила оплата за услуги от членов кооператива	51	62
Отражены дополнительные затраты, связанные с оказанием услуг (материалы, электроэнергия, транспортные расходы, зарплата, аренда и пр.)	26	10, 60, 70, 69, 76
Выделен НДС при оплате услуг сторонних организаций	19	60
Отнесены затраты на реализацию услуг	90/2	26
Отражен НДС с суммы оказанных услуг	90/3	68(НДС)
Определен финансовый результат от продажи продукции	90/9	99
Перечислен НДС к уплате в бюджет	68 (НДС) 68 (НДС)	19 51



Бухгалтерские проводки по выдаче займов членам кооператива

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислены проценты по выданным займам	76	91.1
Получены проценты по выданным займам	50, 51	76
Списание доходов на финансовый результат	91.1	91.9
Начислены проценты по договорам займа (кредита) привлеченным	91.2	66, 67
Оплачены проценты по договорам займа (кредита) привлеченным	66, 67	50, 51
Начислена заработная плата работникам, хозяйственные расходы	26	69, 70, 60
Списаны расходы за счет средств от предпринимательской деятельности	91.2	26
Списание расходов на финансовый результат	91.9	91.2
Определен финансовый результат	91.9	99



Бухгалтерские проводки по договору давальческого сырья

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена стоимость давальческого сырья и материалов, принятых в переработку	003	
Отражены затраты кооператива по переработке давальческого сырья и материалов	20	10, 23, 25, 26, 70, 69...
Списаны фактические затраты кооператива по переработке сырья и передаче готовой продукции давальцу	86	20
Отражена согласованная сторонами стоимость работ по переработке	76	86
Отражена оплата членами кооператива стоимости услуг по переработке сырья и материалов	51	76
Отражен возврат экономии (фактические затраты кооператива ниже согласованной сторонами стоимости услуг по переработке сырья)	86	51
Отражено погашение перерасхода за выполненные услуги (фактические затраты кооператива выше согласованной сторонами стоимости услуг по переработке сырья)	51	86
Списана стоимость сырья и материалов, принятых в переработку		003



Учет источников средств СПоК

ПАЕВОЙ ФОНД

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 кооператива, отражающая размер участия члена кооператива в образовании имущества кооператива.



Учет источников средств СПоК

ПАЕВОЙ ФОНД

Паевой взнос и приращенный пай составляют пай, который определяется как часть имущества 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».



Бухгалтерские проводки по несению паевых взносов

№ 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»

Бухгалтерские проводки по учету приращенных паев

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

Бухгалтерские проводки выплате выходящему из СПоК члену

№ 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 пай 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

Учет целевых средств СПоК

▶ Целевые 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.



Учет целевых средств СПоК

- ▶ 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.



Учет целевых средств СПоК

№ 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



Учет целевых средств СПоК

- ▶ 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.
- ▶ 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.



Неделимые фонды СПоК

- ▶ 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.



Неделимые фонды 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.
- ▶ 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.



Неделимые фонды СПоК

№ 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...



Учет имущества СПоК

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.



Учет имущества СПоК

- ▶ 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.



Учет имущества СПоК

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



Учет имущества СПоК

- ▶ *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».



Учет имущества СПоК

№ 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



Учет имущества СПоК

- ▶ 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.



Учет имущества СПоК

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.



Учет имущества СПоК

№ 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	



Учет финансового результата деятельности СПоК

▶ ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ ОТ НЕКОММЕРЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

- ▶ По своей природе некоммерческая деятельность должна обеспечивать нулевой остаток, т.е. расходы должны быть равны поступлениям. Отличия потребительского кооператива от прочих форм некоммерческих организаций не всегда позволяют соблюдать этот принцип.
- ▶ В таком случае финансовые результаты некоммерческой деятельности могут приобретать вид либо остатка, либо перерасхода средств целевого финансирования.
- ▶ Остаток средств целевого финансирования должен быть возвращен лицам, осуществлявшим финансирование.
- ▶ Бывают ситуации когда финансирование из бюджета (государственного или регионального), а также поступления от лиц - не членов СПоК обязательно нужно осваивать в сроки, оговоренные в условиях предоставления финансирования.
- ▶ В этом случае остаток СЦФ на конец отчетного периода может быть равен остатку средств, освоение которых планируется на следующие периоды. 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.
- ▶ 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.



Учет финансового результата деятельности СПоК

№ п/п	Содержание записи	Корр. счета	
		Дт	Кт
1.	Получены кооперативом средства целевого финансирования	76	86
		51, 50	76
2.	Списание расходов по некоммерческой деятельности за счет целевого финансирования	86	26/«Общехозяйственные 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»



Учет финансового результата деятельности СПоК

▶ ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ ОТ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

- ▶ 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.



Учет финансового результата деятельности СПоК

- ▶ **Нераспределенная прибыль, согласно ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации», распределяется следующим образом:**
 - ▶ на погашение просроченных долгов (на практике эта цель нереальна к применению);
 - ▶ 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);
 - ▶ на выплату причитающихся по дополнительным паевым взносам членов и паевым взносам ассоциированных членов кооператива дивидендов и премирование членов кооператива и его работников (общая сумма этих затрат не должна превышать 30% от прибыли кооператива, подлежащей распределению);
 - ▶ на кооперативные выплаты.



Учет финансового результата деятельности СПоК

- ▶ 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.



Учет финансового результата деятельности СПоК

№ 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»

Учет финансового результата деятельности СПоК

- ▶ 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.
- ▶ 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.



Учет финансового результата деятельности СПоК

№	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



Налогообложение грантов и субсидий

- ▶ Статья 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы
- 2. При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.
К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся:
 - 3) средства, предоставленные из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;



- ▶ Учет государственной помощи при ЕСХН зависит от того, признаются такие средства целевым финансированием в целях налогообложения или нет (абз. 5 п. 1 ст. 346.5, подп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 НК).
- ▶ Целевые поступления освобождены от налогообложения. Так сказано в пункте 2 статьи 251 НК. Однако это правило действует только для некоммерческих организаций. Коммерческие организации которые выбрали ЕСХН, УСН, ОСНО эту норму они применять не могут.
- ▶ Перечень средств целевого финансирования, приведенный в подпункте 14 пункта 1 статьи 251 НК, закрыт. В отношении бюджетных средств, которые получает коммерческая организация, предусмотрено только выделение государственной помощи управляющей компании на финансирование ремонта многоквартирных домов и субсидий на возмещение расходов, поименованных в статье 270 НК, кроме расходов из пункта 5 данной статьи (абз. 4, 26 подп. 14 п. 1 ст. 251 НК).
- ▶ Других видов бюджетных средств, которые коммерческие сельскохозяйственные организации могут получить на компенсацию своих расходов, этот пункт не содержит.
- ▶ Получается, что коммерческие организации на ЕСХН должны включить в доходы средства полученной государственной помощи. Например, от налога не освобождены субсидии, которые коммерческие организации получают:
 - ▶ на возмещение понесенных затрат в связи с гибелью сельскохозяйственных культур из-за засухи;
 - ▶ на возмещение ущерба от аномальных гидрометеорологических условий;
 - ▶ на поддержку элитного семеноводства;
 - ▶ на приобретение минеральных удобрений и средств защиты растений;
 - ▶ на возмещение процентных ставок по кредитам, полученным на приобретение сельскохозяйственной техники, семян, минеральных удобрений, горюче-смазочных материалов.
- ▶ Об этом сказано в письмах Минфина от 24.02.2015 № 03-11-11/9002, от 27.05.2011 № 03-03-06/1/313, от 06.04.2011 № 03-03-06/1/220, от 03.02.2010 № 03-11-06/1/4.



- ▶ Полученные средства господоши включите в состав внереализационных доходов на дату их получения (подп. 1 п. 5 ст. 346.5 НК). Субсидии и другую помощь среднему и малому бизнесу, которые получены в соответствии с Законом от 24.07.2007 № 209-ФЗ, учитывайте в доходах в тех же суммах, которые потратили и списали в расходы.
- ▶ С 29 сентября 2019 года в статье 346.5 НК четко сказано, что правило касается двух ситуаций: первая - субсидию потратили, чтобы оплатить расходы; вторая - расходы оплатили собственными деньгами, а потом возместили за счет поступившей субсидии. Новые правила нужно применять в отношении всех субсидий, которые получены с 1 января 2019 года. Если субсидия получена после того, как возникли расходы, ее отражают в доходах в сумме расходов, которые были оплачены в этом же году.
- ▶ Бюджетные средства нужно включить в доходы в полной сумме в срок не более:
- ▶ двух лет - по субсидиям в рамках государственной поддержки малого и среднего предпринимательства;
- ▶ трех лет - по субсидиям, полученным на содействие самозанятости безработных граждан, а также на привлечение трудовых ресурсов в субъекты РФ, которые включены в перечень приоритетных. При нарушении условий получения субсидий по данным основаниям всю сумму субсидии нужно учесть в доходах одновременно в период допущения такого нарушения.
- ▶ В случае когда к концу второго (третьего) года израсходована не вся сумма субсидий, включите в доходы этого периода весь неизрасходованный остаток. Это следует из абзацев 3-9 подпункта 1 пункта 5 статьи 346.5 НК и письма Минфина от 22.05.2013 № 03-11-10/18194.

