

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УПРАВЛЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

РЕКОМЕНДАЦИИ

**ПО ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПОТРЕБИТЕЛЬСКИХ КООПЕРАТИВАХ**

I. ОБЩАЯ ЧАСТЬ

1. Общие положения

1.1. Основные принципы создания и функционирования кооперативов

Кооператив создается и функционирует на основе следующих принципов:

добровольность членства в кооперативах;

взаимопомощи и обеспечения экономической выгоды для членов кооператива, участвующих в его производственной и иной хозяйственной деятельности;

распределения прибыли и убытков кооператива между его членами с учетом их личного трудового участия или участия в хозяйственной деятельности кооператива;

ограничения участия в хозяйственной деятельности кооператива лиц, не являющихся его членами;

ограничения дивидендов по дополнительным паям членов и паям ассоциированных членов кооперативов;

управление деятельностью кооператива на демократических началах (один член кооператива - один голос);

доступность информации о деятельности кооператива для всех его членов.

1.2. Сельскохозяйственные производственные кооперативы

Сельскохозяйственным производственным кооперативом (далее - производственный кооператив) признается сельскохозяйственный кооператив, созданный гражданами для совместной деятельности по производству, переработке и сбыту сельскохозяйственной продукции, а также для выполнения иной, не запрещенной законом деятельности, основанной на личном трудовом участии членов кооператива.

Производственный кооператив является коммерческой организацией.

Видами производственных кооперативов являются сельскохозяйственная артель (колхоз), рыболовецкая артель (колхоз) и кооперативное хозяйство (далее - коопхоз), а также иные кооперативы, созданные для целей производственной деятельности.

Число членов производственного кооператива должно быть не менее пяти.

Не менее 50% объема работ в производственном кооперативе должно выполняться его членами.

2. Сельскохозяйственные потребительские кооперативы

2.1. Сельскохозяйственным потребительским кооперативом (далее - потребительский кооператив) признается сельскохозяйственный кооператив, созданный сельскохозяйственными товаропроизводителями (гражданами (или) юридическими лицами) при условии их обязательного участия в хозяйственной деятельности потребительского кооператива.

2.2. Потребительские кооперативы являются некоммерческими организациями и в зависимости от вида их деятельности подразделяются на перерабатывающие, сбытовые (торговые), обслуживающие, снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие, кредитные, страховые и иные кооперативы, созданные в соответствии с требованиями, предусмотренными в пункте 1 для выполнения одного или нескольких из указанных в этом пункте видов деятельности. Рассмотрим основные виды потребительских кооперативов.

2.3. К перерабатывающим кооперативам относятся потребительские кооперативы, занимающиеся переработкой сельскохозяйственной продукции (производство мясных, рыбных и молочных продуктов, изделий и полуфабрикатов из льна, хлопка и конопли, лесо- и пиломатериалов и других).

2.4. Сбытовые (торговые) кооперативы осуществляют продажу продукции, а также ее хранение, сортировку, мойку, расфасовку, упаковку и транспортировку, заключают сделки, проводят изучение рынка сбыта, организуют рекламу указанной продукции и другое.

2.5. Обслуживающие кооперативы осуществляют мелиоративные, транспортные, ремонтные, строительные и эколого-восстановительные работы, телефонизацию и электрификацию в сельской местности, ветеринарное обслуживание животных и племенную работу, работу по внесению

удобрений и ядохимикатов, осуществляют ревизионную деятельность, оказывают научно-консультационные, информационные, медицинские, санаторно-курортные услуги и другие.

2.6. Снабженческие кооперативы образуются в целях закупки и продажи средств производства, удобрений, известковых материалов, кормов, нефтепродуктов, оборудования, запасных частей, пестицидов, гербицидов и других химикатов, а также в целях закупки любых других товаров, необходимых для производства сельскохозяйственной продукции; тестирования и контроля качества закупаемой продукции; поставки семян, молодняка скота и птицы; производства сырья и материалов и поставки сельскохозяйственным производителям необходимых им потребительских товаров (продовольствия, одежды, топлива, медицинских и ветеринарных препаратов, книг и других).

2.7. Садоводческие, огороднические и животноводческие кооперативы образуются для оказания комплекса услуг по производству, переработке и сбыту продукции растениеводства и животноводства.

2.8. Кредитные кооперативы образуются для кредитования и сбережения денежных средств членов данного кооператива.

2.9. Страховые кооперативы образуются для оказания различного рода услуг по личному и медицинскому страхованию, страхованию имущества, земли, посевов.

2.10. Порядок образования и деятельность кредитных и страховых кооперативов, права и обязанности их членов определяются законом о сельскохозяйственной кооперации и законами, регулирующими порядок создания и деятельности кредитных и страховых кооперативов.

2.11. Потребительский кооператив образуется, если в его состав входит не менее двух юридических лиц и не менее пяти граждан. При этом юридическое лицо, являющееся членом кооператива, имеет один голос при принятии решений общим собранием, если иное не предусмотрено уставом кооператива.

2.12. Два или более производственных и (или) потребительских кооперативов могут образовывать потребительские кооперативы последующих уровней, вплоть до российских и международных потребительских кооперативов.

2.13. Не менее 50% объема работ (услуг), выполняемых обслуживающими, перерабатывающими, сбытовыми (торговыми), снабженческими, садоводческими, огородническими и животноводческими кооперативами, должно выполняться для членов данных кооперативов.

2.14. Наименование потребительского кооператива должно содержать указание на основную цель его деятельности, а также слова "сельскохозяйственный кооператив".

3. Организационные вопросы

3.1. Порядок образования кооператива

В целях образования кооператива граждане и юридические лица, изъявившие желание создать кооператив, формируют организационный комитет, в обязанности которого входят:

Подготовка технико-экономического обоснования проекта производственно-экономической деятельности кооператива, включающего размер паевого фонда кооператива и источники его образования;

Подготовка проекта устава кооператива; прием заявлений о вступлении в члены кооператива, в которых должно быть отражено согласие участвовать в производственной либо иной хозяйственной деятельности кооператива и соблюдать требования устава кооператива;

Подготовка и проведение общего организационного собрания членов кооператива.

Организационный комитет вправе установить размеры вступительных взносов в целях покрытия организационных расходов по образованию кооператива с отчетом об их использовании на общем собрании членов кооператива.

Общее организационное собрание членов кооператива:

- принимает решение о приеме в члены кооператива;
- утверждает устав кооператива;
- избирает органы управления кооперативом (правление кооператива и в установленных законом случаях наблюдательный совет кооператива).

3.2. Государственная регистрация кооператива

Кооператив подлежит государственной регистрации в порядке, установленном законом о регистрации юридических лиц.

К заявлению о государственной регистрации прилагаются:

- протокол общего организационного собрания членов о создании кооператива, об утверждении его устава и о составе правления кооператива, подписанный председателем и секретарем данного собрания;

- устав кооператива, подписанный членами - участниками общего организационного собрания с указанием их фамилий, имен, отчеств, дат рождения, мест жительства, серий и номеров паспортов или заменяющих их документов. Кооператив считается созданным с момента его государственной регистрации.

3.3. Структура органов управления кооперативом

Управление кооперативом осуществляет общее собрание членов кооператива (собрание уполномоченных), правление кооператива и наблюдательный совет кооператива, созданный в потребительском кооперативе в обязательном порядке, в производственном кооперативе в случае, если численность кооператива составляет не менее 50.

Полномочия, структура органов управления кооперативом, порядок избрания и отзыва членов правления кооператива и членов наблюдательного совета кооператива, а также порядок созыва и проведения общего собрания членов кооператива либо собрания уполномоченных устанавливается в соответствии с Федеральным законом о сельскохозяйственной кооперации и уставом кооператива.

3.4. Образование кооперативов при реорганизации сельскохозяйственных организаций

При проведении реорганизации сельскохозяйственных организаций в случае, если ни одна из сельскохозяйственных организаций и (или) ни одно из крестьянских (фермерских) хозяйств, образовавшихся в результате реорганизации сельскохозяйственных организаций, не имеет 51% от всей суммы имущественных паевых взносов, приходящихся на неделимые объекты производственной инфраструктуры, либо в случае если производственный кооператив, имеющий право включить неделимые объекты производственной инфраструктуры в свой неделимый фонд, отказывается это сделать, для использования указанных объектов образуется один или несколько потребительских кооперативов.

В соответствии с порядком, предусмотренным Федеральным законом о сельскохозяйственной кооперации и уставом потребительского кооператива, который создан в целях использования неделимых объектов производственной инфраструктуры, членом потребительского кооператива либо участником договора об использовании указанных объектов в производственном кооперативе имеет право быть любой сельскохозяйственный товаропроизводитель, осуществляющий деятельность на территории реорганизуемой организации.

3.5. Прием в члены кооператива

Граждане или юридические лица, изъявившие желание вступить в кооператив после государственной регистрации и удовлетворяющие требованиям Федерального закона о сельскохозяйственной кооперации, подают в правление кооператива заявление с просьбой о приеме в члены кооператива. Решение правления кооператива о приеме нового члена подлежит утверждению наблюдательным советом кооператива, а при его отсутствии - общим собранием кооператива.

В потребительском кооперативе решение наблюдательного совета (при его наличии) о приеме в члены кооператива, если иное не предусмотрено уставом кооператива, считается окончательным.

Члену кооператива выдается членская книжка, в которой указывается:

- вид членства (основное или ассоциированное);
- размер обязательного пая и сроки его внесения;
- размер и количество дополнительных паев;
- форма паевого взноса (денежная, земельная, имущественная);
- размер кооперативных выплат, зачисленных в паевой взнос, и даты их зачисления;
- размер выплат паевых взносов и даты этих выплат;
- размер выплаченных дивидендов и даты их выплат.

3.6. Правление кооператива и его полномочия

Правление кооператива является исполнительным органом кооператива, осуществляющим текущее руководство его деятельностью и представляющим кооператив в хозяйственных и иных отношениях. Правление кооператива подотчетно наблюдательному совету кооператива и общему собранию членов кооператива.

Правление кооператива избирается общим собранием членов кооператива на срок не более пяти финансовых лет и состоит не менее чем из трех членов.

Члены правления должны быть членами кооператива.

Уставом кооператива предусматривается распределение обязанностей между членами правления кооператива с условием совместно решать вопросы, связанные с осуществлением хозяйственных операций, на сумму свыше заранее установленной.

Размеры оплаты труда членов правления кооператива устанавливаются общим собранием членов кооператива в зависимости от объема производственной и иной хозяйственной деятельности кооператива, а также от объема выполняемой членами правления кооператива работы. Члены правления кооператива могут быть в любое время отстранены от исполнения своих обязанностей по решению общего собрания членов кооператива.

Уставом кооператива может быть предусмотрено избрание из членов кооператива председателя кооператива, который становится одновременно председателем правления кооператива. В случае, если число членов кооператива менее 25, уставом кооператива может быть предусмотрено только избрание председателя кооператива и его заместителя (заместителей).

Председатель кооператива действует от имени кооператива без доверенности, представляет кооператив в органах государственной власти, органах местного самоуправления и организациях, распоряжается имуществом кооператива, заключает договоры и выдает доверенности, в том числе с правом передоверия, открывает счета кооператива в банках и других кредитных организациях, осуществляет прием и увольнение работников кооператива, издает обязательные для исполнения членами кооператива и работниками кооператива приказы и распоряжения и исполняет иные полномочия, предусмотренные уставом кооператива.

3.7. Аудиторские союзы

Аудиторские проверки кооперативов и союзов кооперативов осуществляются аудиторскими союзами, в состав которых входят указанные кооперативы и союзы кооперативов. Аудиторские союзы создаются в порядке, предусмотренном ст. 5 Федерального закона о сельскохозяйственной кооперации. Аудиторские проверки кооперативов и союзов кооперативов могут осуществляться в порядке, определенном законом, иными аудиторами и аудиторскими фирмами по поручению органа дознания, следователя, при наличии санкции прокурора, суда, арбитражного суда.

Для проверки финансово-хозяйственной деятельности аудиторский союз использует состоящих у него в штате аудиторов, имеющих необходимую подготовку.

Правоспособность аудиторского союза возникает с момента его государственной регистрации, право на осуществление аудиторской деятельности - с момента получения аудиторским союзом лицензии на осуществление такой деятельности в указанный в ней срок.

Аудиторский союз в соответствии с его учредительными документами может осуществлять координацию деятельности входящих в него кооперативов и союзов, представлять и защищать их имущественные интересы.

Наименование аудиторского союза должно содержать указание на регион его деятельности и слова (аудиторский союз сельскохозяйственных кооперативов).

4. Имущество кооператива

4.1. Источники формирования имущества кооператива

Источниками формирования имущества кооператива могут быть как собственные, так и заемные средства. При этом размер заемных средств не должен превышать 60% от общего объема средств кооператива.

Кооператив формирует собственные средства за счет паевых взносов членов кооператива, доходов от собственной деятельности, а также за счет доходов от размещения своих средств в банках, от ценных бумаг и других.

Для осуществления своей деятельности кооператив формирует фонды, составляющие имущество кооператива. Виды, размеры этих фондов, порядок их формирования и использования устанавливается общим собранием членов кооператива в соответствии с уставом кооператива.

Уставом кооператива может быть предусмотрено, что определенную часть принадлежащего кооперативу имущества составляют неделимые фонды.

Решение об образовании неделимых фондов, их размерах и видах относимого к неделимым фондам имущества принимается членами кооператива единогласно, если иное не предусмотрено уставом кооператива.

Кооператив в обязательном порядке формирует резервный фонд, который является неделимым и размер которого должен составлять не менее 10% от паевого фонда кооператива. Порядок формирования резервного фонда устанавливается уставом кооператива.

Пунктом 1 ст. 26 Федерального Закона от 12.01.96 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" определены следующие источники формирования имущества некоммерческих организаций (далее - НКО): регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов);

добровольные и единовременные взносы и пожертвования;

выручка от реализации товаров и услуг;

дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам;

доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации;

другие не запрещенные законом поступления.

В том же пункте указано, что "законом могут устанавливаться ограничения на источники доходов некоммерческих организаций отдельных видов".

4.2. Паевые взносы членов кооператива

Имущество, находящееся в собственности кооператива, за исключением имущества, составляющего неделимые фонды, делится в денежном выражении на паевые взносы его членов в соответствии с уставом кооператива.

Имущество паевого фонда кооператива и обязательного пая устанавливается на организационном собрании членов кооператива.

Обязательные паи в производственном кооперативе устанавливаются в равных размерах, а в потребительских кооперативах - пропорционально предполагаемому объему участия члена кооператива в хозяйственной деятельности данного кооператива.

Члены кооператива могут вносить дополнительные паи, размер и условия внесения которых предусматриваются уставом кооператива.

Учет паевых взносов ведется кооперативом в стоимостном выражении. В случае внесения в счет паевых взносов 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.

Часть оценочной стоимости паевого взноса, превышающего размер обязательного пая, передается с согласия члена кооператива в его дополнительный пай.

Член производственного кооператива должен внести не менее 10% от обязательного пая к моменту государственной регистрации кооператива, остальную часть - в течение года с момента государственной регистрации.

Член потребительского кооператива должен внести не менее 25% от обязательного пая к моменту государственной регистрации кооператива, остальную часть - в сроки, которые предусмотрены уставом кооператива.

Решением общего собрания кооператива размер паевого фонда кооператива может быть увеличен или уменьшен. Размер паевого фонда не должен превышать размер чистых активов кооператива. В случае если размер паевого фонда кооператива превышает размер его чистых активов, паевой фонд кооператива уменьшается на указанную разницу путем пропорционального сокращения обязательных паевых взносов и приращенных паев членов кооператива.

Увеличение размера паевого фонда осуществляется путем увеличения размера обязательных паевых взносов или за счет прироста приращенных паев.

Кредиторы кооператива должны быть поставлены в известность об уменьшении размера паевого фонда или сроков его формирования в течение месяца после вступления в силу указанных изменений. Претензии кредиторов, предъявивших требования к кооперативу в течение шести месяцев после публикации сообщения об указанном уменьшении размера паевого фонда, должны быть удовлетворены.

Лицо, вступающее в члены кооператива после государственной регистрации, уплачивает обязательный пай в порядке и в сроки, которые установлены уставом кооператива. В отдельных случаях, предусмотренных уставом, кооператив может выделять вновь вступающим членам кредиты для оплаты обязательного пая.

4.3. Распределение прибыли и покрытие убытка кооператива

Порядок распределения прибыли и покрытия убытка кооператива должен быть утвержден на общем собрании членов кооператива в течение трех месяцев после окончания финансового года.

Прибыль кооператива, определяемая по бухгалтерскому балансу, распределяется следующим образом:

В резервный фонд и предусмотренные уставом кооператива иные неделимые фонды;

Для осуществления в соответствии с законодательством обязательных платежей в бюджет;

На выплату причитающихся по дополнительным паям членов и паям ассоциированных членов кооператива дивидендов, общая сумма которых не должна превышать 30% от прибыли кооператива, подлежащей распределению;

На кооперативные выплаты;

На создание иных фондов, предусмотренных уставом кооператива.

Кооперативные выплаты используются в следующем порядке:

1) до 80% суммы кооперативных выплат по решению общего собрания может направляться на пополнение приращенных паев членов кооператива;

2) остаток кооперативных выплат членам кооператива выплачивается в порядке, установленном уставом кооператива.

Средства, зачисленные в приращенные паи, используются:

1) на создание и расширение фондов кооператива;

2) на погашение приращенных паев. Погашение приращенных паев осуществляется 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.

Убытки кооператива, определенные по бухгалтерскому балансу, распределяются между членами потребительского кооператива в соответствии с долей участия их в хозяйственной деятельности потребительского кооператива; между членами производственного кооператива в соответствии с размерами оплаты труда членов производственного кооператива.

В производственном кооперативе убытки покрываются в первую очередь за счет резервного фонда, во вторую очередь за счет уменьшения размеров приращенных паев или за счет дополнительного внесения паевых взносов.

В потребительском кооперативе убытки покрываются в порядке, предусмотренном п. 3 статьи 37 Федерального закона о сельскохозяйственной кооперации (см. абзац 3 следующей статьи настоящих методических рекомендаций - "имущественная ответственность кооператива и его членов").

4.4. Имущественная ответственность кооператива и его членов

Кооператив отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом и не отвечает по обязательствам членов кооператива, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом о сельскохозяйственной кооперации.

Члены производственного кооператива несут субсидиарную ответственность по обязательствам кооператива в размере, предусмотренном уставом кооператива, но не менее чем в размере 0,5% обязательного пая.

Члены потребительского кооператива обязаны в течение трех месяцев после утверждения годового бухгалтерского баланса покрыть образовавшиеся убытки за счет резервного фонда кооператива либо путем внесения дополнительных взносов. В случае невыполнения этой обязанности кооператив может быть ликвидирован в судебном порядке по требованию кредиторов. Члены потребительского кооператива несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах невнесенной части дополнительного взноса каждого из членов кооперативов.

Лицо, вступающее в ранее созданный кооператив, несет ответственность по тем обязательствам, которые возникли до его вступления в члены данного кооператива, если это предусмотрено уставом кооператива, и при условии подтверждения в письменной форме данным лицом, что оно ознакомлено с обязательствами кооператива, имеющимися на момент вступления данного лица в кооператив.

Убытки кооператива, причиненные ему по вине члена данного кооператива, возмещаются за счет уменьшения размера паевого взноса этого члена или в ином порядке, установленном законом.

Обращение взыскания по собственным долгам члена производственного кооператива на паевой взнос допускается только при недостатке другого его имущества для покрытия таких долгов в порядке и в сроки, которые предусмотрены действующим законодательством и уставом кооператива.

Взыскание по долгам члена кооператива не может быть обращено на неделимые фонды кооператива и его землю.

Взыскание по долгам кооперативов, при отсутствии у них денежных средств, достаточных для погашения задолженности, может быть обращено и на принадлежащее ему имущество, за исключением имущества, отнесенного в установленном порядке к неделимым фондам, рабочих лошадей и скота продуктивного, племенного скота и птицы, сельскохозяйственной техники и транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), семенных и фуражных фондов.

4.5. Правовое положение имущества потребительского кооператива

Потребительский кооператив в отличие от производственного является некоммерческой организацией, которая объединяет на основе членства не только граждан, но и юридических лиц. Она не предполагает обязательного личного участия своих членов в общих делах. Поэтому здесь нет ограничений на круг участников, подобных ограничениям членства в производственных кооперативах.

Имущество кооператива принадлежит ему на праве собственности (п. 2 ст. 48, п. 3 ст. 213 ГК). Именно кооператив как юридическое лицо является единственным и единственным собственником своего имущества, которое не составляет объекта ни "коллективной", ни долевой, ни какой-либо иной собственности его членов (участников). Лишь в потребительских кооперативах с участием граждан согласно п. 4 ст. 218 ГК полное внесение паевого взноса за квартиру, гараж, иное помещение влечет появление у них права собственности на указанные объекты и, соответственно, самого кооператива.

Основу имущественной самостоятельности кооператива составляет его паевой (уставный) фонд. ГК не содержит требований к минимально необходимому размеру фонда, т.к. для разных видов кооперативов этот размер не будет одинаковым. Однако п. 4 ст. 116 ГК исходит из того, что кооператив должен иметь полностью оплаченный паевой фонд.

4.6. Налогообложение сельскохозяйственных потребительских кооперативов

Налогообложение сельскохозяйственных потребительских кооперативов строится на общих основаниях с особенностями, присущими налогообложению некоммерческих организаций.

Главная особенность в налогообложении некоммерческих организаций состоит в том, что все поступления, относимые к целевым (т.е. зачисляемые на счет 86), налогами не облагаются.

Некоммерческие организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, уплачивают в общем порядке налог с доходов, полученных от предпринимательской деятельности; налог на прибыль с сумм превышения доходов над расходами по такой деятельности и т.д. При этом в составе затрат, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, учитываются только те расходы, которые непосредственно связаны с предпринимательской деятельностью. То же самое относится к суммам корректировки налогооблагаемой прибыли.

5. Прочие вопросы

5.1. Договорные обязательства

Кооператив и его члены могут при необходимости заключать договоры, обязывающие членов кооператива в течение определенного периода, не превышающего 10 лет, продавать исключительно кооперативу или создаваемым им филиалам всю производимую ими сельскохозяйственную продукцию или ее часть. В договоре могут быть предусмотрены условия об ответственности сторон за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по договору.

5.2. Ведение документации и отчетности

Кооператив обязан правильно вести бухгалтерскую отчетность, а также протоколы общих собраний членов кооперативов, заседаний правлений и наблюдательных советов кооперативов. Кооператив должен иметь списки членов кооператива с указанием их фамилий, имен, отчеств, мест жительства и размеров паевых взносов. В любое время член кооператива или его представитель на основании надлежаще оформленной доверенности вправе ознакомиться с документацией и бухгалтерской отчетностью кооператива.

Годовой отчет и бухгалтерский баланс кооператива подлежат утверждению общим собранием членов кооператива после их проверки аудиторским союзом и представляются в налоговые органы и органы государственной статистики.

Сроки и формы представления бухгалтерской отчетности в органы государственной статистики устанавливаются законодательством о бухгалтерском учете.

Кооператив несет установленную законодательством Российской Федерации ответственность за достоверность информации, содержащейся в годовом отчете и бухгалтерском балансе, а также за достоверность сведений, представляемых государственным органам, членам кооператива и публикуемых в официальных печатных органах.

5.3. Реорганизация кооператива

Реорганизация кооператива (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) осуществляется по решению общего собрания членов кооператива в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

В случаях, установленных законом, реорганизация кооператива в форме его разделения или выделения из его состава одного или нескольких юридических лиц и (или) крестьянских (фермерских) хозяйств осуществляется по решению суда.

При реорганизации кооператива вносятся соответствующие изменения в его устав.

При реорганизации кооператива его права и обязанности переходят к правопреемникам в соответствии с передаточным актом и разделительным балансом, в котором должны содержаться положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизуемого кооператива в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами, и с учетом положений ст. 10 Федерального закона о сельскохозяйственной кооперации.

Передаточный акт и разделительный баланс утверждаются общим собранием членов кооператива и представляются вместе с учредительными документами для государственной регистрации.

Если разделительный баланс не дает возможности определить правопреемника реорганизованного кооператива, вновь возникшие юридические лица и крестьянские (фермерские)

хозяйства несут солидарную ответственность по обязательствам реорганизованного кооператива перед его кредиторами.

Члены реорганизованного кооператива становятся членами вновь образуемых кооперативов и (или) крестьянских (фермерских) хозяйств.

Хозяйственные товарищества, общества и иные сельскохозяйственные организации могут преобразовываться в кооперативы.

Производственные кооперативы по единогласному решению их членов могут преобразовываться в хозяйственные товарищества или общества.

Кооператив считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц и (или) крестьянских (фермерских) хозяйств.

5.4. Ликвидация кооператива

Ликвидация кооператива влечет за собой прекращение его деятельности без перехода прав и обязанностей кооператива в порядке правопреемства к другим лицам.

Кооператив может быть ликвидирован:

1) по решению общего собрания, в том числе в связи с истечением срока, на который создан кооператив с достижением цели, ради которой он создан, или с признанием судом недействительной регистрации кооператива в связи с допущенными при его создании нарушениями Федерального закона о сельскохозяйственной кооперации, иных законов или правовых актов, если эти нарушения носят неустранимый характер;

2) по решению суда в случае осуществления деятельности без надлежащего разрешения (лицензии), либо деятельности, запрещенной законом, либо деятельности с иными неоднократными или грубыми нарушениями Федерального закона о сельскохозяйственной кооперации, иных законов или правовых актов;

3) в случае признания судом кооператива банкротом либо в случае объявления им о своем банкротстве в порядке, установленном законом;

4) в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Требования о ликвидации кооператива по основаниям, указанным в пункте 2, может быть предъявлено в суд государственным органом местного самоуправления, которым законом предоставлено право на предъявление такого требования.

Основания для признания судом кооператива банкротом либо для объявления кооперативом о своем банкротстве, а также порядок ликвидации такого кооператива устанавливаются законом о несостоятельности (банкротстве) сельскохозяйственных организаций.

5.5. Порядок ликвидации кооператива

Правление кооператива по поручению общего собрания членов кооператива или орган, принявший решение о ликвидации кооператива, обязаны незамедлительно в письменной форме сообщить об этом органу, который осуществляет государственную регистрацию и который вносит в единый государственный реестр юридических лиц сведения о том, что данный кооператив находится в процессе ликвидации.

Общее собрание членов кооператива или орган, принявший решение о ликвидации кооператива, назначают по согласованию с органом, осуществляющим государственную регистрацию, ликвидационную комиссию (ликвидатора) и устанавливают в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации и Федеральным законом о сельскохозяйственной кооперации порядок и сроки ликвидации данного кооператива. По ходатайству общего собрания членов кооператива решением суда о ликвидации кооператива на его правление могут быть возложены обязанности по ликвидации данного кооператива.

С момента назначения ликвидационной комиссии (ликвидатора) к ней переходят полномочия по управлению делами данного кооператива.

Ликвидационная комиссия (ликвидатор) от имени ликвидируемого кооператива выступает в суде.

Ликвидационная комиссия (ликвидатор) помещает в официальном печатном органе, в котором сведения о государственной регистрации кооператива, публикации о его ликвидации, порядке и сроке заявления требований кредиторами. Этот срок не может быть менее двух месяцев с момента публикации сведений о ликвидации кооператива.

Ликвидационная комиссия (ликвидатор) принимает меры по выявлению кредиторов и получению дебиторской задолженности, а также уведомляет в письменной форме кредиторов о ликвидации кооператива.

По окончании срока предъявления требований кредиторами ликвидационная комиссия (ликвидатор) составляет промежуточный ликвидационный баланс, который содержит сведения о составе имущества ликвидируемого кооператива, перечне предъявляемых кредиторами требований, а также сведения о результатах их рассмотрения.

Промежуточный ликвидационный баланс утверждается общим собранием кооператива или органом, принявшим решение о ликвидации кооператива по согласованию с органом, осуществляющим государственную регистрацию и ревизионным (аудиторским) союзом.

После принятия решения о ликвидации кооператива члены кооператива, не внесшие полностью свои обязательные паи, обязаны выплатить их в сроки, определенные общим собранием членов кооператива. При составлении ликвидационного баланса указанные паи учитываются как полностью выплаченные.

В случае, если имущества и средств кооператива недостаточно для удовлетворения претензий кредиторов, члены кооператива обязаны внести дополнительные взносы в размерах, установленных Федеральным законом о сельскохозяйственной кооперации.

Оставшиеся после удовлетворения кредиторов имущество ликвидируемого кооператива передается членам кооператива и распределяется между ними. При этом в первую очередь выплачивается стоимость паевых взносов ассоциированных членов. Затем членам ликвидируемого кооператива выплачивается стоимость дополнительных взносов, внесенных ими в порядке субсидиарной ответственности, и стоимость дополнительных паев.

Оставшиеся денежные средства или иное имущество кооператива распределяются между членами ликвидируемого кооператива пропорционально их обязательным паям, если иное не предусмотрено уставом данного кооператива.

Ликвидация кооператива считается завершенной, а кооператив - ликвидированным после внесения записи о ликвидации данного кооператива в единый государственный реестр юридических лиц, о чем орган, осуществляющий государственную регистрацию, публикует соответствующие сведения в официальном печатном органе.

Документация и бухгалтерская отчетность ликвидируемого кооператива передаются на хранение в государственный архив, который обязан допускать для ознакомления с указанными материалами членов ликвидируемого кооператива и его кредиторов, а также выдавать по их просьбе необходимые копии, выписки и справки.

II. СПЕЦИАЛЬНАЯ ЧАСТЬ

1. Общие вопросы бухгалтерского учета потребительских кооперативов

1.1. План счетов бухгалтерского учета

Потребительские кооперативы ведут бухгалтерский учет на основании типового плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса, утвержденного Министерством сельского хозяйства Российской Федерации с изменениями и дополнениями, отражающими особенности хозяйственной деятельности потребительских кооперативов.

Сельскохозяйственным потребительским кооперативам с простым технологическим процессом производства продукции выполнения работ, оказания услуг и имеющим незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более ста в месяц) Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 21.12.98 N 64н "О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства" рекомендуется применение упрощенной формы бухгалтерского учета.

Для организации учета по упрощенной форме бухгалтерского учета кооператив на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций составляет свой рабочий План счетов бухгалтерского учета, хозяйственных операций, который позволит вести учет средств и их источников в регистрах бухгалтерского учета по основным счетам и тем самым обеспечивать контроль за наличием и сохранностью имущества, выполнением обязательств и достоверностью данных бухгалтерского учета.

Основной особенностью в плане счетов сельскохозяйственных потребительских кооперативов является раздельный учет затрат по основной уставной деятельности кооператива (некоммерческой) и обычной коммерческой деятельностью, которая в той или иной форме возможна в каждом кооперативе. Поэтому по счетам, где отражаются затраты кооператива по соответствующему виду деятельности: 08, 20, 23, 25, 26, 29, и др. наряду с объектами, отражающими обычные затраты, связанные с коммерческой деятельностью, выделяются субсчета "Затраты по уставной некоммерческой деятельности".

По кредиту счета 86 "Целевое финансирование" выделяются аналитические счета соответствующих целевых поступлений на покрытие произведенных затрат по некоммерческой деятельности.

Другой особенностью некоммерческих кооперативов, исключительно содержащихся за счет средств целевого финансирования и членских взносов, является то, что по основным средствам и нематериальным активам не начисляется амортизация. Поэтому в них счета 02, 05, как правило,

не применяются (за исключением случаев, когда соответствующие счета используются для коммерческой деятельности).

1.2. Учет капитальных вложений и основных средств

Согласно статье 34 Закона "О сельскохозяйственной кооперации" от 08.12.95 N 193-ФЗ, источниками формирования имущества кооператива могут быть как собственные, так и заемные средства.

К собственным средствам относятся паевые взносы членов кооператива, доходы от собственной деятельности и размещения своих средств в банках и других организациях.

К заемным средствам относятся полученные долгосрочные кредиты от банков на капитальные вложения и заемные средства на эти цели от других организаций, получение имущества на условиях финансового лизинга.

Согласно статье 7 Закона "О сельскохозяйственной кооперации" кооперативам для приобретения и строительства перерабатывающих и обслуживающих предприятий, создания кредитных и страховых кооперативов могут выделяться средства из федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации.

Кооперативы иногда пополняют свое имущество за счет безвозмездного получения основных средств от других предприятий и организаций (мелиорируемые земли и т.п.).

Особенности формирования финансовых источников для создания имущества кооператива определяют и порядок учета капитальных вложений, основных средств и их амортизации.

1.2.1. Учет капитальных вложений

Учет капитальных вложений кооперативы ведут на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

В объем капитальных вложений, учитываемых на счете 08 включаются затраты за счет всех источников финансирования (собственных заемных и бюджетных средств) на строительство, реконструкцию, расширение, техническое перевооружение и поддержание мощностей кооператива, а также на приобретение оборудования, транспортных средств и других объектов основных средств производственного и непроизводственного назначения.

К счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" кооперативы, в зависимости от своей деятельности, могут открывать следующие субсчета:

- Строительство объектов основных средств;
- Приобретение объектов основных средств;
- Приобретение объектов основных средств по договору лизинга;
- Перевод молодняка животных в основное стадо и приобретение за плату взрослых животных; (этот субсчет применяется в кооперативах, производящих продукцию животноводства).

Строительство объектов основных средств может производиться как подрядным, так и хозяйственным способом.

При подрядном способе строительства на стоимость выполненных работ подрядной строительной организацией (без налога на добавленную стоимость) дебетуют счет 08 и кредитуют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", на сумму НДС дебетуют счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств".

При хозяйственном способе строительства затраты на строительство каждого в отдельности объекта ведут по статьям затрат:

- материалы;
- расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды;
- расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;
- прочие расходы;
- накладные расходы.

При открытии в начале года аналитических счетов по объектам переходящего строительства, выполняемого хозяйственным способом, в их дебет записывают сумму практически произведенных затрат прошлых лет общим итогом и с разбивкой по статьям.

На субсчете "Приобретение объектов основных средств" ведут учет приобретенных основных средств по их видам и группам (тракторы, автомобили, оборудование, станки и т.д.), а внутри их - по маркам машин (оборудования).

На счет 08 приобретенные основные средства поставщиков зачисляют по стоимости покупки, за исключением налога на добавленную стоимость и стоимости поступивших с ними в комплекте запасных частей и инструментов.

При этом на полную сумму счета кредитуют счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и дебетуют счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" - на сумму НДС, 10 - на стоимость запасных частей и инструментов и 08 - на оставшуюся сумму.

На счете 08 к стоимости приобретенных основных средств присоединяются транспортные и другие расходы, связанные с их доставкой и сборкой.

На субсчете "Приобретение объектов основных средств на условиях лизинга" учитывают полученную машиностроительную продукцию от лизинговой компании (лизингодателя).

При зачислении лизингового имущества на баланс кооператива следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 03.09.97 N 65н (пункт 3.2), где указано, что первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Обычно лизинговые компании (лизингодатели) в предъявленных счетах-фактурах лизингополучателю (кооперативу или другой организации) указывают страховые платежи по страхованию лизингового имущества. Эти платежи в стоимость полученного лизингового имущества не включаются, а относятся на издержки производства.

Операции по приобретению лизингового имущества отражают на счетах бухгалтерского учета кооператива следующим образом:

Дебет счета 08, субсчет "Приобретение объектов основных средств на условиях лизинга", кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Арендные обязательства", лицевой счет соответствующей лизинговой компании (лизингодателя) - на стоимость полученного лизингового имущества без налога на добавленную стоимость и страховых платежей.

Дебет счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств", кредит вышеуказанного счета 76.

Дебет счета 20 "Основное производство", кредит счета 76 - на сумму страховых платежей, относящихся к текущему году.

Дебет счета 97 "Расходы будущих периодов", кредит счета 76 - на сумму страховых платежей, относящихся к последующим годам.

Расходы кооператива по доставке лизингового имущества, его сборке и др. относят с кредита счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (при доставке лизингового имущества наемным транспортом), 23 "Вспомогательные производства" (собственным транспортом), 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" (на сумму начисленной оплаты труда с отчислениями на социальные нужды) и др., в дебет счета 08 с присоединением их к стоимости приобретенного имущества на условиях лизинга.

По дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" кооперативы, имеющие на своем балансе животных, учитывают стоимость молодняка животных, переведенного в основное стадо, при этом кредитуют счет 11 "Животные на выращивании и откорме". В тех случаях, когда кооператив покупает взрослых животных, дебетуют счет 08 и кредитуют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию после завершения строительства, а также приобретенных за плату у поставщиков и других организаций, списывается в течение года со счета 08 "Вложения во внебюджетные активы" в дебет счета 01 "Основные средства".

На конец отчетного периода остаток по счету 08 показывает затраты по незаконченным капитальным вложениям (инвестициям).

1.2.2. Учет основных средств в сельскохозяйственном потребительском кооперативе

1.2.2.1. Учет поступлений основных средств

В учете основных средств кооперативы руководствуются Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/97), утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 3 сентября 1997 г. N 65н, Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20 июля 1998 г. N 33н, и Отраслевыми методическими рекомендациями "По учету основных средств в сельскохозяйственных организациях (предприятиях)", утвержденными Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации от 16 декабря 1998 г. N 769.

К основным средствам в потребительских кооперативах относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь и прочие основные средства. В кооперативах, производящих продукцию

растениеводства и животноводства, кроме этого в состав основных средств входят земельные угодья и продуктивный скот основного стада.

В основные средства зачисляется имущество, срок эксплуатации которого превышает 12 месяцев.

В потребительских кооперативах к счету "Основные средства" могут вводиться с учетом отраслевых особенностей и наличия определенных видов основных средств отдельные субсчета:

1. собственные основные средства производственного назначения (без скота);
 2. арендованное имущество;
 3. жилищный фонд;
 4. скот продуктивный и рабочий основного стада;
- и другие.

На субсчете 1 учитывают собственные основные средства производственного назначения без скота (здания, сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь и т.п.).

Внутри субсчета основные средства учитывают в отдельности по каждому объекту с группировкой их по видам и действующим классификационным группам основных средств, при этом руководствуясь Общероссийским классификатором основных фондов, утвержденным Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по стандартизации, метрологии и сертификации от 26 декабря 1994 г. N 359.

На субсчете 2 кооперативы учитывают приобретенное лизинговое имущество и арендуемые основные средства, если по условиям договора это имущество учитывается на балансе кооператива. Основные средства, арендуемые на других условиях, учитываются на забалансовом счете "Арендованные основные средства".

На субсчете 3 учитывают основные средства жилищного фонда. Этот субсчет введен Министерством финансов Российской Федерации письмом от 29.10.1993 N 118 "Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве".

В кооперативах к субсчету "Жилищный фонд" могут открываться отдельные аналитические счета: "Жилищный фонд по договору найма" (при представлении жилья своим работникам) и "Жилищный фонд на условиях аренды" (при представлении жилья другим организациям и лицам по договору аренды).

На субсчете 4 учитывают наличие и движение всех видов взрослого скота (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, козы, рабочие лошади, ослы и т.д.).

Единицей учета основных средств является инвентарный объект. Для контроля за сохранностью основных средств каждому объекту должен присваиваться, при зачислении в основные средства, соответствующий инвентарный номер.

Присвоенный инвентарному объекту номер прикрепляется к объекту путем металлического жетона или нанесения краской в местах, не ухудшающих вид хозяйственного инвентаря или другого объекта.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данном кооперативе.

Инвентарные номера списанных с бухгалтерского учета объектов основных средств не могут присваиваться вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года списания.

Пообъектный учет основных средств в бухгалтерии кооператива ведется на инвентарных карточках учета основных средств (форма N ОС-6). В кооперативах, имеющих небольшое количество объектов основных средств, их учет может вестись в инвентарной книге с указанием необходимых сведений об основных средствах по их видам и местам нахождения.

Пообъектный учет основных средств, как правило, должен вестись в целых рублях.

Принятие объектов основных средств на баланс кооператива производится на основании утвержденного руководителем организации Акта (накладной) приемки-передачи основных средств (форма N ОС-1). При этом на стоимость объекта дебетуют счет 01 "Основные средства", кредитуют счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". Одновременно корректируются источники финансирования капитальных вложений.

На стоимость объектов жилищного фонда, введенных за счет бюджетных ассигнований, дебетуют счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредитуют счет 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления".

По введенным в эксплуатацию объектам основных средств в счет паевых взносов членов кооператива источники финансирования капитальных вложений не корректируются, а паевые взносы, учитываемые на счете 80 "Уставный капитал", субсчет "Паяевой капитал" остаются без изменений.

При безвозмездном получении других основных средств (кроме жилищного фонда) на остаточную стоимость дебетуют счет 01 и кредитуют счет 98 "Доходы будущих периодов", на сумму износа дебетуют счет 01 и кредитуют счет 02 "Амортизация основных средств".

Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20.07.1998 N 33н (пункт 38), - организация имеет право не чаще одного раза в год (на 1 января отчетного года) переоценивать полностью или частично объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации (с применением индекса дефлятора) или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

На сумму дооценки основных средств дебетуют счет 01 и кредитуют счет 83 "Добавочный капитал". На сумму дооценки износа основных средств дебетуют счет 83 "Добавочный капитал" и кредитуют счет 02 "Амортизация основных средств".

При уценке основных средств делают обратные проводки.

Дооценку основных средств (кроме жилищного фонда) можно отражать на счетах бухгалтерского учета по упрощенному варианту. На сумму дооценки основных средств за минусом износа дебетовать счет 01 и кредитовать счет 83 "Добавочный капитал", а на сумму износа дебетовать счет 01 и кредитовать счет 02 "Амортизация основных средств".

1.2.2.2. Учет выбытия основных средств

Объекты основных средств выбывают из кооператива в результате:

- морального или физического износа;
- аварий, стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций;
- продажи (реализации) другому юридическому или физическому лицу;
- передачи их в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций;
- безвозмездной передачи другим организациям;
- недостач и хищений;
- других причин.

Для определения целесообразности и непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности его восстановления, а также для оформления документации на списание указанных объектов в кооперативе приказом руководителя может создаваться постоянно действующая комиссия, в состав которой обычно входят соответствующие должностные лица (главный инженер, главный инженер-строитель, главный технолог, главный бухгалтер, а в кооперативах, производящих продукцию растениеводства и животноводства, еще и главный агроном, главный зоотехник, главный ветврач и лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств).

В компетенцию комиссии входит:

- осмотр объекта, подлежащего списанию с использованием технической документации и данных бухгалтерского учета, установление непригодности объекта к восстановлению и дальнейшему использованию;
- установление причин списания объекта (физический и моральный износ, реконструкция, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта для производства продукции, выполнения работ и услуг либо для управленческих нужд);
- выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие основных средств из эксплуатации, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной действующим законодательством;
- возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и оценка исходя из цен возможного использования;
- составление акта на списание основных средств.

Свои выводы о списании основных средств комиссия оформляет соответствующими первичными документами (Акт на списание основных средств (форма N ОС-4), Акт на списание автотранспортных средств (форма N ОС-4а), Акт на выбраковку животного из основного стада (индивидуальный) (форма N 106-АПК), Акт на выбраковку животных из основного стада (групповой) (форма N 107-АПК), Акт на списание многолетних насаждений (форма N 108-АПК)).

Каждый акт на списание основных средств утверждается руководителем кооператива.

На основании оформленных актов на списание основных средств бухгалтерия кооператива производит в инвентарной карточке (инвентарной книге) отметки о выбытии объекта. Инвентарные карточки по выбывшим объектам хранятся в картотеке отдельно, в течение срока, устанавливаемого руководителем кооператива.

Выбытие основных средств в кооперативах оформляется следующими бухгалтерскими записями: с соответствующего субсчета основные средства относятся на субсчет 01-9 "Выбытие основных средств", одновременно в кредит субсчета относится амортизация со счета 02, а затем с кредита этого субсчета относится в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" остаточная стоимость выбывающих основных средств.

На затраты, связанные с разборкой производственных зданий, сооружений, жилищного фонда и техники дебетуют счет 91 и кредитуют счета: 23 "Вспомогательные производства", 10

"Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" и др.

В крупных кооперативах затраты, связанные с выбытием основных средств, предварительно аккумулируются на счете учета затрат вспомогательного производства, а потом со счета 23 относятся на дебет счета 91.

При реализации имущества - выручка облагается налогом на добавленную стоимость. На сумму НДС дебетуют счет 91 и кредитуют счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Налог на добавленную стоимость".

На кредит счета 91 относят следующие источники, дебетуя при этом счета: 10 "Материалы" - на стоимость оприходованных материальных ценностей, полученных от разборки объектов основных средств (зданий, сооружений, оборудования, техники и т.п.) по цене возможного использования или возможной реализации; 20 "Основное производство" на балансовую стоимость рабочего скота, забитого на мясо (кроме волов, буйволов и оленей, по которым амортизация не начисляется); 50 "Касса", 51 "Расчетные счета" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты за проданные (купленные) основные средства" - на сумму выручки, включая НДС от продажи (реализации) основных средств; 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", субсчет "Фонд социальной сферы" - на сумму созданного фонда социальной сферы по конкретному списанному жилому зданию; 58 "Финансовые вложения" - на договорную стоимость основных средств, переданных другим организациям в порядке долгосрочных финансовых вложений (в виде вклада в уставный (складочный) капитал); 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - на стоимость выявленных недостатков основных средств по остаточной стоимости; 83 "Добавочный капитал" - на остаточную стоимость основных средств, переданных юридическим или физическим лицам безвозмездно.

При отсутствии в добавочном капитале средств на эти цели эти расходы относят за счет прибыли, остающейся в распоряжении кооператива, т.е. по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Безвозмездная передача объектов основных средств другим организациям оформляется актом (накладной) приемки-передачи основных средств (форма N ОС-1). Списание стоимости этих основных средств с баланса производится только при получении письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету этого объекта.

Финансовые результаты от списания с бухгалтерского баланса объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому относятся.

На сумму полученной прибыли от списания объектов основных средств дебетуют счет 91 "Прочие доходы и расходы" и кредитуют счет 99 "Прибыли и убытки". При получении убытков дебетуют счет 99 и кредитуют счет 91.

Перемещение объектов основных средств между структурными подразделениями кооператива оформляется актом (накладной) приемки-передачи основных средств (форма N ОС-1) и в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту этого же счета, т.е. внутри счета 01.

В картотеке учета основных средств в этих случаях инвентарные карточки перемещают из одного структурного подразделения в другое.

Учетная политика кооператива, связанная с учетом основных средств.

В составе информации об учетной политике кооператива по вопросам учета основных средств должны быть освещены как минимум следующие положения:

- способ оценки объектов основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств;
- причины изменений стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (включая в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации);
- о принятых кооперативом сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается (жилищный фонд, продуктивный скот, многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста, земельные угодья, кроме мелиорированных земель и др.);
- об объектах основных средств, полученных (представленных) по договору аренды и финансового лизинга.

2. Бухгалтерский учет основной деятельности в потребительских кооперативах

2.1. Общие положения

2.1.1. Потребительские кооперативы являются некоммерческими организациями. Это значит, что деятельность администрации должна быть в первую очередь направлена на решение уставных некоммерческих задач (ст. 2 Федерального закона от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих

организациях"), а не на коммерческую деятельность и извлечение прибыли, хотя в процессе хозяйственной деятельности неизбежно получение продукции и доходов, которые подлежат отнесению к коммерческой деятельности.

2.1.2. В соответствии с планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности поступления от некоммерческой деятельности (целевые поступления) учитываются на счете 86 "Целевое финансирование". Для учета доходов от предпринимательской деятельности в общем порядке применяют счет 90 "Продажи".

2.1.3. Расходы некоммерческих организаций, произведенные за счет целевых средств (доходы от уставной деятельности), могут относиться в дебет счета 86 в корреспонденции непосредственно с кредитом счетов в зависимости от вида расходов: начисление заработной платы сотрудникам по уставной деятельности - со счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", отчисления в фонды социального назначения - со счета 69 "Расчеты с органами социального страхования и обеспечения" и т.д., либо предварительно накапливаются на отдельном счете, а затем списываются в дебет счета 86 (содержание управленческого персонала на счете 26 "общехозяйственные расходы" и др.).

2.1.4. Расходы, связанные с осуществлением коммерческой деятельности, относятся в дебет счета 20 "Основное производство" (по соответствующим субсчетам), оприходование производственной продукции производится с кредита счета 20 в дебет счета 43 "Готовая продукция", произведенные работы и услуги списываются с кредита счета 90 "Продажи", реализованная продукция списывается с кредита счета 40 в дебет счета 90 в течение года по плановой цене.

2.1.5. По кредиту счета 90 отражается начисление выручки по реализованной продукции, работам и услугам по договорной стоимости, разница между дебетовым и кредитовым оборотом счета 90 в установленном порядке списывается на счет 99 "Прибыли и убытки": при превышении доходов над расходами по счету 90 - на кредит счета 99 как полученная прибыль, при превышении расходов над доходами на дебет счета 99 как полученный убыток.

2.1.6. От полученной прибыли в установленном порядке утверждается налог с прибыли. Убыток покрывается в соответствии с порядком, изложенным в статьях 3 и 4 III раздела Рекомендаций.

2.1.7. В некоммерческих организациях, как правило, между целевыми доходами и доходами от предпринимательской деятельности расходы не распределяются, т.е. каждый вид расходов относится либо за счет целевых доходов (счет 86), либо за счет предпринимательской деятельности (счет 90). Кооператив, имеющий такие разные по природе доходы, обязан с самого начала вести их раздельный учет. При этом в составе расходов, относимых на коммерческую деятельность, некоммерческая организация может учесть только те доходы, которые прямо и непосредственно связаны с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг) по непрофильным видам деятельности.

2.1.8. К расходам, которые списываются за счет счета 86 относятся: зарплата руководителя и бухгалтера организации, аренда помещений организации (кроме помещений, используемых для коммерческой деятельности при наличии строго раздельного учета) и другие административные расходы. Деятельность руководителя и другой администрации направлена на решение уставных некоммерческих задач.

2.1.9. Если руководитель и бухгалтер организации часть своего рабочего времени посвящают коммерческой деятельности, то эти расходы должны учитываться отдельно, с отнесением их на коммерческую деятельность.

2.1.10. Для организации раздельного учета расходов и доходов, связанных с предпринимательской и уставной деятельностью потребительских кооперативов, можно использовать следующие рекомендации:

а) сформировать в структуре организации два подразделения с условными названиями: "коммерческий отдел" и отдел "уставной непредпринимательской деятельности";

б) четко определить состав работников, которые будут заняты в "коммерческом отделе";

в) направление (вид) предпринимательской деятельности, осуществляемой организацией, должно быть отражено в наименовании должностей сотрудников, занимающихся этим видом деятельности, и в их должностных инструкциях (техник-асеменатор, механик по ремонту автотранспорта, агроном-семеновод и т.д.);

г) каждый объект имущества организации (основные средства, МБП и т.д.) приказом руководителя распределяются между этими двумя видами деятельности. В том случае, когда это сделать невозможно, указываются проценты использования между двумя видами деятельности;

д) аппарат организации таким же образом распределяется между двумя видами деятельности;

е) любые другие виды расходов, предпринимательский характер которых не очевиден, покрываются за счет целевых поступлений и прибылью, остающейся в распоряжении кооператива.

2.1.11. Принятый организацией порядок, предусматривающий особенности ведения бухгалтерского учета одновременно уставной и предпринимательской деятельности, необходимо отразить в учетной политике кооператива.

2.1.12. Полученная некоммерческой организацией прибыль от предпринимательской деятельности не может быть распределена между учредителями. Она используется только на цели, предусмотренные уставом.

2.1.13. Целевые поступления на содержание некоммерческих организаций, поступившие как от организаций, так и от граждан, не подлежат обложению налогом на прибыль (инструкция МНС РФ N 62).

2.1.14. Согласно п. 2 Инструкции N 62 общехозяйственные и общепроизводственные расходы должны распределяться между предпринимательской и некоммерческой деятельностью пропорционально суммам выручки и целевых поступлений.

Для этого некоммерческие организации на счете 20 "Основное производство" кроме обычных субсчетов открывают субсчет "Затраты по некоммерческой деятельности" (по видам). По обычным субсчетам затраты списываются (прямо или через счет 43) на счет 90, а с субсчета "Затраты по некоммерческой деятельности" затраты списываются на счет 86).

2.1.15. Таким образом, в некоммерческих организациях (в данном случае - в потребительских кооперативах) возможно применение двух вариантов списания затрат по уставной деятельности:

Первый: прямое списание каждого вида расходов, если четко видно, что он относится к уставной (некоммерческой деятельности), - зарплата, отчисления на социальные нужды, расход материалов и т.д. - во всех этих случаях соответствующий вид расходов непосредственно относится в дебет счета 86, с кредита соответствующего счета по видам расходов: зарплата - с кредита счета 70, отчисления на социальные нужды - с кредита счета 69, расход материалов - с кредита счета 10 и т.д.

Второй: предварительное накапливание некоммерческих расходов на отдельном субсчете "Затраты по некоммерческой деятельности" с последующим списанием их на счет 86 в конце отчетного периода (месяц, квартал). Этот вариант используется в тех случаях, когда в некоммерческой организации применяется и уставная - некоммерческая деятельность и частично осуществляются другие виды операций коммерческого характера.

Учитывая, что применительно к потребительским кооперативам в основном применим второй вариант, целесообразно в этих случаях применять его.

2.2. Бухгалтерский учет в перерабатывающих кооперативах

2.2.1. Общие положения

Перерабатывающие кооперативы создаются для переработки сельскохозяйственной продукции (производство мясных, рыбных и молочных продуктов, масла, муки, хлебобулочных изделий, овощных и плодово-ягодных продуктов, изделий и полуфабрикатов из льна, конопли, лесо- и пиломатериалов и других). Практика показала, что строить производство по переработке сельскохозяйственной продукции наиболее эффективно на основе кооперации, так как в этом случае имеется больше возможностей для более полного обеспечения его сырьем, участниками кооперациями и рационального использования оборудования.

Учет затрат на переработку сельскохозяйственной продукции перерабатывающие кооперативы ведут на счете 20 "Основное производство" по субсчету "Затраты по некоммерческой деятельности". На отдельных аналитических счетах, по видам перерабатываемой сельскохозяйственной продукции и сырья (переработка молока, переработка плодово-ягодных культур, переработка овощных культур, переработка мяса свиней или крупного рогатого скота и т.д.).

При учете производственных затрат на переработку сельскохозяйственных продукции и сырья, а также исчисления себестоимости выпущенной готовой продукции кооперативы руководствуются Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве, утвержденными Министерством сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации от 04.07.1996 N П-4-24/2068.

Согласно этим методическим рекомендациям затраты на переработку продукции группируются по элементам и статьям. Под элементами затрат понимаются затраты - однородные по своему экономическому содержанию, а под статьями понимаются затраты, включающие один или несколько элементов.

Перерабатывающие кооперативы ведут учет затрат по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Эти показатели кооперативы используют при составлении годового отчета за отчетный год.

Учет на счете 20 "Основное производство" кооперативы, перерабатывающие сельскохозяйственное сырье (продукцию), ведут по статьям затрат. Рекомендуемый перечень статей для перерабатывающих кооперативов:

- оплата труда с отчислениями на социальные нужды;
- сырье для переработки;
- содержание основных средств, в том числе:
 - а) амортизация основных средств;
 - б) ремонт основных средств;
- Работы и услуги;
- Организация производства и управления;
- Прочие затраты.

На статью "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды" относят начисленную оплату труда работникам, осуществляющим переработку сельскохозяйственного сырья, упаковку готовой продукции и ее доставку в места постоянного хранения. По этой же статье учитывают и отчисления на социальные нужды (в Пенсионный фонд, фонд социального страхования, на медицинское страхование).

Отчисления на социальные нужды относятся на соответствующие объекты учета, пропорционально расходам на оплату труда по установленным законодательством нормам.

При начислении заработной платы, включая оплату отпусков и других выплат в соответствии с действующим законодательством, дебетуют счет 20 "Основное производство", субсчет "Некоммерческие расходы" и кредитуют счет 70 "Расчет с персоналом по оплате труда", а на сумму отчислений на социальные нужды дебетуют счет 20 и кредитуют счет 69 "Расходы по социальному страхованию и обеспечению".

В статью "Сырье для переработки" включают затраты на сырье для переработки в собственном производстве и на другие производственные нужды с предварительным накоплением некоммерческих расходов на отдельном субсчете по установленным статьям затрат с последующим списанием их комплексной статьей на дебет счета 86 по соответствующему субсчету целевых поступлений.

Учет деятельности в перерабатывающих кооперативах приобретения сырья у сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств строится с учетом стоимости его доставки в хозяйство (кооператив), по ценам, установленным собранием уполномоченных представителей сельскохозяйственных товаропроизводителей. Цены устанавливаются в зависимости от сортности и качества плодов, овощей и другого сырья.

На стоимость сырья, полученного от сельскохозяйственных товаропроизводителей, и стоимость доставки транспортом поставщика дебетуют счет 10 "Материалы" и кредитуют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", на сумму налога на добавленную стоимость дебетуют счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и кредитуют счет 60.

В тех случаях, когда сырье доставляется от поставщиков своим собственным транспортом, то на стоимость перевозки дебетуют счет 10 "Материалы" и кредитуют счет 23 "Вспомогательные производства".

Кооперативы с большим объемом переработки сырья, приобретенного у сельскохозяйственных товаропроизводителей, могут предварительно определять его стоимость на счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", и после окончания заготовительных операций его стоимость списывается со счета 15 в дебет счета 10 "Материалы". Применение счета 15 должно быть оговорено в учетной политике кооператива.

Сырье и другие компоненты, используемые для выработки готовой продукции, относят на производство по средневзвешенной себестоимости или по методам ФИФО и ЛИФО, т.е. как предусмотрено учетной политикой "Основное производство", субсчет "Некоммерческие затраты", и кредитуют счет 10 "Материалы".

Из стоимости сырья, израсходованного на производство готовой продукции, исключают стоимость возвратных отходов (при переработке молока - обрат, сыворотка, пахта; при забое скота и птицы - субпродукты, шкуры, пух, перо и т.д.).

Возвратные отходы оцениваются по цене возможной реализации или использования. На стоимость полученных возвратных отходов дебетуют счет 10 "Материалы" и кредитуют счет 20 "Основное производство".

В статью "Содержание основных средств" включают затраты, связанные с содержанием основных средств, используемых непосредственно в переработке сельскохозяйственного сырья (производственных зданий, цехового оборудования, целевого транспорта, производственного инвентаря и т.п.).

В эту статью включают расходы на оплату труда персонала, обслуживающего техническое оборудование цехов слесарей, наладчиков и др., включая отчисления на социальные нужды.

На содержание основных средств относят амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств производственных зданий и технологического оборудования цехов (если они начисляются) и затраты по их ремонту. В стоимость ремонта основных средств включают стоимость израсходованных запасных частей, ремонтно-строительных материалов и других материальных ценностей. Ремонт основных средств может производиться как самим кооперативом, так и подрядной организацией.

При учете затрат на содержание основных средств используют следующие счета бухгалтерского учета: Дебет счета 20 "Основное производство", кредит счетов: 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - на сумму отчислений на социальные нужды; 10 "Материалы" - на стоимость израсходованных на ремонт запасных частей и ремонтных материалов; 02 "Амортизация основных средств" - на сумму начисленных амортизационных отчислений; 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на стоимость производственного ремонта основных средств (на сумму НДС дебетуют счет 19 и кредитуют счет 60) и др.

По статье "Работы и услуги" отражают затраты на выполнение работы и оказанные услуги своими вспомогательными производствами и сторонними организациями по обеспечению производственных цехов электроэнергией, водоснабжением, газоснабжением, тепловой энергией и т.п.

По этой же статье отражают затраты холодильников на заморозку, охлаждение и хранение продукции. Расходы по хранению в холодильнике и охладительных емкостях мяса, овощей, плодов и другого сырья, предназначенного для переработки, относят на стоимость соответствующих видов сырья, потребленного в производстве.

На стоимость работ и услуг, выполненных своими вспомогательными производствами, дебетуют счет 20 "Основное производство" и кредитуют счет 23 "Вспомогательные производства". При выполнении этих работ и услуг сторонними организациями дебетуют счет 20 без НДС и на сумму НДС счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

По статье 2 "Организация производства и управления" отражают общепроизводственные расходы (затраты по организации производства и управлению в цехах и иных подразделениях кооператива) и общехозяйственные расходы.

К общепроизводственным цеховым расходам относят: затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды работников аппарата управления цехом, амортизационные отчисления, затраты на содержание и ремонт основных средств общецехового назначения, затраты на мероприятия по охране труда и технике безопасности и др.

К общехозяйственным расходам относят затраты, связанные с управлением кооперативом в целом: расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды административно-управленческого персонала; расходы на командировки и служебные разъезды; конторские, типографские, почтово-телеграфные расходы; затраты на ремонт основных средств общехозяйственного назначения, включая начисление по ним амортизации (офисы, легковые автомобили, хозяйственный инвентарь и т.п.), расходы на противопожарные мероприятия; на охрану труда и технику безопасности и др.

Общепроизводственные расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в данном цехе, и распределяются между объектами учета затрат пропорционально общей сумме затрат (без затрат по организации и управлению производством), за исключением в соответствующих производствах затрат на сырье, материалы и полуфабрикаты.

Общехозяйственные расходы распределяют между различными видами производства также, как и общепроизводственные расходы.

На сумму общепроизводственных и общехозяйственных расходов дебетуют счет 20 "Основное производство", кредитуют счета 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы". При этом четко должно быть произведено деление затрат на субсчете по счету 20, отражающих коммерческую деятельность, и на субсчете "Затраты по некоммерческой деятельности".

В небольших перерабатывающих кооперативах общехозяйственные и общепроизводственные расходы могут учитываться непосредственно на счете 20 "Основное производство" по соответствующим субсчетам.

В статье "Прочие затраты" отражают затраты, непосредственно связанные с переработкой сырья, не относящиеся ни к одной из указанных статей (износ спецодежды рабочих кооператива и т.п.).

Остановимся на особенностях учета в отдельных видах перерабатывающих кооперативов.

2.2.2. Кооперативы по переработке молока

При переработке молока в кооперативах учет затрат осуществляют по видам продуктов переработки (сливочное масло, сыр, жирный творог, обезжиренный творог, сгущенное молоко,

мороженое, кефир, брынза и др.) по установленным выше статьям затрат, на счете 20 "Основное производство" на субсчетах отдельно по коммерческой деятельности и некоммерческой.

В небольших кооперативах, производящих молочную продукцию, затраты по переработке учитывают в целом по цеху, без подразделения производимой молочной продукции, а затраты распределяют по видам полученной продукции (масло, сливки, сметана, творог и т.д. - исходя из соотношения стоимости полученных продуктов по ценам реализации).

2.2.3. Кооперативы по переработке мяса

Учет затрат по забой скота и птицы и выхода продукции ведут по отдельным видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, куры, утки, гуси и т.д.). Затраты на счете 20 "Основное производство" ведут отдельно по коммерческой и некоммерческой деятельности.

При выработке из мяса животных нескольких видов продукции (колбас, сосисок, сарделек и другой мясной продукции) себестоимость отдельных видов продуктов определяют путем распределения общей суммы затрат пропорционально стоимости полученных продуктов по ценам реализации). Отражение затрат по коммерческой и некоммерческой деятельности делают по указанному выше порядку.

2.2.4. Кооперативы по переработке семян маслених культур

Учет затрат при переработке семян маслених культур (подсолнечника, конопли, льна, горчицы, клещевины, сои, рапса и др.) на масло ведут на счете 20 "Основное производство" на аналитических счетах каждой культуры в отдельности отдельно по коммерческой и некоммерческой деятельности. При исчислении себестоимости масла из общей суммы затрат исключают себестоимость побочной продукции (жмых и т.п.) по ценам возможной реализации.

2.2.5. Кооперативы по переработке плодоовощной продукции

Затраты по переработке овощей, фруктов и картофеля (консервирование, квашение, соление, мочение, замораживание, сушка и т.п.) учитывают на счете 20 "Основное производство" по указанным выше субсчетам отдельно по каждому виду перерабатывающих производств и продукции.

Себестоимость продукции при переработке овощей, фруктов и картофеля (консервов, быстрозамороженной продукции, солений, квашений, сушеного картофеля, сухофруктов, соков) складывается из суммы затрат на выработку каждого вида продукции, включая стоимость использованного сырья, других компонентов и расходов по их переработке, фасовке и упаковке (включая стоимость бумаги, этикеток и других материалов) готовых продуктов, за вычетом стоимости используемых отходов.

Отпуск плодов и овощей со складов и хранилищ в цеха переработки производят по лимитно-заборной карте на получение материальных ценностей (форма N 117), в которой должны быть отражены их качество и сортность.

В консервном производстве расходы на тару и тарные материалы занимают значительный удельный вес. В связи с этим кооператив может вести учет затрат на тару на отдельной статье "Тара и тарные материалы".

Тару собственного производства оценивают по фактической себестоимости производства, а купленную - по ценам ее приобретения с учетом расходов по доставке в кооператив.

Цех по переработке плодов и овощей в установленные сроки составляет отчет о переработке плодов и овощей и выходе готовой продукции (форма N 123) в двух экземплярах: первый с оправдательными документами сдают в бухгалтерию кооператива, а второй остается у заведующего производством (начальника цеха).

В первом разделе этого отчета показывают количество израсходованных плодов, овощей и специй и их стоимость, во втором разделе отражают выход готовой продукции в физическом исчислении и в переводе в условные единицы (условной единицей принято считать условную банку массой нетто готовой продукции 400 граммов).

В первом разделе отчета должны приводиться данные о нормативном расходе сырья (плодов, овощей, специй и т.п.) на фактический выход готовой продукции. В случае если цех допустил перерасход против норм на выпущенную продукцию сырья (плодов, овощей, специй и т.п.) тары и других материалов, заведующий производством (начальник цеха) должен дать руководителю кооператива письменное объяснение о причинах этих отклонений.

Фактическая себестоимость готовой плодоовощной продукции складывается из стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода и затрат отчетного периода, за минусом стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода.

Незавершенное производство в переработке плодов и овощей оценивают по стоимости сырья, находящегося в переработке на конец отчетного периода.

За калькулируемую единицу готовой продукции в консервном производстве принято брать одну тысячу условных (четырёхсотграммовых банок).

Приведем пример по калькулированию консервированных помидоров. Цифры условные. Стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода - 7 млн. руб. Затраты отчетного периода - 152 млн. руб. Незавершенное производство на конец отчетного периода - 4 млн. руб. Стоимость побочной продукции - 1 млн. руб. Фактическая себестоимость готовой продукции равна 154 млн. руб. Произведено консервированных помидоров 10 млн. трехлитровых банок или в переводе на 400-граммовые - 75,0 млн. Стоимость одной тысячи условных банок консервированных помидоров будет равна 2052 руб. (154 млн. : 75 тыс.).

Себестоимость продукции винодельческого производства (вина, шампанского, коньяка, соков и др.) определяют исходя из суммы затрат на выработку продукции, включая сырье (виноград) и материалы, используемые в производстве, за вычетом стоимости возвратных отходов (остатков сырья, материалов и полуфабрикатов, утративших полностью или частично потребительские качества в процессе превращения исходного материала в готовую продукцию) и отходов, получаемых в процессе производства, не пригодных для последующего использования (выжимки, гуща, дрожжи и др.) по ценам возможной их реализации.

2.2.6. Кооперативы по переработке лесопродукции

При переработке леса в пиломатериалы учет затрат ведут на одном аналитическом счете. Опилки, непригодный горбыль и другую продукцию оценивают либо по стоимости соответствующего вида топлива, либо по ценам использования (реализации).

При значительном объеме производства обрезных и необрезных пиломатериалов учет затрат ведут по указанным видам пиломатериалов.

2.2.7. Кооперативы мукомольные

В мукомольном производстве учет затрат ведут на счете 20 "Основное производство" на аналитических счетах по видам зерна и видам помола (грубый, мелкий и т.п.). В кооперативах с небольшим объемом переработки зерна учет затрат ведут на одном аналитическом счете.

Если кооператив размалывает давальческое зерно для других организаций, то сначала исчисляют себестоимость центнера помола путем вычитания из общей суммы затрат (включая долю общехозяйственных расходов) стоимости пошедшего в размол покупного зерна и деления на общее количество размолотого зерна (собственного покупного и давальческого).

Для исчисления стоимости центнера муки к общей стоимости размола для своего кооператива (себестоимость 1 центнера размола, умноженная на количество размолотого покупного зерна) прибавляют стоимость размолотого зерна, вычитают себестоимость побочной продукции (отруби, сметки и др.) и делят на количество полученной для кооператива муки.

На фактическую себестоимость муки и побочной продукции дебетуют счет 43 "Готовая продукция" и кредитуют счет 20 "Основное производство", субсчет "Коммерческие расходы".

На стоимость услуг по переработке давальческого сырья (зерна) дебетуют счет 90 "Продажи" и кредитуют счет 20, субсчет "Некоммерческие расходы".

На сумму выручки с учетом налога на добавленную стоимость, предъявленную заказчику, дебетуют счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредитуют счет 90. На сумму налога на добавленную стоимость дебетуют счет 90 и кредитуют счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Кооперативы по мукомольному производству в основном содержатся за счет членских взносов сельскохозяйственных товаропроизводителей. В этих случаях на поступившие членские взносы дебетуют счет 51 и кредитуют счет 86. Затраты на содержание кооператива списывают со счета 20, субсчет "Некоммерческие расходы" в дебет счета 86.

2.2.8. Кооперативы по переработке льнопродукции

Затраты по переработке соломки льна и среднерусской конопли в тресту и тресты в волокно учитывают по переделам.

Соломку, полученную от выращивания льна-долгунца и среднерусской конопли, перерабатывают сначала в тресту, а затем в волокно.

Стоимость тресты складывается из стоимости соломки, переработанной в тресту, и произведенных затрат на ее переработку.

Стоимость волокна складывается из стоимости тресты, переработанной в волокно, и произведенных затрат на ее переработку, за исключением побочной продукции (костры), оцененной по ценам возможной реализации.

Себестоимость 1 тонны пеньки и волокна при первичной обработке льна и лубяных культур определяется затратами на сырье (соломка), его доставку к месту обработки (расстил, подъем, замачивание и др.) на массу готового волокна.

В кооперативах затраты от переработки сырья учитываются в зависимости от того, относится продукция к коммерческой деятельности (с оприходованием в этом случае по счету 43 и

реализацией через счет 90) или к некоммерческой деятельности (со списанием в этом случае через счет 86).

2.3. Учет деятельности сбытовых (торговых) кооперативов

2.3.1. Общие положения

2.3.1.1. К сбытовым (торговым кооперативам) относятся кооперативы: по хранению, сортировке, переработке продукции, по изучению рынка (маркетинговым операциям), по рекламе продукции, по продаже продукции. Кооперативы по хранению, сортировке, подработке продукции занимаются специализированными операциями по доведению продукции до товарного вида.

Кооперативы по изучению рынка (маркетинговым операциям), по рекламе продукции изучают рынок, дают квалифицированные консультации хозяйствам по состоянию рынка и производству наиболее перспективных с точки зрения возможного сбыта видов продукции.

Кооперативы (подразделения кооперативов) по рекламе занимаются рекламной деятельностью по произведенной продукции с целью недопущения затоваривания производственной продукции и полного ее сбыта, а также по рекламе продукции, обслуживаемых кооперативом хозяйств. Кооперативы по продаже продукции занимаются реализацией произведенной в хозяйствах продукции через специализированную торговую сеть и по договорам с постоянными потребителями.

2.3.1.2. Основу взаимоотношений сбытовых (торговых) кооперативов с хозяйствами составляют договоры на выполнение специализированных работ, связанных со сбытом продукции: хранение, сортировка, переработка продукции, изучение рынка, реклама, выбор наиболее перспективных потребителей, реализация продукции. Следовательно, заключаются договоры с покупателями на реализацию продукции.

2.3.1.3. Занимаясь операциями по сбыту продукции, кооператив выступает в роли посредника между хозяйством - производителем продукции и покупателем - потребителем продукции.

В заключаемых с хозяйствами договорах кооператив четко оговаривает виды и объемы специализированных работ, которые им будут выполнены. По мере выполнения этих работ они актируются, и хозяйства производят их оплату, что оформляется бухгалтерской записью в кооперативе: дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 86 "Целевое финансирование". За счет полученных средств производится оплата работников и других расходов, связанных с уставной деятельностью кооператива: все расходы списываются в дебет счета 86 с кредита счетов по видам расходов.

2.3.1.4. Операции по реализации продукции и получению доходов учитываются на балансе кооперативов - собственников продукции с отражением их в общем порядке на счетах 44, 90, 62, 68, 99. Однако возможен по договорным условиям и такой вариант, когда операциями по реализации за соответствующее комиссионное вознаграждение занимается потребительский кооператив. В этом случае комиссионное вознаграждение записывается на кредит счета 86, а произведенные затраты, связанные со сбытом продукции, списываются в дебет счета 86 за счет этих целевых доходов.

2.3.1.5. В отдельных, оговоренных договором случаях, кооператив может принимать произведенную продукцию на свой баланс на счет 43. В этих случаях реализация продукции отражается как предпринимательская деятельность, соответственно, с выводением финансовых результатов деятельности и уплатой налога с прибыли.

2.3.2. Учет в кооперативах по хранению, сортировке, переработке продукции

Кооперативы, занимающиеся специализированными операциями по хранению, сортировке и переработке продукции, должны обладать необходимой материальной базой по осуществлению данной деятельности: соответствующими хранилищами и специализированной техникой по хранению, сортировке и переработке продукции.

При хранении продукции должны соблюдаться установленные для этих операций технологические нормы.

Высоту насыпи зерна на складах, не оборудованных активной вентиляцией, устанавливают в зависимости от технического состояния зернохранилищ, культуры, влажности, засоренности зерна, времени года и возможностей систематической проверки его качества.

Для зерна сухого и средней сухости высоту насыпи в зернохранилище устанавливают в пределах, допускаемых техническим состоянием зернохранилищ или складов. Для влажного зерна высота насыпи должна быть не более 2 м; при временном хранении сырого зерна с влажностью в пределах ограничительных позиций высота насыпи не должна превышать 1,5 м; при кратковременном хранении зерна с влажностью свыше 19% высота насыпи должна быть не более 1 м; высота насыпи для проса должна быть не более 3 метров - для сухого, 2 м - для проса средней сухости, при временном хранении влажного проса - 1 м, сырого - 0,5 м.

Кукурузу в початках в зависимости от состояния влажности размещают следующим образом: сухую (с влажностью зерна до 16% включительно) - в обычных зерноскладах или под навесами, допуская высоту загрузки до 3 - 3,5 м; средней сухости (с влажностью зерна выше 16 до 18% включительно) - в хранилищах на длительное хранение или под навесами и в обычных складах на кратковременное хранение с применением вертикальных и горизонтальных вентиляционных каналов, при высоте насыпи не более 3 метров; влажную (от 18 до 22% включительно) - в хранилищах с активной вентиляцией, а также на специально подготовительных площадках с высотой насыпи до 2,5 м с применением активного вентилирования или вентиляционных каналов; сырую (с влажностью зерна свыше 22%) - таким же образом, как и влажную, но с меньшей высотой насыпи (не более 2 - 2,5 м), а при влажности свыше 25% - с высотой насыпи не более 1,5 м.

Картофель, как правило, хранится в картофелехранилищах и в буртах с активной вентиляцией или естественной приточно-вытяжной вентиляцией. Бурты используют нескольких типов: углубленные с глубиной котлована 60 - 70 см; полууглубленные с глубиной котлована 25 - 30 см; наземные - без котлована, щитовидные, коридорные и т.п. Глубина бурта не должна превышать 2,25 м, но в специализированных хранилищах бурты могут быть и большей емкости.

Примерная потребность соломы при буртировании картофеля составляет: при длительном хранении для бурта глубиной 3 м без котлована - 5% от массы картофеля; при краткосрочном хранении для бурта глубиной 3 м с котлованом - 2,5%; расход горбыля и досок толщиной 2 см и шириной 18 см (для устройства вентиляции) в буртах шириной 3 м составляет 0,8 - 1 куб. м в расчете на 100 т картофеля.

Хранение продукции с активным вентилированием: картофель продовольственный и семенной - в закромах большими штабелями или без закровов сплошной массой (от стены до стены) с высотой загрузки 3 - 4 м; капуста белокочанная (продовольственная и маточная) - условия хранения такие же, как и у картофеля; свекла, брюква (продовольственная и маточная) - в закромах в больших штабелях, высота загрузки - 3 - 4 м; морковь продовольственная - в закромах, вместимостью 15 - 20; высота загрузки 2 - 2,5; лук продовольственный - условия те же, что и по моркови.

Для обучения надлежащих условий хранения продукция сортируется по группам с однородными потребительскими и визуальными показателями: размеры, влажность, засоренность и т.п. При необходимости для обеспечения качественной однородности продукции делается ее подработка: переработка с выделением необходимых заранее заданных параметров, доведение до заданных позиций по влажности, засоренности и т.д.

Все затраты по хранению, сортировке и переработке продукции заранее планируются по видам и категориям продукции. Поступающая от хозяйств продукция принимается на хранение по акту и учитывается на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

Расходы кооператива по хранению, сортировке и подработке продукции возмещаются согласно условиям договора. При поступлении от хозяйств средств делается бухгалтерская запись: дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 86 "Целевое финансирование", "Поступления за хранение и подработку продукции". Все расходы кооператива, связанные с хранением, сортировкой и подработкой продукции, списываются на дебет субсчета "Затраты по некоммерческой деятельности" счета 20 с кредита счетов по принадлежности: 70 "Расчеты с персоналом об оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 10 "Материалы", 23 "Вспомогательные производства" и др. В конце хранения учтенные на счете 20 некоммерческие расходы списываются в дебет счета 86 и счет 20 закрывается.

Учетная на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" продукция возвращается хозяйству, и счет закрывается. Если по поручению хозяйства кооператив принимает на себя операции по реализации продукции, то учет этих операций отражается по типу кооперативов, занимающихся операциями по продаже продукции (см. 2.2.5, 2.2.4).

2.3.3. Учет в кооперативах, занимающихся изучением рынка (маркетинговыми операциями)

В современных условиях невозможно эффективно хозяйствовать, не занимаясь постоянно изучением рынка (маркетинговых операций) в частности предложений и спроса на производимую продукцию. Хозяйствовать вслепую в современных условиях невозможно, это неизбежно приводит к финансовому краху. Вместе с тем операции по изучению рынка, маркетинговые операции - это довольно специфичная область, требующая определенной квалификации и специальных знаний. Вот почему в системе кооперации появляются специальные кооперативы, специализирующиеся на указанных операциях.

Кооператив, занимающийся маркетинговыми операциями, имеет специальный аппарат (практически несколько человек), постоянно изучающий конъюнктуру рынка по видам продукции, производимой или закупаемой участниками кооперации. За установленные по договору суммы оплаты каждое хозяйство, член кооперации получает прогноз в части спроса и предложений на

соответствующую продукцию и среднесрочную перспективу. Оценив эти данные, участники кооперации могут более-менее обоснованно строить свою коммерческую деятельность.

Суммы поступлений от хозяйств отражаются в учете записью:

дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 86 "Целевое финансирование", субсчет "Поступления за маркетинговую деятельность".

Содержание аппарата по этому виду деятельности, проведение необходимых исследований и другие расходы относятся в дебет счета 44 "Расходы на продажу", субсчет "Расходы на маркетинговую деятельность" с кредита счетов по видам затрат: 70, 69, 96, 25 и др. В конце квартала расходы с данного счета списываются записью:

дебет счета 86 "Целевое финансирование", субсчет "Поступления за маркетинговую деятельность", кредит счета 44 "Расходы на продажу", субсчет "Расходы на маркетинговую деятельность".

Как правило, затраты на ведение маркетинговой деятельности неизбежно отразятся на эффективности сбытовых операций и улучшении финансового состояния участников кооперации.

2.3.4. Учет в кооперативах, занимающихся рекламной деятельностью

В современных условиях невозможно эффективно хозяйствовать, успешно вести рыночную деятельность, осуществлять сбыт производимой продукции, не занимаясь рекламной деятельностью. Самая лучшая продукция, неподкрепленная рекламой, может месяцами не находить сбыта и наоборот, некачественная продукция, обеспеченная квалифицированной рекламой, идти в реализацию, что называется "с колес".

В кооперации, где успешно занимаются рекламной деятельностью, как правило, затруднений со сбытом продукции не бывает и финансовое положение этих структур, как правило, всегда устойчивее.

Кооператив, занимающийся рекламной деятельностью, имеет специализированный аппарат. Каждый работник специализируется на конкретном виде рекламы. Причем самая эффективная реклама, когда она подтверждается образцами продукции, которые действительно нужны покупателю.

Как правило, кооператив заключает договор с членами кооперации на рекламу продукции. Поступающие суммы на рекламу отражаются по дебету счета 51 и кредиту счета 86 "Целевое финансирование", субсчет "Целевые поступления на рекламу".

Кооператив может производить самые различные расходы на рекламу продукции хозяйств - членов кооперации: зарплата художникам (и даже поэтам), изготовление рекламных щитов, телевизионных роликов, рекламных объявлений в печати и т.д.

Все эти расходы собираются на дебете счета 44 "Расходы на продажу", субсчет "Расходы на рекламу" в корреспонденции с кредитом счетов по видам расходов: 70, 69, 96, 10, 23, 76 и т.д.

Ученные на счете 44 расходы учитываются в разрезе важнейших статей: оплата труда с отчислениями, изготовление рекламных щитов и роликов, оплата рекламных объявлений в печати и т.д.

В конце квартала счет 44, субсчет "Расходы на рекламу" закрывается записью по кредиту субсчета в дебет счета 86 "Целевое финансирование", субсчет "Целевые поступления на рекламу".

Кооператив может выполнять заказы на рекламу за плату. В этом случае эти затраты будут отражаться через счет 90 как коммерческая деятельность.

2.3.5. Учет в кооперативах, занимающихся продажей продукции

В условиях рыночных отношений отдельные кооперативы, хорошо изучившие условия рынка, занимающиеся маркетинговыми операциями, операциями по рекламе продукции, часто специализируются затем на операциях по продаже продукции других хозяйств - участников кооперации, специализирующихся на производстве продукции.

Кооперативы, занимающиеся продажей продукции, заключают с хозяйствами - участниками кооперации договора на поставку продукции и ее реализацию за определенное целевое вознаграждение.

Возможны два варианта отражения на счетах операций по продаже продукции у кооператива, занимающегося этими операциями: первый - без оприходования реализуемой продукции на собственном балансе, второй - отражением указанной продукции первоначально в забалансовом учете, а затем с отражением реализуемой продукции на собственном балансе.

При первом варианте учет по продаже продукции клиентов, по существу, является завершением маркетинговых операций. Кооператив, имея все данные о продукции, подлежащей реализации у другого хозяйства, члена кооперации, за оговоренное заранее целевое вознаграждение подыскивает ему покупателя, согласно с условиями реализации и оплаты, предложенными продавцом.

Кооператив в данном случае выступает в роли комиссионера. Оговорив заранее сумму целевого вознаграждения и передав всю необходимую информацию продавцу, после завершения

сделки он получает сумму вознаграждения, что отражается в учете: дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 86 "Целевое финансирование", субсчет "Поступления целевого вознаграждения". Все расходы кооператива, связанные с указанными операциями, как правило, напрямую списываются в дебет счета 86 с кредита счета 70, 69 и др.

При значительных объемах подобных операций возможно предварительное накопление расходов на субсчете 44-4 "Комиссионные и прочие расходы по реализации продукции в потребительских кооперативах".

Второй вариант. Реализуемая продавцом продукция принимается кооперативом на забалансовый счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение". Комиссионные операции при данном варианте отражаются в точности таким же образом, как и при предыдущем варианте. Вначале продукция зачисляется на забалансовый счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение". В процессе осуществления маркетинговой деятельности и подыскании покупателя продукция списывается с забалансового счета и приходится на дебет счета 43 "Готовая продукция", субсчет "Продукция участников кооперации для реализации", в корреспонденции со счетов 76, субсчет "Расчеты с участниками кооперации". Со счета 43 продукция по балансовой оценке списывается в дебет счета 90 "Продукты", субсчет "Себестоимость продукции" и по договорной цене отражается по кредиту счета 90 субсчет "Выручка" и дебету счета 62 (в обычном порядке также отражаются суммы НДС). Полученную выручку в зависимости от условий договора кооператив перечисляет участнику кооперации - первоначальному владельцу продукции либо в сумме: продажная цена минус полученное целевое вознаграждение (т.е. прибыль идет вся первоначальному владельцу продукции), либо по цене, включающей кроме сумм целевое дополнительное вознаграждение. В этом случае часть прибыли по реализованной продукции остается у кооператива, а остальная часть будет перечислена владельцу продукции.

На счетах эти операции будут отражены следующим образом:

1. Получение продукции для реализации: дебет забалансовый счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" 20 тыс. руб.

2. Поступили суммы целевого вознаграждения за реализацию продукции - 1 тыс. руб. дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 86 "Целевое финансирование", субсчет "Поступление целевого вознаграждения".

3. Продукция списывается с забалансового счета: кредит забалансового счета 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

4. Продукция оприходована в балансовом учете по учетной цене за вычетом НДС - 18,2 тыс. руб., сумма НДС - 1,8 тыс. руб.

а) дебет счета 19 "НДС по приобретенным ценностям" кредит счета 76 - 1,8 тыс. руб.

б) дебет счета 43 "Готовая продукция" 18,2 тыс. руб. субсчет "Продукция участников кооперации для реализации". Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

5. Продукция списана в реализацию по учетной цене 18,2 тыс. руб. дебет счета 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продукции" кредит счета 43 "Готовая продукция", субсчет "Продукция участников кооперации".

6. Начислена сумма с покупателей по договорной цене - 30 тыс. руб. дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", кредит счета 90, субсчет "Выручка".

7. Начислен НДС с покупателей - 2,7 тыс. руб., дебет счета 90, субсчет НДС кредит счета 68, субсчет "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС".

8. Перечисленная сумма НДС со счета 19 - 1,8 тыс. руб. дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС", кредит счета 19.

9. Оплачена выручка покупателем, включая НДС - 30,0 тыс. руб., дебет счета 51; кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

10. Начислена сумма НДС с покупателя - 2,7 тыс. руб., дебет счета 90 "Продажи", субсчет "НДС", кредит счета 68.

11. Выведен по счету 90 финансовый результат деятельности (30,0 - 20,9 = 9,1), дебет счета 90, кредит счета 99 "Прибыли и убытки".

12. Перечислена прибыль на счет 84 - 9,1 тыс. руб., дебет счета 99 "Прибыли и убытки", кредит счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

13. Часть прибыли отнесена первоначальному владельцу - 2,6 тыс. руб., дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", кредит счета 76.

14. Оплачена задолженность в бюджет по НДС - 0,9 тыс. руб., дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС", кредит счета 51 "Расчетные счета".

15. Произведен расчет с первоначальным владельцем (20 + 4,6) = 24,6 тыс. руб., дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", кредит счета 51 "Расчетные счета".

16. Списаны затраты по некоммерческой деятельности - 1 тыс. руб., дебет счета 86 "Целевое финансирование", кредит разных счетов.

Таким образом, часть прибыли распределилась между кооперативом и организацией, которая произвела и передала ему продукцию. Соответственно, в потребительском кооперативе учет должен быть разделен по уставной (некоммерческой) деятельности и коммерческой деятельности (в части счета 90 и 84).

2.4. Учет деятельности обслуживающих кооперативов

2.4.1. Общие положения

К обслуживающим относятся кооперативы, выполняющие специализированные работы по обслуживанию произведенной и иных видов деятельности хозяйств, входящих в кооперацию: кооперативы по мелиоративным работам, по транспортным работам, по агрохимическому обслуживанию, по ремонтному обслуживанию, по эколого-восстановительным работам, по телефонизации, по электрификации, по газификации, по ветеринарному обслуживанию, по племенной работе, по внесению удобрений и ядохимикатов, по ревизионной деятельности, по научно-консультационному обслуживанию, по санаторно-курортному обслуживанию. Рассмотрим порядок ведения учета в каждом из этих кооперативов.

2.4.2. Учет в кооперативах по выполнению мелиоративных работ

К мелиоративным работам относятся специализированные работы по улучшению земель: их осушению, орошению, обводнению и др. как связанные с созданием новых объектов (плотин, каналов, дамб, оросительной сети), так и работы неинвентарного характера, не связанные с созданием новых объектов (плотин, каналов, дамб, оросительной сети), так и работы неинвентарного характера, не связанные с созданием новых объектов, носящих характер капитальных вложений - культур - технические мероприятия по поверхностному улучшению земель для сельскохозяйственного использования (планировка земельных участков, корчевка площадей под пашню, очистка полей от камней и валунов, срезание кочек, расчистка зарослей, очистка водоемов и др.). Сюда же относятся капитальные вложения на проектно-изыскательские работы, включая затраты, связанные с созданием проектно-сметной документации (составление проектного задания, технического проекта, рабочих чертежей) с привязкой проектов к местности и авторским надзором, выполнения проектных заданий.

Некоторые виды затрат, носящих долговременный характер, не включаются в объем капитальных вложений. Это, в частности, затраты по известкованию кислых почв, гипсованию солонцовых почв и созданию долговечных культурных пастбищ. Эти затраты учитываются в составе незавершенного производства растениеводства и включаются равными долями в течение 5 - 7 лет на себестоимость производимой продукции на улучшенных землях.

Как видно из разнообразия выполняемых видов работы, кооперативы, выполняющие эти работы, должны быть оснащены специализированной техникой, иметь кадры, владеющие этой техникой. Все это обеспечивается в специализированных мелиоративных кооперативах по выполнению мелиоративных работ.

Организации - члены кооперации, для которых выполняются мелиоративные работы, перечисляют кооперативам целевые отчисления в пределах, необходимых для выполнения намеченных работ, что отражается у них проводкой: дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заемщиками", кредит счета 51 "Расчетные счета".

Полученные средства отражаются в бухгалтерском учете кооператива записью: дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "На мелиоративные работы".

Выполняемые в счет полученных отчислений затраты на мелиоративные работы относят в дебет счета 20, субсчет "Расходы по некоммерческой деятельности по мелиоративным работам" в корреспонденции с кредитами счетов по видам затрат: 70, 69, 96, 23, 25, 10 и др. По завершении работ они на основании акта принимаются комиссией и произведенные затраты списываются с кредита счета 20, субсчет "Расходы по некоммерческой деятельности по мелиоративным работам" в дебет счета 86 по аналитическому счету "На мелиоративные работы".

В хозяйствах - участниках кооперации принятые работы отражают по дебету счета 08 "Вложение во внебюджетные активы" с кредита счета 76, субсчет "Расчеты по целевым взносам", а затем в общем порядке приходят в состав основных средств (дебет счета 01, кредит счета 08).

Что касается затрат, не относящихся к капитальным вложениям (известкование, гипсование и др.), то в кооперативах они учитываются в общем порядке и списываются за счет произведенных отчислений по счету 86, в хозяйствах, для которых выполнялись работы, они относятся в состав незавершенного производства по счету растениеводства и затем постепенно в течение 5 - 7 лет списываются на себестоимость продукции, получаемой с улучшенных земель.

2.4.3. Учет в кооперативах по выполнению транспортных работ

В настоящее время отдельные виды транспортных работ выполняются специализированными машинами, которые не всегда могут быть загружены в одном хозяйстве, требуют специализированного обслуживания, затрат на приобретение специализированных запчастей и оборудования, которые на длительное время будут заморожены в хозяйстве и не всегда по ним будет получена отдача. Поэтому по такому специализированному транспорту наиболее приемлемой формой использования являются кооперативы по выполнению транспортных работ.

В соответствии с договором и потребностью в специализированных транспортных работах участники кооперации перечисляют потребителю кооперативу целевые взносы на проведение указанных работ, которые отражаются записью: дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Поступления на выполнение транспортных работ".

Выполняемые за счет полученных отчислений транспортные работы кооперативы учитывают на счете 20 на отдельном субсчете "Некоммерческие расходы по транспортным работам". Учет ведется по следующей номенклатуре статей: заработная плата с отчислениями, ремонт основных средств, топливо, запасные части, работы и услуги, прочие затраты с отнесением затрат по каждой статье с кредита счетов по их принадлежности: 70, 69, 10, 23 и др.

В конце квартала учтенные на субсчете затраты списываются с кредита счета 20, субсчет "Некоммерческие расходы по транспортным расходам" в дебет счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Поступления на выполнение транспортных работ".

При выполнении обычных (коммерческих) транспортных работ они учитываются на счете 20, субсчете "Автомобильный транспорт". Откуда списываются в дебет счета 90 "Продажи" по кредиту счета отражается выручка и финансовый результат в установленном порядке, перечисляемый на счет 99 "Прибыли и убытки". Учет некоммерческих и коммерческих транспортных работ, таким образом, в кооперативе строго разграничиваются.

2.4.4. Учет в кооперативах по агрохимическому обслуживанию

В современных условиях получение высоких урожаев невозможно без грамотного агрохимического обслуживания: внесения в необходимых дозах (с учетом состояния почв) азотных, калийных, фосфорных и других удобрений, а также химических средств защиты растений.

Агрохимическое обслуживание хозяйств выполняют различные специализированные организации системы Агрохимии, а также потребительские кооперативы по агрохимическому обслуживанию.

Сельскохозяйственные организации, входящие в систему кооперации, стоимость агрохимического обслуживания согласно договору перечисляют кооперативу в установленные сроки, что оформляется бухгалтерской записью: дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Поступления за агрохимическое обслуживание".

Выполняемые кооперативом работы по агрохимическому обслуживанию учитывают на дебете счета 20 по субсчету "Некоммерческие работы по агрохимическому обслуживанию". Затраты учитывают по установленным статьям в корреспонденции с кредитом счетов 10, 23, 70, 69 и др., ежеквартально выполненные некоммерческие работы по агрохимическому обслуживанию списывают со счета 20 с указанного субсчета и относят в дебет счета 86 по субсчету "Поступления за агрохимическое обслуживание".

При выполнении работ по агрохимическому обслуживанию на коммерческих условиях они списываются со счета 20 в дебет счета 90 с отражением причитающейся выручки по кредиту счета 90, отражением НДС, выведением в установленном порядке финансового результата и перечисления его на счет 99 "Прибыли и убытки".

2.4.5. Учет в кооперативах по ремонтному обслуживанию

Кооперативы по ремонтному обслуживанию выполняют специализированные работы по ремонту тракторов, комбайнов, автомашин, сельхозмашин, другой, а также прочие ремонтные работы.

Сельскохозяйственные предприятия в соответствии с составленными сметами на ремонт и ведомостями дефектов перечисляют кооперативам в установленные сроки целевые средства для проведения ремонта, что отражается в кооперативе записью: дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 86 "Целевое финансирование" и аналитический счет "Целевые поступления на ремонт".

Кооператив в установленный срок проводит ремонтные работы с отнесением затрат в дебет счета 20, субсчет "Ремонтные работы некоммерческого характера" с кредита корреспондирующих счетов по конкретным видам затрат на ремонт: заработная плата (сч. 70), отчисления на социальные нужды (сч. 69), затраты запасных частей и ремонтных материалов (сч. 10), цеховые расходы ремонтной мастерской (сч. 25), услуги других вспомогательных производств (сч. 23), услуги разных организаций (сч. 60, 76 и др.). В конце квартала (или по завершению ремонта)

затраты со счета 20 комплексной статьей списываются с кредита данного субсчета в дебет счета 86 "Целевое финансирование" по аналитическому счету "Поступления на ремонт".

При проведении ремонтных работ на коммерческих условиях они списываются со счета 20, в дебет счета 90 "Продажа" по себестоимости ремонта с отражением НДС и начисленной выручки по ремонту по данному счету, выведением и перечислением на счет 99 полученного финансового результата. Тем самым уставная и коммерческая деятельность кооператива по ремонту строго разграничиваются.

2.4.6. Учет в кооперативах по эколого-восстановительным работам

В процессе сельскохозяйственного производства неизбежны потери, связанные с ухудшением экологических условий: усиление эрозионных процессов, загрязнение и воздушной среды, ухудшение плодородия почв, уничтожение лесных массивов и т.п. Нанесенный ущерб природным условиям должен по возможности быть ликвидирован за счет проведения эколого-восстановительных работ; приостановления и ликвидации эрозионных процессов, очищения водоемов, восстановления лесных массивов, проведения мероприятий по ликвидации загрязненности воздушной среды и водоемов, восстановления лесных массивов и почвенного плодородия. Все эти мероприятия должны осуществлять потребительские кооперативы по эколого-восстановительным работам. На указанные цели хозяйства должны делать кооперативам специальные отчисления. Эти суммы, поступающие от хозяйств, в кооперативе отражаются по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Поступления на эколого-восстановительные работы".

Выполненные кооперативами эколого-восстановительные работы относятся на счет 20 по субсчету "Некоммерческие затраты", на эколого-восстановительные работы". Учет ведется по типовой номенклатуре статей затрат в корреспонденции с кредитом счетов в зависимости от вида затрат: оплата труда (сч. 70), отчисления на социальные нужды (сч. 69), услуги вспомогательных производств (сч. 23), расход материалов (сч. 10), услуги сторонних организаций (сч. 60 и 76) и т.д. В конце квартала учтенные на субсчете затраты комплексной статьей списываются по кредиту субсчета и относятся в дебет счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Поступления на эколого-восстановительные мероприятия", после чего субсчет закрывается.

В случае проведения эколого-восстановительных работ на коммерческой основе они списываются в дебет счета 90 "Продажи" с отражением по кредиту счета 90 источников средств для их возмещения (средства организаций, причинивших вред природе, средства спонсоров и др.). Сальдо счета 90 в установленном порядке перечисляется на счет 99 "Прибыли и убытки".

2.4.7. Учет в кооперативах по телефонизации

В сельской местности еще достаточно населенных пунктов, не подключенных к телефонным линиям, ускорить этот процесс призваны кооперативы по телефонизации. Они подключают населенные пункты к телефонным линиям, обеспечивают эксплуатацию оборудования и функционирование телефонных точек.

За проведение работ по телефонизации и последующее обеспечение эксплуатации телефонных точек хозяйства перечисляют кооперативам соответствующие отчисления, которые отражаются по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Отчисления на телефонизацию".

Расходы на телефонизацию и последующее монтирование телефонной сети и телефонных точек относят в дебет счета 20 и основное производство, субсчет "Некоммерческие затраты на телефонизацию". Учет ведется по статьям затрат в соответствии с кредитом корреспондирующих счетов: заработная плата с отчислениями (сч. 70, 69), расход материалов (сч. 10), работы и услуги (сч. 23 или 76), использование электроэнергии (сч. 23) и др. Ежеквартально расходы с кредита субсчета "Затраты на телефонизацию" списываются комплексной статьей и относятся в дебет счета 86 "Целевое финансирование" по аналитическому счету "Отчисления на телефонизацию".

В хозяйствах, в которых проводится телефонизация, соответствующие затраты обычным путем отражаются по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" со списанием кредита счета 08 в дебет счета 01 "Основные средства" после завершения всех работ и принятия объекта в эксплуатацию.

2.4.8. Учет в кооперативах по электрификации

Потребительский кооператив по электрификации выполняет комплекс работ по обеспечению подключения хозяйств к государственным энергосистемам, техническое обслуживание их, ремонт электрооборудования, обеспечение электрификации производственных процессов и освещения территории населенного пункта.

За проведение работ по электрификации хозяйства перечисляют кооперативам соответствующие отчисления, которые отражаются по дебету счета 51 и кредиту счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Отчисления на электрификацию".

Затраты на электрификацию относят в кооперативах в дебет счета 20 "Основное производство", субсчет "Некоммерческие затраты на электрификацию". Затраты по электрификации на счете 20 учитывают по установленной классификации статьей в корреспонденции с кредитом взаимосвязанных счетов: оплата труда с отчислениями на социальные нужды (сч. 70, 69), работы и услуги (сч. 23 - по собственным работам и услугам, 76 - по услугам сторонних организаций), расход материалов (сч. 10).

По окончании квартала или завершению работ по электрификации затраты комплексной статьей списываются с кредита счета 20 в дебет счета 86, аналитический счет "Отчисления на электрификацию".

В хозяйствах, в которых проводится электрификация, соответствующие затраты списываются в дебет счета 08 "Вложение во внеоборотные активы", аналитический счет "Расходы на электрификацию", и после завершения всех работ на основании приемного акта с участием службы электрификации затраты списываются с кредита счета 08 с оприходованием законченных объектов по электрификации в дебет счета 01 "Основные средства".

2.4.9. Учет в кооперативах по газификации

Значительная часть хозяйств еще не газифицирована (ни для производственных, ни для бытовых нужд). Кооперативы по газификации выполняют комплекс работ по прокладке газовых труб от магистральных трубопроводов до монтажа необходимого оборудования газового хозяйства и обеспечения работы газового хозяйства.

Участники кооперации перечисляют кооперативу по газификации отчисления на проведение работ по газификации. Эти суммы отражаются по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Отчисления на газификацию".

Расходы по газификации относят в дебет счета 20, субсчет "Некоммерческие расходы по газификации" с постоянным учетом по видам расходов: оплата труда с отчислениями на социальные нужды (корреспондирующие счета 70 и 69), работы и услуги (корреспондирующие счета 23 и 76), расход материалов (корреспондирующий счет 10) и др. В конце квартала или по завершении работ по газификации затраты списываются комплексной статьей со счета 20 в дебет счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Отчисления на газификацию".

В хозяйствах, в которых проводится газификация, соответствующие расходы относят в дебет счета 08 "Вложение во внеоборотные активы", аналитический счет "Расходы по газификации". По завершению кооперативом всех работ по газификации составляется приемный акт с участием представителей службы газового хозяйства и затраты с кредита счета 08 списываются с оприходованием законченного объекта в дебет счета 01 "Основные средства".

2.4.10. Учет в кооперативах по ветеринарному обслуживанию

В каждом хозяйстве проводятся мероприятия по ветеринарно-санитарному обслуживанию и лечению животных. Однако наибольший эффект они дают (особенно в случаях массовых заболеваний животных) при централизации ветеринарной службы в кооперативах по ветеринарному обслуживанию, которые проводят как диагностические обследования скота (делают необходимые прививки и санитарную обработку), так и осуществляют борьбу с заболеваниями скота, в том числе в случаях эпизоотий, проводят карантинные мероприятия и др.

На указанные цели хозяйства делают ветеринарным кооперативам целевые отчисления, которые отражаются в учете по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 86 "Целевое финансирование" и счет "Отчисления на ветеринарные мероприятия".

Проводимые в кооперативе ветеринарные мероприятия учитываются по дебету счета 20, субсчет "Некоммерческие расходы на ветеринарные мероприятия" по установленной номенклатуре статей в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов: оплата труда с отчислениями на социальные нужды (сч. 70, 69), расход медикаментов (сч. 10), проведение санитарных и карантинных мероприятий (сч. 23 и 76), прочие расходы. В конце каждого квартала затраты со счета 20 списывают комплексной статьей в дебет счета 86, аналитический счет "Отчисления на ветеринарные мероприятия".

2.4.11. Учет в кооперативах по племенной работе

Племенная работа является важнейшей составной частью повышения воспроизводства стада, улучшения его народного состава и тем самым - повышения производства и качества продукции животноводства. Наибольший эффект эта работа дает при концентрации усилий и специалистов в специализированных организациях по племенной работе и, в частности, в кооперативах по племенной работе.

Обычно кооператив работу по улучшению породности стада ведет одновременно в нескольких хозяйствах - это обеспечивает наибольший эффект за счет эффективного использования наиболее продуктивных животных.

Хозяйства, в которых кооператив проводит племенную работу в установленных размерах, делают на эту цель денежные отчисления, что отражается в кооперативе бухгалтерской записью: дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Отчисления на племенную работу".

Затраты, производимые кооперативом по племенной работе, отражаются по дебету счета 20 на субсчете "Некоммерческие затраты по племенной работе" по статьям затрат в соответствии с кредитом корреспондирующих счетов: оплата труда с отчислениями (сч. 70, 69), приобретение племенного молодняка (сч. 60, 76), работы и услуги (сч. 23, 76), использование биопрепаратов, медикаментов, биостимуляторов (сч. 10) и др. Ежеквартально расходы со счета 20 списывают в дебет счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Поступления на племенную работу".

В хозяйствах, в которых проводится кооперативом племенная работа, затраты по племенной работе относятся в дебет счета 20-2 "животноводство" с кредита счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Затем эти затраты вместе с другими затратами хозяйства по выращиванию молодняка относятся со счета 20 - на счет 11 "Животные на выращивании и откорме". При переводе племенного молодняка в основное стадо дебетуют счет 08 и кредитуют счет 11, с последующим зачислением в основное стадо (д-т 01, к-т 08). В другом случае в соответствии с договором племенной молодняк может оставаться для расширения племенного ядра формируемого стада кооператива, либо поступать в реализацию другим хозяйствам. Все это оформляется в бухгалтерском учете соответствующими записями на счетах.

2.4.12. Учет в кооперативах по строительным работам

В хозяйствах в процессе строительства часто возникает необходимость в проведении специализированных работ, которые требуют либо специального оборудования, остатков, либо квалифицированной рабочей силы, специализированной на указанных работах. Как правило, такие работы выполняются специализированными организациями (кооперативами по строительным работам).

Для указанных работ хозяйства делают целевые перечисления кооперативам, которые отражаются у него по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 86, аналитический счет "Целевые поступления по строительным работам".

Указанные работы в кооперативе отражаются по дебету счета 20 по субсчету "Некоммерческие затраты по строительным работам" по статьям в соответствии с корреспонденцией счетов: оплата труда с отчислениями (сч. 70, 69), расход строительных материалов (сч. 10), работы и услуги (сч. 23 и 76), монтаж оборудования (сч. 07) и др. В конце квартала или по окончании объекта затраты списываются комплексной статьей по кредиту данного субсчета и относятся в дебет счета 86 "Поступления на строительные работы".

В хозяйстве - члене кооперации, для которого выполнялся объект, затраты отражаются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счета 76. Затем в установленном порядке на основании акта приемки законченного объекта он приходится в состав основных средств бухгалтерской записью: дебет счета 01 "Основные средства", кредит счета 08 "Вложения во внеоборотные активы". Если выполнялись только отдельные специализированные работы, то они отражаются лишь по счету 08, а на счет 01 в составе других затрат они зачисляются после завершения объекта.

2.4.13. Учет в кооперативах по ревизионной работе

Часто в составе кооперации выделяется специализированное подразделение (кооператив) по проведению ревизионной (аудиторской) работы. В зависимости от условий договора проверки могут быть полными по итогам года либо по отдельным вопросам хозяйственно-финансовой деятельности в течение года.

Для проведения ревизионной работы хозяйства перечисляют кооперативам целевые отчисления, которые отражаются у кооператива по счету 51 "Расчетные счета" и 86 "Целевое финансирование" и аналитический счет "Поступления на проведение ревизионной работы".

Затраты на проведение проверок (ревизий, аудита) кооператив относит на счет 20 "Основное производство", субсчет "Некоммерческие расходы по проведению ревизий и аудита"; учитываются по установленной номенклатуре статей в корреспонденции с кредитом счетов в зависимости от видов затрат: оплата труда с отчислениями на социальные нужды (сч. 70 и 69), оплата мелких расходов (сч. 50), привлечение экспертов (сч. 76) и др. В конце квартала или по завершении работ списывают комплексной статьей по кредиту субсчета и относят в дебет счета 86, аналитический счет "Отчисления на проведение ревизионной работы".

В хозяйстве, где проводилась проверка, затраты на основании акта с приложенным счетом относят в дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы" и кредит счета 76, на котором числятся произведенные на эту цель отчисления.

Если кооператив делает аудиторскую проверку, то он в установленном порядке должен иметь лицензию Минфина РФ на проведение аудита.

2.4.14. Учет в кооперативах по научно-консультационному обслуживанию

В связи с ростом и усложнением процесса производства по отдельным особо сложным вопросам хозяйства вынуждены обращаться за консультациями к соответствующим специалистам, которые могут быть объединены в научно-консультационный кооператив.

В соответствии с заключенным договором хозяйство перечисляет кооперативу целевые средства для проведения намеченных научно-консультационных работ, которые отражаются у кооператива по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Отчисления на научно-консультационное обслуживание".

Затраты на научное консультирование учитывают на счете 20, субсчет "Некоммерческие расходы на научно-консультационное обслуживание". По дебету счета затраты по статьям в корреспонденции с кредитом счетов в зависимости от видов расходов: оплата труда с отчислениями (сч. 70, 69), привлечение консультантов со стороны (сч. 70), транспортные расходы (сч. 23). В конце квартала или по завершению работ затраты списывают со счета 20 комплексной статьей и относят в дебет счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Отчисления на научно-консультационное обслуживание".

Если отдельных консультационных услуг оказалось недостаточно и хозяйство просит о дополнительных научно-консультационных услугах на коммерческой основе, то они проводятся кооперативом уже с отнесением в дебет счета 90 по себестоимости с отражением по кредиту счета 90 по договорной цене с начислением НДС и выведением соответствующего финансового результата и перечисления его на счет 99.

Указанные операции будут отражены на счетах следующим образом: отнесены затраты по консультациям и транспортные расходы на счет 90, дебет счета 90, кредит счетов 70, 69, 23; начислена оплата согласно договору за консультационные услуги: дебет счета 62, кредит счета 90, отражена сумма НДС - дебет счета 90, кредит счета 68; отнесена сумма финансового результата со счета 90 на 99: дебет счета 90, кредит счета 99 (или наоборот).

Как уже отмечалось выше, коммерческие операции в потребительских кооперативах должны строго отделяться от некоммерческой деятельности, т.к. это связано с налогообложением коммерческой деятельности.

2.4.15. Учет кооперативов по информационному обслуживанию

Информационное обслуживание в современных условиях для каждого вида деятельности имеет исключительно важное значение: в растениеводстве - информация о новых сортах растений, о современных технологиях, методах обработки почвы, о наиболее продуктивном семенном материале и т.д. Ни одно хозяйство не в состоянии иметь всю необходимую современную технологическую информацию. Поэтому наиболее эффективный путь - получать нужную, самую современную информацию в специализированных организациях по информационному обслуживанию - в данном случае - кооперативах, специально занимающихся этим видом деятельности.

Хозяйство заказывает кооперативу постоянно направлять современную информацию по актуальным вопросам производства, экономики, учета финансов и т.д. и в соответствии с договором перечисляет кооперативу необходимую для этого сумму. Полученная сумма зачисляется в дебет счета 51 "Расчетные счета" и кредит счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Поступления для информационного обслуживания".

Расходы кооператива по сбору заказной информации учитываются по дебету счета 20, субсчет "Некоммерческие расходы", по информационному обслуживанию" в разрезе статей затрат по корреспондирующим счетам: оплата труда с начислениями (сч. 70 и 69), подписка на научную литературу (сч. 97), приобретение литературы и средств технической информации (сч. 60, 76) и др.

В специально оговоренные сроки необходимая информация передается заказчиком, а учтенные на субсчете "Некоммерческие расходы", аналитический счет "Расходы по информационному обслуживанию" затраты комплексной статьей списываются с кредита счета 20 в дебет счета 86, аналитический счет "Поступления для информационного обслуживания". Информация в виде книг, журналов, буклетов, дискет, диафильмов, кинофильмов приходится в хозяйствах в дебет соответствующих счетов и кредит счета, на котором числились перечисленные кооперативу средства.

При недостаточности заказной информации по договору хозяйство может заказать ее дополнительно у кооператива на коммерческих условиях (с оформлением через счета 90 и выведением на счет 99 финансовых результатов).

2.4.16. Учет в кооперативах по медицинскому обслуживанию

Работники сельского хозяйства, как и другие граждане страны, застрахованы по медицинскому страхованию (3,6% начислений на оплату труда) и подлежат бесплатному обслуживанию в медицинских учреждениях. Однако часто ввиду территориальной отдаленности, недостаточной квалификации медицинского персонала и слабой материально-технической базы сельских учреждений здравоохранения эта медицинская помощь оказывается недостаточно эффективной. Поэтому для медицинского обслуживания тружеников села создаются специализированные медицинские кооперативы.

Хозяйства по договору перечисляют кооперативам необходимые суммы для квалифицированного медицинского обслуживания своих работников. Это отражается в учете кооператива записью по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 86 "Целевое финансирование" аналитический счет "Отчисления на медицинское обслуживание". Все затраты кооператива на медицинское обслуживание работников хозяйств учитываются на счете 29, субсчет "Некоммерческие расходы на медицинское обслуживание". По дебету счета отражаются затраты в разрезе статей в соответствии с корреспондирующими счетами: оплата труда с отчислениями на социальные нужды (сч. 70, 69), расход медикаментов (сч. 41, 10), приглашение и оплата консультантов в сложных случаях и для постановки точного диагноза (сч. 50) и т.д.

В конце квартала учтенные на субсчете затраты комплексной статьей списываются со счета 20 в дебет счета 86, аналитический счет "Отчисления на медицинское обслуживание".

Как и в других кооперативах, кооперативы по медицинскому обслуживанию могут заниматься и коммерческой деятельностью, но она допустима лишь в случаях, если полностью выполнены договоры с хозяйствами по медицинскому обслуживанию на некоммерческих условиях.

2.4.17. Учет в кооперативах по санаторно-курортному обслуживанию

Многие хозяйства расположены в живописных районах с целебным климатом и наличием лечебных факторов (минеральные источники, грязи и т.п.).

Поэтому вполне оправдана в этих условиях организация лечебно-оздоровительных учреждений типа санаториев, профилакториев и лечебниц непосредственно в этих местностях вблизи от мест проживания и работы сельских тружеников, т.е. создание кооперативов по санаторно-курортному обслуживанию работников кооперирующихся хозяйств.

Кооператив определяет по смете стоимость лечения в расчете на одно койко-место и эта сумма (при одобрении ее хозяйствами - участниками кооперации и индивидуальными членами кооператива) принимается в качестве суммы взноса за лечение 1 человека. Хозяйства в соответствии с медицинскими показаниями направляют на лечение своих работников с перечислением суммы за каждого человека.

Поступившие суммы зачисляются в кооперативе на дебет счета 51 "Расчетные счета" и кредит счета 86, аналитический счет "Поступления по санаторно-курортному обслуживанию".

Кооператив учитывает все расходы по санаторно-курортному обслуживанию на счете 20 по субсчету "Некоммерческие расходы по санаторно-курортному обслуживанию". На дебет счета относят затраты по их видам в соответствии с корреспондирующими счетами: оплата труда с отчислениями на социальные нужды (сч. 70, 69), расход лечебных материалов (сч. 41, 10), оплата процедур в грязелечебницах и в бальнеологических учреждениях (сч. 60, 76), стоимость питания (сч. 90), стоимость культурно-развлекательных мероприятий (сч. 76) и др.

В конце квартала суммы учтенных на субсчете расходов комплексной статьей списываются со счета 20 в дебет счета 86 "Целевое финансирование и поступления", аналитический счет "Поступления по санаторно-курортному обслуживанию".

Отметим также, что коммерческая деятельность по данному субсчету допустима лишь при полном выполнении обслуживания планового контингента.

Таким образом, деятельность обслуживающих кооперативов при их многообразии, важности в большинстве случаев видов выполняемой деятельности и для обслуживаемых хозяйств и для самих кооперативов в современных условиях имеет исключительно важное значение и несомненно.

2.5. Учет деятельности сельскохозяйственных снабженческих кооперативов

Снабженческие кооперативы создаются для снабжения сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств: минеральными удобрениями, пестицидами, гербицидами, известковыми материалами, нефтепродуктами, запасными частями, оборудованием, семенами, кормами, молодняком скота и птицы и другими производственными запасами.

Учет затрат сельскохозяйственных снабженческих кооперативов по закупкам и снабжению сельскохозяйственных товаропроизводителей средствами производства (минеральными удобрениями, средствами защиты растений и животных от болезней, нефтепродуктами, кормами, семенами и т.п.) ведут на счете 44 "Расходы на продажу по основным видам поставляемых сельскому хозяйству производственных запасов".

Затраты кооператива по осуществлению снабженческой деятельности формируются в соответствии с Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 августа N 552 (с учетом внесенных изменений и дополнений).

Учет на счете 44 "Расходы на продажу" снабженческие кооперативы ведут по статьям затрат, перечень которых устанавливается самим кооперативом. Рекомендуемый перечень статей для снабженческих кооперативов:

- Оплата труда с отчислениями на социальные нужды;
- Транспортные расходы по завозу товаров;
- Расходы по хранению товаров;
- Содержание основных средств, в том числе:
 - а) амортизация основных средств (если она начисляется);
 - б) ремонт основных средств;
- Работы и услуги;
- Организация снабжения и управления;
- Прочие затраты.

На статью "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды" относят начисленную оплату труда работникам кооператива, осуществляющим приемку от поставщиков, разгрузку и отпуск товаров (производственных запасов) сельскохозяйственным организациям и крестьянским (фермерским) хозяйствам.

По этой же статье учитывают и отчисления на социальные нужды (в Пенсионный фонд, фонд социального страхования, на медицинское страхование).

Отчисления на социальные нужды относятся на соответствующие объекты учета, пропорционально расходам на оплату труда по установленным законодательством нормам.

При начислении оплаты труда, включая оплату отпусков и других выплат в соответствии с действующим законодательством дебетуют счет 44 "Расходы на продажу" и кредитуют счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", а на сумму отчислений на социальные нужды дебетуют счет 44 и кредитуют счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

По статье "Транспортные расходы по завозу товаров" отражают расходы, связанные с завозом производственных запасов минеральных удобрений, нефтепродуктов, семян, кормов, топлива и т.п.) от поставщиков до баз (складов) кооператива. Сюда включают железнодорожный тариф, водный фрахт, расходы на автомобильные и воздушные перевозки, станционные и портовые сборы, стоимость погрузки и разгрузки производственных запасов (товаров) на станциях и пристанях и т.п. На стоимость транспортных расходов по завозу товаров согласно счетам - поставщиков и подрядчиков дебетуют счет 44 "Расходы на продажу" и кредитуют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - без налога на добавленную стоимость.

На сумму НДС дебетуют счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и кредитуют счет 60.

При транспортировке завозимых товаров транспортными средствами кооператива дебетуют счет 44 и кредитуют счет 23 "Вспомогательные производства".

Расходы по завозу товаров ведут в разрезе основных видов товара: а) минеральные удобрения и средства защиты растений и животных от болезней; б) нефтепродукты; в) корма и семена; г) известковые и гипсовые удобрения; д) запасные части и ремонтные материалы; е) строительные материалы и оборудование; ж) прочие товары.

По статье "Расходы по хранению товаров" учитывают расходы, связанные с хранением, подработкой, сортировкой и реализацией товаров, содержанием инвентаря, включая арендную плату за аренду складских помещений и другие аналогичные расходы.

На эти расходы дебетуют счет 44 "Расходы на продажу" и кредитуют счета: 10 "Материалы", 23 "Вспомогательные производства", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и др.

На статью "Содержание основных средств" включают затраты, связанные с содержанием основных средств: складов и хранилищ для хранения минеральных удобрений, кормов, семян, запасных частей и ремонтных материалов; резервуаров для хранения нефтепродуктов; оборудованных площадок с твердым покрытием для хранения сельскохозяйственной техники и оборудования.

В стоимость ремонта основных средств включают стоимость строительных материалов, израсходованных на ремонт складов и хранилищ; запасных частей и ремонтных материалов, израсходованных на ремонт транспортных средств и подъемного оборудования. Ремонт основных средств может производиться как хозяйственным способом, так и подрядным способом.

При учете затрат на содержание основных средств используют следующие счета бухгалтерского учета: дебет счета 44 "Расходы на продажу", кредит счетов: 70 "Расчеты с

персоналом по оплате труда" - на сумму начисленной оплаты труда на ремонте и содержании основных средств; 69 "Расчеты по социальному страхованию" - на сумму отчислений на социальные нужды с вышеуказанной оплаты труда; 10 "Материалы" - на стоимость израсходованных на ремонт строительных и ремонтных материалов, запасных частей и других материальных ценностей; 02 "Амортизация основных средств" - на сумму начисленных амортизационных отчислений; 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - стоимость ремонта основных средств, произведенного подрядным способом (на сумму НДС дебетуют счет 19 и кредитуют счет 60) и др.

По статье "Работы и услуги" отражают затраты на выполненные работы и оказанные услуги своими вспомогательными производствами и сторонними организациями по обеспечению складских помещений электроосвещением, отоплением и т.п. В эту статью включают и расходы по перемещению (транспортировке) товаров внутри складов и хранилищ.

На затраты работ и услуг, выполненных своими вспомогательными производствами, дебетуют счет 44 "Расходы на продажу" и кредитуют счет 23 "Вспомогательные производства". При выполнении этих работ и услуг сторонними организациями дебетуют счет 44 без НДС и на сумму НДС счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и кредитуют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

- По статье "Организация снабжения и управления" учитывают: оплату труда с отчислениями на социальные нужды административно-управленческого персонала кооператива, расходы на командировки и служебные разъезды; конторские, типографские, почтово-телеграфные расходы; затраты на ремонт основных средств общехозяйственного назначения, включая начисления по ним амортизации (офисы, легковые автомобили, хозяйственный инвентарь и т.п.); расходы на противопожарные мероприятия, охрану труда и технику безопасности и др.

- В кооперативах, занимающихся одним видом деятельности - снабжением сельскохозяйственных товаропроизводителей средствами производства, общехозяйственные расходы на счет 26 не учитываются, а находят отражение по отдельной вышеуказанной статье на счете 44 "Расходы на продажу".

На сумму начисленной оплаты труда административно-управленческого персонала дебетуют счет 44 "Расходы на продажу" и кредитуют 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", а на сумму отчислений на социальные нужды с этой оплаты труда дебетуют счет 44 и кредитуют счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

- На другие расходы общехозяйственного значения дебетуют счет 44 и кредитуют счета: 71 "Расчеты с подотчетными лицами" - на сумму командировочных и других расходов, производственных подотчетными лицами; 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - на сумму почтово-телеграфных расходов, охрану офиса вневедомственной охраной и т.п.;

- 02 "Амортизация основных средств" - на сумму начисленных амортизационных отчислений на служебное здание (офис), легковой автотранспорт, хозяйственный инвентарь (компьютеры, ксероксы и др.).

- В статье "Прочие затраты" отражают затраты, не вошедшие в предыдущие статьи, к ним относятся: недостачи товаров в пути и при хранении в пределах норм естественной убыли (при железнодорожных, водных и автомобильных перевозках, при хранении на складах). Недостачи товаров сверх установленных норм естественной убыли, потери по недостачам и хищениям товаров, во взыскании которых отказано судом, на издержки обращения не относят. Надо иметь в виду, что стоимость недостающих товаров относят на счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с кредита счета 41 "Товары". На стоимость недостающих товаров в пределах норм естественной убыли дебетуют счет 44 "Расходы на продажу" и кредитуют счет 94, а сверх норм естественной убыли относят в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", "Расчеты по возмещению материального ущерба".

- Если с виновных лиц взыскивают стоимость недостающих или похищенных товаров по ценам, превышающим их балансовую стоимость, то разницу между стоимостью недостающих товаров относят на дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" с кредита счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 4.

- По мере взыскания с виновного лица указанной разницы дебетуют счет 98 и кредитуют счет 91 "Прочие доходы и расходы".

- В тех случаях, когда виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков от недостачи товаров, то стоимость недостающих товаров сверх норм естественной убыли относят на убытки в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

- Сельскохозяйственный снабженческий кооператив составляет годовую смету издержек обращения. Бухгалтерский учет издержек обращения должен обеспечить: постоянный контроль за соблюдением смет издержек обращения; своевременное, полное и достоверное отражение в учете фактических затрат, связанных с приобретением, хранением и реализацией товаров; проверку исполнения смет и выявления резервов для сокращения издержек обращения.

- Издержки обращения, учтенные на счете 44, за исключением расходов по завозу, относящихся к остатку нереализованных товаров, списывают ежемесячно со счета N 44 (по кредиту счетов) в дебет счета 90 "Продажа".

- Размер издержек обращения, связанных с завозом товаров, относящихся к остатку нереализованных товаров на конец месяца (или года), исчисляют по среднему проценту издержек обращения по завозу товаров за отчетный месяц (а при составлении годового отчета за декабрь) с учетом переходящего остатка на начало этого месяца.

- Пример определения издержек обращения, связанных с завозом товаров на конец года (цифры условные).

1. Сумма издержек обращения по завозу товаров, относящихся к остатку товаров на складах по состоянию на 01.12.99 - 50000 руб.

2. Расходы по завозу товаров за декабрь 1999 года - 600000 руб.

Итого расходов по завозу - 650000 руб.

3. Реализовано товаров за декабрь 1999 года в ценах поставщиков, стоимость которых отражена по дебету счета 90 "Продажи" и по кредиту счета 41 "Товары", субсчет "Товары на складах, базах и овощехранилищах" - 14750000 руб.

4. Остаток товаров на складах и базах на 1 января 2000 года, числящихся на счете 41 "Товары", - 1500000 руб. Итого (строки 3 + 4) - 16250 000 руб.

Декабрь 1999 г. $(650\ 000 : 16250\ 000 \times 100)$ - 4,0%.

5. Сумма издержек обращения по завозу товаров, относящихся к остатку товаров на 1 января 2000 года, составит $(1500000 \times 4\% : 100)$.

Эта сумма должна быть присоединена в балансе к стоимости товаров, учитываемых на счете 41, и показана по строке 214 оборотных активов - 60000 руб.

Для покрытия расходов (издержек обращения), связанных с осуществлением снабженческой деятельности, кооперативы на реализуемые товары производят наложения (торговые наценки). Эти наложения (торговые наценки) устанавливаются общим собранием членов кооператива (собранием уполномоченных) в процентах от стоимости отпущенных сельскохозяйственным товаропроизводителям и другим покупателям товаров по ценам поставщиков, т.е. ценам приобретения.

Сумма наценок на товары, полученная с покупателей, составляет валовой (общий) доход кооператива от снабженческой деятельности. Сопоставляя суммы полученных наценок (валового дохода) на реализованные товары с суммой издержек обращения за этот же отчетный период, определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации товаров (средств производства).

Поясним это на следующем примере (цифры условные):

1. Расходы по завозу товаров, относящихся к остатку товаров на складах на 01.12.99 составили 50000 руб.

2. Расходы по завозу товаров за декабрь 1999 года - 600000 руб.

3. Расходы по завозу товаров, относящихся к остатку товаров на складах на 1 января 2000 г. (согласно вышеуказанному расчету) составили 60000 руб.

4. Расходы на оплату труда с отчислениями за декабрь 1999 г. - 250 тыс. руб.

5. Расходы по хранению товаров за декабрь 1999 г. - 300 000 руб.

6. Расходы по содержанию основных средств за декабрь 1999 г. - 100000 руб.

7. Стоимость работ и услуг за декабрь 1999 г. - 50 000 руб.

8. Расходы на организацию снабжения и управления за декабрь 1999 г. - 160 000 руб.

9. Прочие затраты за декабрь 1999 г. - 25 000 руб.

Итого издержек обращения за декабрь 1999 г., отнесенных в дебет счета 90 "Продажа" кредита счета 44 "Расходы на продажу" (строки 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9).

10. Валовой доход от реализации товаров за декабрь 1999 г. составит $(14750000 \text{ стоимость реализованного товара} \times 12\% : 100 - 1770\ 000 \text{ руб.})$.

11. Сумма наценок на товары в размере 12% установлена общим собранием кооператива.

12. В счетах-фактурах, предъявленных кооперативом покупателям, будет указана стоимость товара 14750 000 рублей, наценок на товары 12% - 1770 000, налог на добавленную стоимость 20% - 3104 000 руб., всего на сумму 19624000 рублей, которая будет отнесена в дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" с кредита счета 90 "Продажа". Сумма налога на добавленную стоимость - 3104000 руб. будет отнесена на дебет счета 90 с кредита счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

На образовавшуюся прибыль в результате реализации товаров в декабре 1999 г. в сумме 295 000 руб. дебетуют счет 90 и кредитуют счет 99 "Прибыли и убытки". При заполнении отчета о прибылях и убытках эти показатели найдут отражение следующим образом:

- по строке 010 "Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость) будет показана стоимость реализованных товаров с учетом наценок 16520 000 руб. (стоимость товара 14750 000 руб. + наценка 12% - 1770000 руб.);

- по строке 020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг" будет показана стоимость реализованных товаров в сумме 14750 000 руб.;

- по строке 030 "Коммерческие расходы" будут показаны издержки обращения на реализованные товары, списанные со счета 44 "Расходы на продажу" в дебет счета 90 в сумме 1475000 руб.

2.6. Учет деятельности животноводческих, садоводческих, огороднических кооперативов

2.6.1. Общие положения

Садоводческие, огороднические и животноводческие кооперативы образуются для оказания комплекса услуг по производству, переработке и сбыту продукции растениеводства и животноводства.

Эти кооперативы по определению Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" от 08.12.95 N 193-ФЗ относятся к некоммерческим сельскохозяйственным потребительским кооперативам. Они, как правило, имеют небольшую численность работающих и незначительное количество хозяйственных бухгалтерских операций (не более 100 операций в месяц).

Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 21.12.98 N 64н "О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства" для малых предприятий рекомендована упрощенная форма бухгалтерского учета. По этой упрощенной сокращенной форме учета могут вести учет и садоводческие, огороднические и животноводческие кооперативы.

2.6.2. Рассмотрим организацию бухгалтерского учета на примере садоводческих и огороднических кооперативов.

Садоводческие и огороднические кооперативы на общем собрании кооператива принимают свой Устав, в котором устанавливают размеры вступительного, членского и целевого взносов и сроки их уплаты.

Например, садоводческий кооператив "Рассвет" установил размер целевых взносов на строительство (водопроводной башни, водопроводной сети по участкам, электролинии передач, трансформаторной будки, подвода электроэнергии к каждому участку, дороги к садоводческому кооперативу и по улицам кооператива, внешнего ограждения кооператива) в размере 5000 рублей. На вступление в кооператив подали заявления 300 человек, и они все приняты в члены кооператива.

Бухгалтерия кооператива на основании решения общего собрания и устава кооператива должна произвести отражение этих хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

На сумму причитающихся целевых взносов 1 млн. 500 тыс. руб. (5000 x 300) дебетуют счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" лицевые счета членов садоводческого кооператива и кредитуют счет 96 "Целевое финансирование" субсчет "Целевые взносы членов кооператива на строительство объектов основных средств".

Члены кооператива в отчетном периоде (квартале) внесли в кассу кооператива 1 млн. 200 тыс. руб. На эту сумму дебетуют счет 50 "Касса" и кредитуют счет 76, конкретные счета членов кооператива.

Кооператив из собранных целевых взносов 800 тыс. рублей внес на свой расчетный счет, находящийся в Сбербанке. На данную сумму дебетуют счет 51 "Расчетные счета" и кредитуют счет 86.

Кооператив заключил подрядный договор со строительной организацией на строительство водонапорной башни и водопроводной сети на сумму 480 тыс. рублей. Договор утвержден Правлением кооператива. В договоре предусмотрено перечисление аванса в размере 50%, т.е. 240 тыс. руб. Аванс в сумме 240 тыс. руб. перечислен строительной организации. На сумму перечисленного аванса дебетуют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и кредитуют счет 51 "Расчетные счета".

Строительная организация закончила строительство водонапорной башни и водопроводной сети и сдала эти объекты садоводческому кооперативу. Садоводческий кооператив на стоимость данных объектов основных средств - 480 тыс. руб. с учетом НДС дебетует счет 08 "Вложение во внеоборотные активы" и кредитует счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - если садоводческий кооператив осуществляет предпринимательскую деятельность.

В садоводческих кооперативах, осуществляющих предпринимательскую деятельность (снабжение садоводов минеральными и органическими удобрениями, сбор и реализация плодов и овощей членов кооператива и т.п.), на стоимость принятых вышеуказанных объектов дебетуют счета 08 "Вложение во внеоборотные активы" (на 400 тыс. руб.) и счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" (на 80 тыс. руб.) и кредитуют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (на 480 тыс. руб.).

На сумму перечисления денежных средств в окончательный расчет за выполненные строительные работы (240 тыс. руб.) дебетуют счет 60 и кредитуют счет 51 "Расчетные счета".

Садоводческий кооператив ограждение территории кооператива производил хозяйственным способом. Для этих целей закупил за наличный расчет на оптовом рынке сетку-рабицу и металлические столбы на сумму 250 тыс. руб. Строительные материалы оприходованы на счет 10 "Материалы" - с кредита счета 50 "Касса". Строительные материалы полностью израсходованы на возведение изгороди вокруг территории кооператива.

На стоимость строительных материалов - 250 тыс. руб. дебетуют счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредитуют счет 10 "Материалы".

Садоводческий кооператив заключил договор (трудовое соглашение) на 100 тыс. руб. с наемными лицами на ограждение территории кооператива.

Договор рассмотрен и утвержден правлением кооператива. После завершения строительства ограждения территории кооператива назначенная комиссия кооператива приняла данный объект строительства.

Бухгалтерия кооператива эти операции отражает бухгалтерского учета следующим образом:

Дебет 08 Кредит 70 - на сумму 100 тыс. руб. начисленной оплаты труда работникам по трудовым соглашениям.

Дебет 08 Кредит 69 - на сумму 25,7 тыс. руб. отчислений на социальные нужды начисленной оплаты труда.

Дебет 70 кредит 68 - на сумму 13000 руб. удержания подоходного налога с начисленной оплаты труда.

Зачисление на баланс кооператива принятых основных средств производится на основании утвержденного руководителем кооператива Акта (накладной) приемки-передачи основных средств (форма 3 ос-1).

При этом на стоимость введенных в эксплуатацию основных средств в садоводческом кооперативе, не ведущем коммерческой деятельности (водонапорной башни и водопроводной сети на сумму 480 тыс. руб., исходя из вышеприведенного примера, и ограждения территории кооператива на сумму 375,7 тыс. руб.), дебетуют счет 01 "Основные средства" и кредитуют счет 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Одновременно должны корректироваться источники финансирования капитальных вложений.

Предположим, что общее собрание садоводческого кооператива решило - стоимость построенных или приобретенных основных средств за счет целевых взносов зачислять в свой неделимый фонд.

В этом случае на стоимость израсходованных денежных средств на строительство данных объектов в сумме 855,7 тыс. руб. дебетуют счет 86, субсчет "Целевые взносы членов кооператива на строительство объектов основных средств" и кредитуют счет 80 "Уставный капитал", субсчет "Неделимый фонд".

Члены садоводческого кооператива по решению общего собрания кооператива вносят при приеме их в члены взносы (примерно 250 - 500 рублей). На эти суммы дебетуют счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", лицевые счета членов садоводческого кооператива.

Садоводческие кооперативы, как правило, имеют небольшой штатный обслуживающий персонал (председатель кооператива, бухгалтер, электрик, водопроводчик, пожарно-сторожевая охрана и т.п.). Для содержания этого персонала составляется годовая смета расходов, которая рассматривается и утверждается общим собранием кооператива. На этом же собрании устанавливаются и годовые членские взносы каждого члена садоводческого кооператива, где площадь земли у членов садоводческого кооператива не одинакова (от 4 до 15 соток), то членские взносы устанавливаются пропорционально занимаемой площади (примерно от 30 до 60 руб. с одной сотки).

На сумму начисленных членских взносов дебетуют счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", лицевые счета членов садоводческого кооператива и кредитуют счет 86, субсчет "Членские взносы членов садоводческого кооператива".

При внесении членских взносов в кассу кооператива дебетуют счет 50 "Касса" и кредитуют счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" лицевые счета членов садоводческого кооператива.

На общем собрании садоводческого кооператива устанавливаются ставки оплаты труда обслуживающему персоналу кооператива.

Ежемесячно на сумму начисленной оплаты труда обслуживающему персоналу кооператива дебетуют счет 86, субсчет "Членские взносы членов садоводческого кооператива" и кредитуют счет 70 "Расчеты по оплате труда". На сумму отчислений во внебюджетные социальные фонды дебетуют счет 86, субсчет "Членские взносы членов садоводческого кооператива" и кредитуют счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при начислении оплаты труда работникам несписочного состава (по трудовым соглашениям) будет такая же, за исключением начисления отчислений в фонд социального страхования.

Садоводческий кооператив для своих нужд приобретает у поставщиков и в торговой сети строительные и ремонтные материалы и др., которые в кооперативах, не осуществляющих предпринимательской деятельности, приходуются на счет 10 "Материалы" по цене приобретения, с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Учет материалов в садоводческом кооперативе рекомендуется вести по методу средневзвешенной (средней) себестоимости, по которой каждая единица израсходованных материалов и оставшаяся на остатке оценивается по стоимости, определяемой как частное от деления общей их стоимости (с учетом остатка на начало учетного периода) на их количество.

На израсходованные материалы на ремонт и техническое обслуживание: водопровода, электрической сети, дорожного покрытия, здания офиса, склада и т.п. составляется комиссией акт, который утверждается руководителем кооператива. На стоимость израсходованных материалов дебетуют счет 86, субсчет "Членские взносы членов садоводческого кооператива" и кредитуют счет 10 "Материалы".

Согласно статье 4 Закона Российской Федерации от 13 декабря 1991 г. N 2030-1 "О налоге на имущество предприятий", данным налогом не облагаются садоводческие товарищества, осуществляющие свою деятельность за счет целевых взносов граждан и не ведущие предпринимательскую деятельность.

Садоводческие кооперативы периодически используют автотранспорт других организаций по перевозке песка, гравия и других строительных и ремонтных материалов для ремонта внутри садоводческих дорог, а также для вывозки мусора. Эти расходы в садоводческих кооперативах, не осуществляющих предпринимательской деятельности, относятся в дебет счета 86, субсчет "Членские взносы членов садоводческого кооператива" с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в полной сумме счета, не исключая налог на добавленную стоимость.

При списании основных средств дебетуют счет 02 "Амортизация основных средств" (в сумме начисленной амортизации, если она начислялась, и кредитуют счет 01 "Основные средства", при этом недоамортизированная часть основных средств в садоводческих кооперативах, не осуществляющих предпринимательской деятельности, со счета 01, субсчет "Выбытие основных средств" относится в дебет счета 86, субсчет "Членские взносы членов садоводческого кооператива", а в садоводческих кооперативах, осуществляющих и предпринимательскую деятельность, в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Садоводческий кооператив иногда выдает наличные денежные средства в подотчет электрику, водопроводчику и другим подотчетным лицам на покупку ремонтных материалов. На эти суммы дебетуют счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами" и кредитуют счет 50 "Касса".

Авансовые отчеты подотчетных лиц утверждает руководитель кооператива. На израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 кредитуют и дебетуют счет 10 "Материалы" или счет 86, субсчет "Членские взносы членов садоводческого кооператива" на израсходованные материалы на ремонтные работы электрических и водопроводных сетей.

Неиспользованные подотчетные денежные средства подлежат сдаче в кассу кооператива. На эти суммы дебетуют счет "Касса" и кредитуют счет 71. На счет 86, субсчете "Членские взносы членов садоводческого кооператива" должны вестись развернуто - по кредиту начисленные годовые членские взносы, а по дебету их расход нарастающим итогом с начала года. В тех случаях, когда расходы превышают начисленные членские взносы, то правление кооператива должно принять соответствующие меры по сокращению расходов или поставить вопрос на обсуждение общего собрания кооператива об увеличении членских взносов.

В конце года субсчет "Членские взносы членов садоводческого кооператива" свертывается и кредитовый остаток неиспользованных членских взносов переходит на следующий год.

При составлении сметы расходов садоводческим кооперативом на следующий год учитываются и остатки неиспользованных членских взносов или их перерасходов.

Садоводческие кооперативы, не осуществляющие предпринимательской деятельности, как правило, ведут бухгалтерский учет по упрощенной книге (журналу) учета фактов хозяйственной деятельности по форме N К-1.

Книга (форма N К-1) является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у садоводческого кооператива на определенную дату и составить годовую (квартальную) отчетность.

Книга является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые кооперативом бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них.

Приводим образец заполнения Книги (журнала) садоводческим кооперативом "Прогресс".

Книга открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода (начало деятельности кооператива) по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым они имеются. В нашем примере кооператив создан только в мае 2000 г. и на начало года никаких средств не имел.

Заполнение Книги (журнала) производится в хронологической последовательности позиционным способом, на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца.

Показанная в графе 4 "Сумма" должна найти отражение методом, двойной записи, одновременно по графам "Дебет" и "Кредит" счетов учета соответствующих видов имущества и источников их приобретения. В нашем примере обороты по дебету и кредиту счетов и графе 4 "Сумма" равны и составляют 7083876 рублей.

После подсчета итоговых дебетовых и кредитовых оборотов средств и их источников (бухгалтерских счетов) за месяц выводится сальдо по каждому счету на 1-е число следующего месяца. В нашем примере сальдо на 1 июня 2000 г. составило по дебету и кредиту всех счетов 1644480 рублей. Садоводческие кооперативы должны вести Ведомость оплаты труда (В-8), которая предназначена для учета расчетов с работниками кооператива по оплате труда, учитываемых на счете 70 "Расчеты по оплате труда". В разделе ведомости "Кредит (начислено)" отражаются начисленные работникам кооператива (состоящим и не состоящим в штате) суммы по оплате труда.

Одновременно производится расчет всех удержаний из начисленных сумм по оплате труда работников в разделе "Дебет (удержано)" в соответствии с действующим законодательством (подходного налога, сумм выданных авансов за 1-ю половину месяца, не возвращенных в установленный срок подотчетных сумм и др.) и определяется сумма, подлежащая выдаче на руки работникам.

Ведомость является также платежным документом и предназначена для оформления выдачи заработной платы работникам кооператива и наемным лицам.

На основании данных этой ведомости определяются суммы отчислений на социальные нужды (органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда и фонда медицинского страхования) в установленном порядке от начисленной суммы оплаты труда работникам кооператива и наемным лицам.

Для учета поступления целевых взносов, вступительных взносов и членских взносов садоводческие кооперативы могут вести Ведомость учета расчетов и прочих операций (форма N В-5).

В этой ведомости показывают N участка, фамилию и инициалы члена кооператива, вид платежа, задолженность на начало года, начислено за текущий год, внесено в кассу с указанием суммы, дату и номера приходного кассового ордера, задолженность на конец года. Приведем образец Ведомости N В-5 по членским взносам, учитываемым на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

N участка	Фамилия и инициалы члена сад. кооператива	Задолженность на начало 2000 г.	Начислено за отчетный год	Внесено в кассу		Задолженность на конец года
				сумма	дата и пр. касс. орд.	
1	2	3	4	5	6	7
1	Семенов В.И.	120	430	400	30.05.71	150
2	Иванов Б.П.	-	430	430	28.05.67	-

и т.д.

Такие же Ведомости могут быть открыты (при необходимости) по целевым взносам и вступительным взносам.

Огороднические и животноводческие сельскохозяйственные потребительские некоммерческие кооперативы пока не нашли большого распространения.

Бухгалтерский учет в этих кооперативах рекомендуется вести аналогично садоводческим кооперативам, так как эти кооперативы должны содержаться за счет взносов сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств.

В настоящее время в ряде регионов создаются кооперативы по производству продукции пчеловодства и рыболовства. Рассмотрим особенности бухгалтерского учета в этих кооперативах.

2.6.3. Учет в кооперативах по пчеловодству

Пчеловодство является важной отраслью для обеспечения членов кооперации продукцией меда и других важных для укрепления здоровья продуктов пчеловодства (прополис, маточное молоко и др.). Благоприятные условия для пчеловодства имеются в первую очередь в местах концентрации медоносных культур, поэтому кооперативы по производству продукции пчеловодства должны организоваться в первую очередь в таких местах.

Участники кооперации перечисляют кооперативу целевые отчисления на пчеловодство, которые в учете отражаются записью по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 86 "Целевое финансирование" аналитический счет "Отчисления на пчеловодство".

Затраты на пчеловодство: содержание пасеки, приобретение инвентаря, зарплата, покупка сахара для подкормки пчел и др., относятся в дебет счета 20, субсчет "Некоммерческие расходы", аналитический счет "Расходы по пчеловодству". По дебету счета отражаются затраты по пчеловодству в корреспонденции с кредитом счетов по их источникам: зарплата с отчислениями (сч. 70, 69), приобретение материальных ценностей (сч. 60, 76) и др. В конце квартала учетные на счете 20 некоммерческие расходы списывают комплексной статьей в дебет счета 86, аналитический счет "Отчисления на пчеловодство".

Кооператив может заниматься и коммерческой деятельностью, эти затраты в обычном порядке отражаются по дебету счета 20, оприходованная по счету 43 продукция пчеловодства при ее реализации списывается в дебет счета 90 с отражением выручки по кредиту счета 90 выведением финансовых результатов и перечислением их счета 99, начислением и уплатой НДС и других, предусмотренных действующей системой налогов.

2.6.4. Учет в кооперативах по рыбоводству

При наличии соответствующих условий (пруды и другие водоемы) для обслуживания членов кооперации рыбной продукцией могут организоваться кооперативы по рыбоводству. При этом в зависимости от обеспеченности водоемами рыбоводство может быть в кооперативе полносистемное (от выведения, икринок до получения товарной рыбы) и неполносистемное, в которых имеющуюся модель рыбы выращивают до товарных кондиций.

Полносистемные хозяйства имеют целую систему водоемов: маточные, где содержатся взрослые самцы и самки; нерестовые, где происходит метание икры и вывод мальков; выростные, где их содержат; зимовальные, где зимуют сеголетки, и нагульные, где выращивают молодняк в течение второго лета, после чего отлавливают. В неполносистемном рыбоводстве, как правило, имеются лишь нагульные пруды.

Участники кооперации перечисляют кооперативам по рыбоводству в счет предстоящего получения продукции целевые взносы. Кооперативы полученные целевые взносы отражают по дебету счета 51 и кредиту счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Полученные отчисления на рыбоводство". Затраты по кооперативной деятельности по производству рыбы кооператив отражает по дебету счета 20, субсчет "Некоммерческие расходы по рыбоводству" в корреспонденции с кредитом счетов: 10, 11, 23, 25, 26, 50 и др.

Кооперативы по рыбоводству могут заниматься и коммерческой деятельностью по реализации рыбы и самостоятельно. В этом случае затраты учитывают по счету 20, продукцию приходу по счету 43 с кредита счета 20, списывают в реализацию на дебет счета 90, по кредиту которого отражают выручку. Выведенные на счете 90 финансовые результаты перечисляют на счет 99. В установленном порядке при коммерческой деятельности кооперативы уплачивают и отражают в учете соответствующие налоги.

2.7. Учет деятельности кредитных и страховых кооперативов

2.7.1. Общие положения

Государственная и кредитная страховая система, обслуживающие длительные годы сельскохозяйственное производство, в последние годы почти прекратили свое существование. Агропромбанк, объединившись со столичным банком сбережений СБС-АГРО, не смог учесть специфики сельскохозяйственного производства и пришел к банкротству. Госстрах СССР, а затем РФ оказался настолько громоздкой системой, что не смог выдержать конкуренции с многочисленными частными, не всегда способными честно вести дела, страховыми организациями. Поэтому сама жизнь родила потребность в создании "своих", входящих в систему сельского хозяйства, кредитных и страховых организаций.

Наиболее перспективными из них оказались кредитные и страховые кооперативы и кооперативы по аккумулярованию сводных денежных средств.

2.7.2. Учет в кредитных кооперативах

После "замораживания" денежных вкладов населения в Сбербанке СССР, а основными вкладчиками Сбербанка было сельское население, вера сельского населения в этот по преимуществу государственный банк по привлечению вкладов населения была значительно

подорвана. Многочисленные, возникшие как грибы после дождя финансовые однодневки типа МММ, Хопра, Тибета, Чары и т.д. и т.п. окончательно лишили доверия сельских жителей к любым пришлым финансовым дельцам. Так возникла база для организации своих сельских кооперативов по аккумуляции временно свободных денежных средств и кредитования. Постепенно начала реализовываться идея знаменитого российского ученого А.В. Чаянова о так называемых "кредитных товариществах".

Кредитные товарищества или кредитные кооперативы организуются сельскохозяйственными производителями для аккумуляции свободных денежных средств и использования их здесь же (в пределах этих хозяйств) для оказания помощи в развитии производства.

Знаменитая идея А.В. Чаянова о преимуществах таких кооперативов состоит в следующем:

1) Заемщик будет известен правлению и другим членам кооператива.

2) Хозяйство заемщика будет на виду у кооператива и будет доступно для его наблюдения.

Первое требование порождает третий принцип, согласно которому кредитное товарищество может оказывать кредит только своим членам, а из третьего вырастает четвертый принцип, требующий, чтобы район деятельности товарищества был по возможности сужен, или, употребляя обычный кооперативный термин, локализован (А.В. Чаянов, избранные произведения "Московский рабочий", 1989, стр. 224).

Эти простые, но в сущности, - гениальные идеи, несмотря на их широкую популяризацию учеными с конца 80 г. так и не были реализованы. Бывшее руководство Минсельхоза пошло совсем по другому пути, потакая интересам олигархов. Так, вместо простых, всем понятных местных кредитных кооперативов возникли монстры типа СБС-АГРО, единственной целью которых было "выжать" побольше средств у обескровленного и без того сельского хозяйства.

Реализация идеи А.В. Чаянова, как и всего гениального, проста и легко осуществима. Члены производственных, потребительских кооперативов, любые другие хозяйства в пределах локальной зоны (район или часть района) объединяют свои временно свободные ресурсы в кредитном кооперативе. При этом делается минимальный вступительный взнос (порядка нескольких тысяч рублей), который отражается, как и у всех кооперативов, записью: дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Вступительные взносы в кредитный кооператив". Одновременно свободные средства хозяйства хранят не в коммерческом банке (которому нет больше доверия), а в кредитном кооперативе. Чтобы лишний раз подчеркнуть, что кооператив - это не банк, бухгалтерский учет будет вестись по обычному типовому плану счетов организаций, а не по плану счетов кредитных учреждений.

Хранение денежных средств организаций будет осуществляться на расчетных счетах организаций в кооперативе с обычным шифром для всех расчетных счетов - 51. За хранение денежных средств на счете кооператив начисляет процент из расчета 2 - 3% годовых, учитывается на счет "Финансовые вложения" по субсчету "Предоставленные займы". Проценты по займам устанавливаются общим собранием членов кредитного кооператива в минимальных размерах в пределах 6 - 8%. Проценты, как и вступительные взносы, должны зачисляться на счет 86 для покрытия издержек кооператива.

Итак, корреспонденция счетов у кредитных кооперативов представляется следующей:

а) зачисление вступительных взносов в кооператив дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Вступительные взносы в кооператив";

б) поступления денежных средств на расчетный счет организации в кооперативе дебет счета 51 "Расчетные счета", кредит разных счетов: 62, 76, 58 и др.;

в) начисление процентов за хранение денежных средств на расчетном счете дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы", субсчет "Некоммерческие расходы", кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

г) начисление процентов с сельскохозяйственных организаций за выданные ссуды дебет счета 58 "Краткосрочные финансовые вложения", субсчет "Предоставленные займы", кредит счета 86 "Целевое финансирование", субсчет "Поступление процентов за кредит";

д) отражены расходы по содержанию кооператива дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы", субсчет "Некоммерческие расходы", кредит разных счетов по видам расходов 70, 69, 76, 26 и др.;

е) списаны расходы кооператива за счет целевых поступлений дебет счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Поступление процентов за кредит", кредит счета 26, субсчет "Некоммерческие расходы".

Таким образом, у кредитного кооператива, как некоммерческой организации, все расходы, включая платежи процентов сельскохозяйственным организациям за хранение свободных денежных средств в кооперативе, должны покрываться за счет целевых поступлений - процентов за кредит. Если по счету 86, аналитический счет "Поступление процентов за кредит" остается значительное сальдо - это сигнал, что кооператив начинает превращаться в коммерческий банк и надо срочно созывать общее собрание членов кооператива и снижать размеры ставок за кредит

(или повышать размеры ставок процентов за хранение денежных средств на счетах участников кооператива).

Конечно, по решению общего собрания могут повышаться размеры отчислений в резервные фонды, фонды накопления и потребления, но все это может делаться в пределах 1 - 2% ставок за кредит. Превышение кредитных кооперативов в обычные коммерческие банки за счет большой разницы в получаемых и уплачиваемых процентах недопустимо. Любой кооператив в известных пределах может сочетать некоммерческую деятельность с коммерческой, имея в виду, что тут существует жесткий ограничитель - потребности рынка в соответствующей продукции работ и услуг. В кредитных кооперативах такого ограничителя нет, поэтому здесь необходимо установление чисто административных, юридических законов, подкрепленных системой бухгалтерского учета, для чего необходимо в этих кооперативах не допускать применение счетов 90 - 99.

2.7.3. Учет в кооперативах по страхованию

Система страхования: личного, имущественного, посевов - в настоящее время строится в большинстве случаев на коммерческих условиях. Страховые фирмы систему страховых платежей и страховых возмещений строят таким образом, чтобы система страховых платежей в общей сумме покрывала систему страховых выплат при наступлении страховых случаев и обеспечивала при этом определенный процент рентабельности.

По имущественному страхованию и страхованию жизни такая система при построении гибких тарифов страховых платежей с обеспечением различных скидок и льгот оправдывает себя, в том числе и в сельских условиях. Что касается страхования посевов и животных, то для обеспечения покрытия страховых потерь в размере 100% при наступлении и страховых случаев такая система должна базироваться на высоких страховых тарифах, которые для большинства хозяйств пока практически не под силу. Поэтому в настоящих условиях без государственной помощи стопроцентное возмещение потерь при страховании посевов и животных пока нереально. Однако страхование с возмещением потерь в пределах 60 - 70% с разумной системой страховых платежей в настоящее время для большинства хозяйств вполне реально.

Для кооперативов страхование жизни, медицинское (дополнительное), имущества, животных, посевов вполне реально при наличии помимо локальных фондов возмещения потерь (в пределах кооперативов) и централизованных фондов, которые должны гибко использоваться при недостатке имеющихся собственных средств для покрытия возникающих потерь только за счет фондов конкретного кооператива.

В страховых кооперативах, естественно, как и по другим видам деятельности, страхование должно строиться на некоммерческой основе. Только в отличие от других видов деятельности целевые взносы хозяйств на нужды страхования подразделяются на две части: в страховой фонд кооператива и в централизованные целевые страховые фонды, находящиеся в распоряжении соответствующих вышестоящих органов.

Поступающие от хозяйств страховые взносы зачисляются на дебет счета 51 "Расчетные счета" и кредит счета 86 "Целевое финансирование", аналитические счета "Поступления в страховой фонд кооператива" и "Поступления в центральный страховой фонд", который находится в распоряжении соответствующего вышестоящего органа.

При наступлении случая определяется сумма, подлежащая возмещению, и составляется бухгалтерская запись: дебет счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Поступления в страховой фонд кооператива", кредит счета 76, субсчет "Расчеты по страхованию". При недостаточности средств страхового фонда кооператива решается вопрос о выплате из централизованных фондов, которых может быть три:

- централизованный фонд данного кооператива,
- централизованный фонд в пределах района,
- централизованный фонд в пределах соответствующего субъекта федерации.

Разумеется, для создания таких фондов потребуется время порядка нескольких лет. Перечисление хозяйствам начисленных средств возмещения из соответствующих страховых доходов отражается записью: дебет счета 76, субсчет "Расчеты по страхованию" (соответствующий страховой фонд), кредит счета 51 "Расчетные счета".

В перспективе при накоплении достаточных средств в страховых кооперативах можно пойти на общую систему учета в некоммерческих организациях. Все расходы, в том числе и выплата страхового возмещения, учитываются на счете 20 субсчет "Расходы по страхованию".

По дебету счета отражаются начисленные суммы страховых возмещений в корреспонденции с кредитом счета 76, субсчет "Расходы по страхованию", расходы самого кооператива в корреспонденции со счетами: 70, 69, 76, 26 и т.д.

Счет закрывается перечислением сальдо на дебет счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Поступления в страховой фонд кооператива", а в настоящей части на аналитический счет "Поступления в централизованный страховой фонд". Конечно, для создания такой системы потребуется время. Но практически уже в настоящее время на практике имеется

реальная возможность обеспечить выплату страховых возмещений при поступлении страховых случаев по животным в пределах от 60 до 70% их балансовой стоимости, в пределах 40 - 50% от реальной суммы потери урожая при наступлении страхового случая.

3. Бухгалтерская отчетность сельскохозяйственного потребительского кооператива

3.1. Общее положение

Согласно статье 39 Закона "О сельскохозяйственной кооперации" от 08.12.95 N 193-ФЗ кооператив обязан правильно вести бухгалтерскую отчетность, которая бы отвечала требованиям, чтобы член кооператива в любое время вправе ознакомиться с документацией и бухгалтерской отчетностью кооператива. Если член кооператива не в состоянии сам ознакомиться с документацией и бухгалтерской отчетностью, то он вправе поручить данную проверку (ознакомление) своему представителю, на что должен выдать ему надлежаще оформленную доверенность.

Сельскохозяйственный потребительский кооператив составляет годовую и квартальную бухгалтерскую отчетность по типовым формам, утвержденным Министерством финансов Российской Федерации (Приказ N 4н от 13.01.2000 "О формах бухгалтерской отчетности организаций"), и по специализированным ведомственным формам, утвержденным Министерством сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации.

К типовым формам годовой бухгалтерской отчетности относятся:

Бухгалтерский баланс (форма N 1);

Отчет о прибылях и убытках (форма N 2);

Пояснение к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;

Отчет об изменениях капитала (форма N 3);

Отчет о движении денежных средств (форма N 4);

Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5);

Отчет о целевом использовании полученных средств (форма N 6);

Пояснительная записка.

Квартальная бухгалтерская отчетность кооперативами составляется в меньшем объеме - формы N 1, N 2.

Согласно Указанию об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденному Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.01.2000 N 4н, пункта 4 некоммерческие организации имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности Отчет о движении денежных средств (форма N 4), а при отсутствии соответствующих данных не представлять Отчет об изменениях капитала (форма N 3) и Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5). Согласно статье 4 Закона "О сельскохозяйственной кооперации" потребительские кооперативы являются некоммерческими организациями.

Сельскохозяйственные потребительские кооперативы, производящие продукцию растениеводства и животноводства, составляют дополнительно годовые специализированные ведомственные формы:

Численность и заработная плата работников сельскохозяйственных организаций.

Основные показатели (форма N 6-АПК);

Реализация продукции (форма N 7-АПК);

Затраты на основное производство (форма N 8-АПК);

Производство и себестоимость продукции растениеводства (форма N 9-АПК);

Наличие животных (форма N 15-АПК);

Баланс продукции (форма N 16-АПК).

Движение основных сельскохозяйственных машин и оборудования (форма N 17-АПК).

При составлении и представлении бухгалтерской отчетности необходимо руководствоваться Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "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. N 34н, Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н, и иными положениями по бухгалтерскому учету, регламентирующими вопросы составления бухгалтерской отчетности, утвержденными Министерством финансов Российской Федерации.

Годовой бухгалтерский отчет кооперативы составляют и представляют в тысячах рублей без десятичных знаков.

Годовой отчет и бухгалтерский баланс сельскохозяйственного потребительского кооператива подлежат утверждению общим собранием членов кооператива после их проверки реализованным способом или своей ревизионной комиссией и представляются в налоговые органы,

государственной статистики, союзу (ассоциации) кооперативов, в который входит потребительский кооператив.

Сроки представления бухгалтерской отчетности в налоговые органы и органы государственной статистики устанавливаются законодательством Российской Федерации о налогах.

Налоговые органы и внебюджетные фонды сами разрабатывают формы налоговой отчетности (налоговых расчетов) по вопросам платежей в бюджет и внебюджетные фонды (Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Фонд медицинского страхования). Кооператив несет установленную законодательством Российской Федерации ответственность за достоверность информации, содержащейся в годовом отчете и бухгалтерском балансе, а также за достоверность сведений, представляемых государственным органам, членам кооператива и публикуемых в официальных печатных органах. Поэтому кооператив должен принять соответствующие меры к составлению достоверной бухгалтерской отчетности.

3.2. Подготовительные работы по составлению годового отчета

Перед составлением годового бухгалтерского отчета потребительский кооператив должен провести тщательную инвентаризацию наличия основных средств, годовой продукции, запасных частей, ремонтных и строительных материалов, жидкого и твердого топлива и других материальных ценностей, а также дебиторской и кредиторской задолженности и других обязательств организации.

Сельскохозяйственные потребительские кооперативы, производящие продукцию растениеводства и животноводства, проводят инвентаризацию и таких материальных ценностей, как корма, семена, минеральные удобрения, ядохимикаты, молодняк скота и взрослые животные. В целях сокращения расходов на проведение инвентаризации кормов семян и минеральных удобрений руководитель кооператива может устанавливать сроки проведения инвентаризации на период их наименьших остатков.

Выявленные при инвентаризации излишки основных средств и другого имущества приходят по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, при этом дебетуют соответствующие счета учета материальных ценностей (01, 04, 07, 10, 11, 43, 41, 50 и др.) и кредитуют счет N 99 "Прибыли и убытки".

Выявленные при инвентаризации недостачи основных средств и другого имущества в пределах норм естественной убыли относят на издержки производства или обращения, сверх норм - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки по недостаче основных средств и его порчи списываются на финансовые результаты.

По недостающим основным средствам.

На балансовую стоимость недостающих основных средств дебетуют счет 01, субсчет "Выбытие основных средств" и кредитуют счет 01 "Основные средства".

На сумму амортизации недостающих основных средств дебетуют счет 02 и кредитуют субсчет 01 "Выбытие основных средств", на их остаточную стоимость дебетуют счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредитуют счет 01, субсчет "Выбытие основных средств" стоимость недостающих основных средств в части относимых на виновных лиц дебетуют счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба" и кредитуют счет 94.

При отсутствии конкретных виновников остаточная стоимость недостающих основных средств относится за счет суммы дооценки, числящейся в добавочном капитале по недостающему объекту, а в оставшейся сумме - на счет 91.

Проводки будут следующие:

Дебет счета 83 Кредит счета 94 - на сумму списания дооценки.

Дебет счета 91 Кредит счета 94 - на сумму убытка.

По недостающим оборотным средствам.

На балансовую стоимость недостающих материальных ценностей дебетуют счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредитуют счета 07, 10, 11, 41, 43, 50 и др.

На балансовую стоимость недостающих материальных ценностей в пределах норм естественной убыли дебетуют счет "Общехозяйственные расходы" и кредитуют счет 94, а сверх норм естественной убыли в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба".

Если с виновных лиц взыскивают стоимость недостающих или похищенных ценностей по ценам, превышающим их балансовую стоимость, то разницу между стоимостью недостающих ценностей относят на дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба" с кредита счета 98 "Доходы будущих периодов".

По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанную разницу списывают со счета 98 на кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

В тех случаях, когда виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков от недостачи материальных ценностей, то на стоимость недостающих материальных ценностей сверх нормы естественной убыли относят на дебет счета 80 "Прибыли и убытки", кредитуя при этом счет 84.

Перед составлением годового отчета необходимо уточнить действительный износ основных средств, числящийся по счету 02 "Амортизация основных средств". В ряде организаций, как показывает практика, износ основных средств занижен, в результате этого завышаются платежи в бюджет по налогам на имущество и отчислениям в бюджет от полученной прибыли.

В отдельных организациях не ведется учет износа основных средств по каждому объекту в отдельности и при преждевременном списании основных средств их недоамортизированная часть списывается не на финансовые результаты (убытки), а за счет общей суммы износа основных средств.

На конец отчетного года должна быть произведена выверка расчетов со всеми дебиторами и кредиторами. Невостребованную кредиторскую и депонентскую задолженность по истечении сроков исковой давности относят на финансовые результаты - по дебету счетов: 60, 70, 71, 73, 75, 76 и др. с кредита счета 80 "Прибыли и убытки".

Нереальную дебиторскую задолженность с истекшими сроками исковой давности по решению руководителя кооператива списывают за счет созданного соответствующего резерва и относят в дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов" счетов 60, 62, 71, 73, 74, 75, 76 и др.

В том случае, когда учетной политикой кооператива не предусмотрено создание для этих целей резерва, то нереальная дебиторская задолженность списывается на дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Необходимо также уточнить переходящие остатки на следующий год по таким балансовым счетам, как:

Резервы предстоящих расходов и платежей (счет 96);

Расходы будущих периодов (счет 97);

Доходы будущих периодов (счет 98);

Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (счет 19).

По счету 96 следует определить сумму резервов, требующихся в следующем году: на оплату неиспользованных отпусков за работу в текущем году и прошлые периоды (включая отчисления на социальные нужды); на выплату вознаграждений по итогам работы за истекший год; на ремонт основных средств и т.п.

В том случае, когда в течение года резервы созданы в недостаточной сумме, то на доначисленную сумму резервов дебетуют счета издержек производства и обращения (20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 44 "Расходы на продажу" и др.) и кредитуют счет 96 "Резервы предстоящих расходов и платежей". На сумму излишне созданных резервов в течение отчетного года дебетуют счет 96 и кредитуют счет 91 "Прочие доходы и расходы".

По счету 97 "Расходы будущих периодов" сельскохозяйственные потребительские кооперативы, производящие продукцию растениеводства и животноводства, уточняют расходы по сооружению временных летних лагерей и загонов для животных, силосных траншей, емкостей для сенажирования кормов, на культуртехнические работы по улучшению земель, по досрочно начисленным страховым платежам по страхованию лизингового имущества, которые произведены в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Расходы будущих периодов, относящиеся к отчетному году, списывают на издержки производства и обращения, в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и др. с кредита счета 97 "Расходы будущих периодов".

После списания указанных расходов на счете 97 на конец года должны остаться только затраты, относящиеся к последующим годам - отчетным периодам.

По счету 98 "Доходы будущих периодов" уточняются суммы, которые должны быть отнесены на прибыль отчетного года (досрочно полученные платежи в прошлом году за имущество, сданное в аренду, поступление от виновных лиц разницы между суммой, подлежащей к взысканию, и балансовой стоимостью недостающих ценностей и т.п.). На эту сумму дебетуют счет 98 и кредитуют счет 91.

При уточнении остатков на конец года по счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" следует проверить, не отнесен ли налог на добавленную стоимость со счета 19 на счет 68 "Расчеты по налогам и сборам" по материальным ресурсам (работам и услугам), подлежащим использованию при изготовлении продукции, освобожденной от НДС и на непроизводственные цели, а также по недостающим материальным ценностям.

Налог на добавленную стоимость по материальным ресурсам, использованным при изготовлении продукции, освобожденной от НДС и на непроизводственные цели относят в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44, 86 и др. (т.е. куда израсходованы эти материалы) с кредита счета 19, а по

недостающим материальным ценностям в дебет счета 84 "Недостачи и потери ценностей" с кредита счета 19.

Надо иметь в виду, что налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, но неоплаченным со счета 19 в дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам" не относится, а остается на балансе до погашения этой кредиторской задолженности.

3.3. Закрытие счетов бухгалтерского учета в кооперативах

В настоящее время в сельском хозяйстве работают и создаются кооперативы с разными видами деятельности. Это кооперативы, производящие продукцию сельского хозяйства, кооперативы, перерабатывающие сельскохозяйственное сырье, кооперативы, обслуживающие сельское хозяйство, снабженческие и сбытовые кооперативы и др.

Более сложный и объемный бухгалтерский учет, на наш взгляд, ведется в кооперативах, непосредственно производящих продукцию сельского хозяйства.

Поэтому порядок закрытия счетов бухгалтерского учета рассмотрим, в основном, на примере этих кооперативов.

По окончании отчетного года сельскохозяйственный потребительский кооператив по производству продукции сельского хозяйства должен определить себестоимость единицы произведенной продукции растениеводства и животноводства. В течение года ввиду специфических особенностей производства продукция сельского хозяйства приходится в условной плановой оценке, а в конце года доводится до фактической себестоимости.

Для определения фактической себестоимости продукции сельского хозяйства необходимо произвести закрытие следующих счетов бухгалтерского учета: 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы".

Для закрытия счетов применяется "Ведомость на закрытие счетов бухгалтерского учета" (форма N 306-АПК), утвержденная Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации от 26.07.96 N 215.

Эта ведомость является основной сводной формой на закрытие в конце года операционных счетов бухгалтерского учета во всех кооперативах. Особенностью данной формы является ее универсальный характер. Она применима к закрытию большинства синтетических и аналитических счетов.

Закрытие счетов в кооперативе начинают со счета 23 "Вспомогательные производства". Рассмотрим на примере порядок заполнения Ведомости на закрытие (корректировку) затрат по счету 23, субсчету "Автомобильный транспорт" (цифры в примере условные).

Форма N 306-АПК

Утверждена
Минсельхозпродом РФ
от 26.07.96 N 215

ВЕДОМОСТЬ N 1 на закрытие счетов бухгалтерского учета

Организация Кооператив ООО "Колос"

Счет 23 "Вспомогательные производства"

Субсчет 4 "Автомобильный транспорт", Аналитический счет 1 "Грузоперевозки"

1. Всего затрат по дебету счета 600 тыс. руб. _____
2. Списано в течение года по кредиту счета 500 тыс. руб. _____
3. Подлежит доп. списанию или сторнированию (п. 1 - п. 2) 100 тыс. руб. _____
4. Всего выход продукции (вып. работа) по кредиту счета (кол-во) 510 тыс. тонно-километров
5. Исключается продукция (работы):
по самообслуживанию 5 тыс. тонно-километров _____
относящаяся к уже закрытым счетам 5 тыс. тонно-километров _____
6. Продукция (работы), принимаемая в расчет по закрытию счета (п. 4 - п. 5)
500 тыс. тонно-километров
7. Приходится затрат для распределения на единицу продукции (работ)
коэффициент для распределения затрат (п. 3 : п. 6) 0.2 _____

Распределение затрат

п/п	Объекты для распределения затрат по направлениям движения продукции (вып. работ и услуг)	Кол-во продукции (работ), приходящихся на каждый объект	Приходится затрат на каждый объект (п. 7 х гр. 3)	Дебет счетов	Кредит счетов
	2	3	4	5	6
	Перевезено грузов	Тонно-километров в рублях			
	Минеральных удобрений	50 тыс.	10000	10	23
	Нефтепродуктов	60 тыс.	12000	10	-
	Каменного угля	20 тыс.	4000	10	-
	Запасных частей	10 тыс.	2000	10	-
	Семян пшеницы на посев	30 тыс.	6000	20	-
	Семян картофеля на посадку	40 тыс.	8000	20	-
	Зерно на хлебоприемный п/т	120 тыс.	24000	44	-
	Молока на маслозавод	80 тыс.	16000	44	-
	Овощей на колхозный рынок	20 тыс.	4000	44	-
0	Кормов для молочного стада	30 тыс.	6000	20	-
1	Сторонним организациям	40 тыс.	8000	90	-
	Итого:	500 тыс.	100000		

Составил старший бухгалтер (подпись)

(Волков)

Проверил главный бухгалтер (подпись)

(Иванов)

В отчетном году затраты на автомобильный транспорт кооператива составили 600 тыс. руб. Эти расходы бухгалтерия кооператива ООО "Колос" отразила по дебету счета 23 "Вспомогательные производства".

В течение года бухгалтерия кооператива списала с кредита счета 23 в дебет соответствующих счетов по плановой себестоимости тонно-километра 500 тыс. рублей.

Сумма превышения фактических затрат над плановыми составит 100 тыс. руб. (600 тыс. - 500 тыс.).

Объем грузовых перевозок за год составил 510 тыс. тонно-километров.

Исключаем из общего объема перевозок объем перевозок, выполненный для самого автопарка, - 5 тыс. тонно-километров и другим вспомогательным производствам, по которым уже произведено закрытие счета, - тоже 5 тыс. тонно-километров. Объем тонно-километров, на которые следует распределить удорожание, составит 500 тыс. тонно-километров. Определяем коэффициент распределения сверхплановых затрат на один тонно-километр, который будет равен коэффициенту 0,2 (100 тыс. руб. : 500 тыс. тонно-километров). Доначисленную по этому коэффициенту сумму относят на издержки производства, обращения или конкретных материальных ценностей.

В случаях, когда фактическая себестоимость тонно-километра ниже плановой, то на сумму отклонений производят сторнирование затрат путем "Сторно". В автомобильном грузовом транспорте себестоимость 100 тонно-километров определяют делением общей суммы затрат по эксплуатации и содержанию грузового автомобильного транспорта на объем перевозок в тонно-километрах.

В нашем примере это 600 тыс. руб. : 505 тыс. т-км (510 тыс. т-км - 5 тыс. т-км по самообслуживанию) = 11 руб. 88 коп. тонно-километров.

По гужевому транспорту дополнительное списание или сторнирование расходов распределяют по потребителям (культурам, видам животных и другим объектам) пропорционально количеству отработанных рабочих дней. Себестоимость одного рабочего дня определяют делением всей суммы затрат по содержанию рабочего скота (за вычетом стоимости приплода, навоза и прочей продукции) на количество рабочих дней (не включая рабочие дни по самообслуживанию - пункт 5 Ведомости 306-АПК).

В электроснабжении дополнительное списание или сторнирование расходов распределяют по потребителям (ремонтная мастерская, водоканал, животноводческие помещения, жилой фонд и др.) пропорционально количеству израсходованной за отчетный год собственной или покупной электроэнергии в киловатт-часах.

Таким же методом производят дополнительное списание или сторнирование расходов по водоснабжению (на 1 кубометр воды), по газоснабжению (на 1 кубометр газа), по теплоснабжению (10 единиц теплоты Гкал) и другим вспомогательным производствам.

Затем производят закрытие счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы".

Распределение общепроизводственных расходов растениеводства, животноводства и промышленного производства производят в конце года по объектам учета соответствующих отраслей пропорционально общей сумме прямых затрат (без затрат по организации и управлению производством), за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, материалы и полуфабрикаты.

Согласно Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве, утвержденным Министерством сельского хозяйства и продовольствия РФ от 04.07.96 N п-4-24/2068 (пункт 2.1.9) сельскохозяйственные организации, включая и кооперативы, производящие продукцию сельского хозяйства - общехозяйственные расходы включают в себестоимость производимой продукции и соотносят их в порядке распределения на счета учета издержек производства и обращения (растениеводство, животноводство и подсобные промышленные производства, работы и услуги, выполненные на сторону, капитальное строительство - пропорционально общей сумме прямых затрат (без затрат по организации и управлению производством), за исключением стоимости семян, кормов, а также сырья, материалов и полуфабрикатов).

Надо иметь в виду, что на капитальное строительство общехозяйственные расходы относят в том случае, когда на закладку и выращивание насаждений не утверждаются отдельные сметы накладных расходов и кооператив не имеет своего специального штата для осуществления капитального строительства.

В других кооперативах, кроме непосредственно производящих продукцию сельского хозяйства, общехозяйственные расходы относят напрямую на дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

После закрытия счетов 23, 25 и 26 приступают к закрытию счета 20 "Основное производство".

В кооперативах, производящих продукцию сельского хозяйства, амортизационные отчисления и затраты по текущему ремонту техники, отдельно учитываемые в течение года на субсчете 20-1 "Растениеводство", распределяют в конце года на соответствующие объекты учета: по зерновым комбайнам пропорционально убранной площади, по узкоспециализированным сельхозмашинам по объему выполненных работ и т.д.

Затраты по орошению земель распределяют пропорционально выполненным поливотектарам соответствующих культур и видам незавершенного производства растениеводства.

Затраты по осуществлению земель распределяют пропорционально по посевным площадям культур, возделываемых на осушенных землях.

Затраты по известкованию и гипсованию кислых почв, произведенные за счет собственных и заемных средств, относящихся к отчетному году, распределяют пропорционально посевным площадям соответствующих культур.

Затраты по известкованию и гипсованию кислых почв, произведенные за счет бюджетных ассигнований, учтенные на субсчете 20-1 "Растениеводство", списываются за счет источников финансирования (в дебет счета 86 "Целевое финансирование").

С субсчета 20-2 "Животноводство" относят на растениеводство затраты пчеловодства в части, приходящейся на опыление соответствующих сельскохозяйственных культур. На опыляемые культуры относят 20 - 40% затрат на содержание пчелиных семей (а по плодово-ягодным насаждениям, семенникам клевера и люцерны 40 - 60%) в зависимости от размера площадей опыляемых культур и их урожайности.

В пчеловодстве опылительного направления все затраты по содержанию пчел относят на себестоимость опыляемых культур, за вычетом стоимости меда, воска, маток и другой продукции пчеловодства по ценам реализации.

С субсчета 20-1 "Растениеводство" относят на счет 99 "Прибыли и убытки" затраты по полностью погибшим культурам вследствие стихийных бедствий (если посевы не застрахованы) и

на счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по имущественному и личному страхованию" - если посевы застрахованы.

Затем исчисляется фактическая себестоимость произведенной продукции растениеводства. На сумму отклонений фактической себестоимости от плановой корректируют стоимость остатков продукции на конец года, реализованной, использованной на посев озимых культур и другие цели. После этой корректировки на субсчете 20-1 на конец года остаются только затраты под урожай будущих лет.

При закрытии субсчета 20-2 "Животноводство" сначала уточняют списание затрат на навоз (которые определяют исходя из нормальных (расчетных) затрат на его уборку, выемку из накопителей, стоимость подстилки и т.д.) и на другую побочную продукцию (по ценам возможной реализации).

Затем закрывают те аналитические счета, в составе затрат которых нет стоимости продукции других видов и групп животных (рыболовство, пчеловодство и т.п.), потом закрывают аналитические счета учета тех видов и групп животных, продукция которых использовалась для большинства других видов и групп животных (молочное стадо - молоко на выпойку телят, поросят, ягнят и т.п.).

Последними закрывают аналитические счета тех видов и групп животных, затраты которых относят на счет 11 "Животные на выращивании и откорме" (свиноводство, выращивание молодняка крупного рогатого скота и т.п.).

При превышении фактической себестоимости животноводческой продукции над плановой разницу (отклонения) списывают с субсчета 20-2 в дебет соответствующих счетов (10 "Материалы", 11 "Животные на выращивании и откорме", 20-3 "Промышленное производство", 43 "Готовая продукция", 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы" - по производствам, не давшим продукции).

При удешевлении фактической себестоимости продукции против плановой делаются те же проводки, но путем "Сторно".

После проведенных корректировок субсчета 20-2 "Животноводство" на конец года на нем останутся переходящие затраты по пчеловодству, рыболовству и т.п.

Другие кооперативы, кроме производящих продукцию сельского хозяйства, фактические затраты по завершению производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг ежемесячно списывают со счета 20 "Основное производство" в дебет счетов: 10 "Материалы", 43 "Готовая продукция", 90 "Продажи". Остаток на конец года по счету 20 в этих кооперативах показывает стоимость незавершенного производства.

При определении калькуляционных разниц по счету 11 "Животные на выращивании и откорме" сначала определяют фактическую себестоимость живой массы животных, которая складывается из затрат текущего года и фактической стоимости животных, перешедших с прошлого года.

Прирост живой массы молодняка рождения текущего года (за вычетом живой массы молодняка рождения текущего года) (за вычетом живой массы павших животных), прироста живой массы откормочного поголовья, выбракованного из основного стада.

Калькуляционные разницы со счета 11 "Животные на выращивании и откорме" при удорожании против плановой оценки списывают на дебет счетов 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Перевод молодняка животных в основное стадо", 90 "Продажи" и другие счета в соответствии с каналами выбытия. При удешевлении фактической себестоимости живой массы против плановой делается та же корреспонденция счетов, но путем "Сторно".

Закрытие счетов по реализации 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы" во всех кооперативах производят только после списания на эти счета всех калькуляционных разниц. Финансовые результаты со счетов 90 и 91 списывают на счет 99 "Прибыли и убытки". При получении прибыли дебетуют счета 90 и 91 и кредитуют счет 99, при получении убытков дебетуют счет 99 и кредитуют счета 90 и 91.

Кооператив, получивший за отчетный год убыток, может направлять на его покрытие следующие финансовые источники: нераспределенную прибыль прошлых лет; средства резервного капитала, образованного в соответствии с законодательством; свободные средства фондов накопления и потребления; средства резервов, образованных в соответствии с учредительными документами; добавочный капитал (за исключением сумм прироста стоимости имущества за счет переоценки).

При этом дебетуют соответствующие счета финансовых источников покрытия убытков и кредитуют счет 99 "Прибыли и убытки".

После этого финансовые результаты относят на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". На полученную прибыль дебетуют счет 99 и кредитуют счет 84, а при получении убытков дебетуют счет 84 и кредитуют счет 99.

Согласно статье 36 Закона "О сельскохозяйственной кооперации" прибыль (убыток) должна быть распределена и утверждена общим собранием членов кооператива в течение трех месяцев после окончания финансового года.

КонсультантПлюс: примечание.

Нумерация подпунктов дана в соответствии с официальным текстом документа.

3.2. Особенности составления бухгалтерского баланса

При заполнении показателей по наличию основных средств и их амортизации кооперативы должны руководствоваться Положениями по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/97, утвержденного Приказом Минфина РФ от 03.09.97 N 65н, Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина РФ от 20.07.98 N 33н, и отраслевыми методическими рекомендациями по учету основных средств в сельскохозяйственных организациях (предприятиях), утвержденных Приказом Минсельхозпрода РФ от 16.12.98 N 769.

Основные средства в балансе показывают по строке 120 по остаточной стоимости, кроме мелиорируемых земель, введенных за счет бюджетных ассигнований, продуктивного скота, многолетних насаждений (не достигших эксплуатационного возраста), жилищного фонда, объектов внешнего благоустройства и природопользования, а также других основных средств, по которым в законодательном порядке амортизация не начисляется.

По поливным и осушенным землям, введенным за счет собственных, заемных и бюджетных средств, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

На счете 01 "Основные средства" учитывают только земельные участки, имеющие денежную оценку (приобретение за плату или мелиорируемые земли), а земельные угодья, находящиеся в собственности государства, которые переданы кооперативу в пользование, учитываются у последних на забалансовом счете 012 "Земельные угодья без денежной оценки".

Аналитический учет этих земель ведут в гектарах по видам угодий (пашня, залежи, сенокосы, сады, виноградники, полевые защитные лесные полосы, озера, пруды, приусадебный земельный фонд, прочие земли, неиспользуемые для сельскохозяйственных целей) - по нормативной цене земли, установленной органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

Нематериальные активы показывают за вычетом суммы начислено амортизации, учет которой ведут на счете 05 "Амортизация нематериальных активов".

По строке "Незавершенное строительство" показывают незаконченное капитальное строительство, выполняемое хозяйственным способом (счет 08), стоимость неустановленного оборудования (счет 07) и выданные авансы подрядным строительным организациям и поставщикам оборудования (счет 60).

По строке "Долгосрочные финансовые вложения" отражают вложения на срок более 12 месяцев в акции и уставные капиталы союзов (ассоциаций) кооперативов и других организаций, а также в банковские вклады.

По строке "Животные на выращивании и откорме" кооперативы, производящие продукцию животноводства, показывают стоимость животных, находящихся на выращивании и откорме, включая молодняк скота, переданный гражданам на доращивание по договорам.

По строке "Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)" кооперативы показывают в растениеводстве затраты под урожай будущих лет (вспашку паров и зяби, посевов озимых культур и т.д.), в животноводстве - переходящие затраты в пчеловодстве и рыбоводстве, в незавершенном промышленном производстве (переработка молока, мяса, овощей, фруктов и т.п.).

Оценку незавершенного производства в сельскохозяйственных потребительских кооперативах производят на основании Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве, утвержденных Минсельхозпродом РФ от 04.07.97 N П-4-24/2068.

По строке "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" показывают НДС по приобретенным ценностям, но не оплаченным кооперативом.

Дебиторскую и кредиторскую задолженность в балансе показывают в развернутом виде, то есть если по одному синтетическому счету есть дебиторы и кредиторы, то дебиторы показывают в активе баланса, а кредиторы - в пассиве баланса.

В соответствии с пунктом 70 Положения по Бухгалтерскому учету кооперативы могут создавать резервы сомнительных долгов, которые учитывают на кредите счета 96 "Резервы предстоящих расходов". При заполнении баланса дебиторскую задолженность показывают за исключением созданных резервов.

Надо иметь в виду, что по строке выданные авансы (счет 60) отражают авансы, выданные по основной деятельности кооператива в счет предстоящих поставок сырья, нефтепродуктов, минеральных удобрений, запасных частей, семян, кормов и других материальных ценностей.

Авансы, выданные подрядным строительным организациям и поставщикам оборудования, показывают по строке "Незавершенное строительство". По строке "Краткосрочные финансовые

вложения" кооперативы показывают финансовые вложения на срок не более одного года, в ценные бумаги и займы других организаций, в депозиты банков и т.п., за исключением резервов, созданных под обеспечение вложений в ценные бумаги, учитываемых на счете 96 "Резервы предстоящих расходов".

По строке "Валютные счета" (счет 52) показывают денежные средства в иностранной валюте, пересчитанной в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ, действовавшему на конец отчетного года (31 декабря).

Надо иметь в виду, что положительные курсовые разницы при пересчете иностранной валюты, приобретенной за счет бюджетных средств, зачисляются не в прибыль кооператива, а на увеличение источников бюджетного финансирования (счет 86). По нашему мнению, нет логики, чтобы за счет бюджетных средств создавать дутую прибыль и направлять ее, в конечном счете, в фонды Накопления и потребления.

По строке "Уставный капитал" кооперативы отражают паевые взносы членов кооператива, внесенные в Пaeвой капитал и Неделимый коллективный капитал, а также произведенные отчисления от полученной прибыли.

По строке "Добавочный капитал" кооперативы отражают прирост стоимости имущества от переоценки основных средств. Средства целевого финансирования, полученные в виде инвестиций.

По строке "Резервный капитал" кооперативы показывают резервный фонд, размер которого должен составлять не менее 10% от паевого фонда кооператива. Это предусмотрено статьей 34 Закона "О сельскохозяйственной кооперации". Порядок формирования резервного фонда устанавливается уставом кооператива.

В том случае, если в форме Бухгалтерского баланса отсутствуют строки для отражения неиспользованных сумм фондов накопления и потребления - кооперативы, которые используют фондовый метод распределения прибыли, могут ввести эти строки в раздел 3 "Капитал и резервы", написав их от руки.

При заполнении строки "Итоги по разделу 3" при подсчете итога "убытки" минусуются.

По строке "Займы и кредиты" задолженность по полученным кредитам и займам показывают с учетом причитающихся к уплате процентов.

КонсультантПлюс: примечание.

Нумерация подпунктов дана в соответствии с официальным текстом документа.

3.5. Отчет о прибылях и убытках (форма N 2)

Сельскохозяйственные потребительские кооперативы, производящие продукцию растениеводства и животноводства, общехозяйственные расходы включают в себестоимость производимой продукции и их долю, относящуюся к реализованной продукции (работам, услугам), показывают по строке 020.

Другие кооперативы, кроме кооперативов, производящих продукцию сельского хозяйства, общехозяйственные расходы показывают по строке 040 "Управленческие расходы".

По строке 010 кооперативы показывают выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов, налога с продаж и других аналогичных обязательных платежей). Выручка определяется или по отгрузке (отпуску) товаров и продукции, или по оплате, как это предусмотрено учетной политикой кооператива.

По строке "Прочие операционные расходы" кооперативы показывают расходы по производствам, не давшим продукции (пчеловодство, рыбоводство и т.п.).

По строке "Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи" отражают причитающиеся платежи в бюджет за счет прибыли, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

Надо иметь в виду, если по итоговым строкам 050, 140 и 190 получается убыток, то он показывается со знаком минус.

По строкам 170 и 180 показывают чрезвычайные доходы, связанные со стихийными бедствиями, пожарами, авариями, национализацией имущества и т.п.

Кооперативы, производящие продукцию сельского хозяйства, получают из бюджета соответствующие дотации и компенсации.

Сумма этих дотаций и компенсаций показывается по вписываемой строке 125 "Дотации и компенсации из бюджетов всех уровней".

Отчет об изменениях капитала (форма N 3).

В этой форме кооперативы показывают движение собственных и бюджетных средств за отчетный период, с указанием их наличия на начало и конец года, поступления и расходования за отчетный год.

По строке "Уставный (складочный) капитал" кооперативы показывают движение Пaeвого капитала и коллективного (неделимого) капитала кооператива.

По строке "Добавочный капитал", в графе 4 показывают прирост стоимости основных средств в результате их дооценки, зачисление прибыли, инвестиции по принятым в эксплуатацию объектам основных средств.

В графе 5 этой строки показывают уменьшение добавочного капитала в результате направления добавочного капитала в Паевой капитал и в Коллективный (неделимый) капитал.

По строке "Резервный фонд" по графе 4 показывают начисление резервного фонда за счет прибыли, остающейся в распоряжении кооператива, а по графе 5 направление его на покрытие убытков и другие цели по решению общего собрания членов кооператива.

Кооперативы, которые используют фондовый метод распределения прибыли - движение фондов накопления и потребления показывают по строке 050 с выделением их как в том числе по строкам, вписываемым от руки (052 - 053).

По строке 070 кооперативы показывают движение бюджетных средств и внебюджетных фондов, полученных на инвестиции и другие цели, которые учитываются на счете 86 "Целевое финансирование".

По строке "Чистые активы" показывают стоимость чистых активов, которые необходимы для оценки степени ликвидности кооператива. При заполнении этого показателя следует руководствоваться Приказом Минфина РФ от 05.08.96 N 71/149 "О порядке оценки стоимости чистых активов акционерных обществ".

3.6. Отчет о движении денежных средств (форма N 4)

В этой форме приводят данные о движении денежных средств в кассе и на счетах в банках (51 "Расчетные счета", 55 "Специальные счета в банках", 52 "Валютные счета").

Движение средств в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу Центрального Банка России.

Поступление и расходование денежных средств показывают по каналам использования (текущей деятельности (графа 4), инвестиционный (графа 5), финансовый (графа 6)).

Под текущей деятельностью понимается производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т.п.

Под инвестиционной деятельностью понимается осуществление долгосрочных финансовых вложений, связанных с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, а также их продаж и т.п.

Под финансовой деятельностью понимается осуществление краткосрочных финансовых вложений путем выпуска облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытие ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т.п.

3.7. Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5)

В этой форме кооперативы показывают расшифровку отдельных статей баланса: кредитов банка, заемных средств у других организаций, дебиторской и кредиторской задолженности, основных средств, источников финансирования капитальных вложений, производственных затрат, финансовых результатов, внебюджетных фондов и т.п.

В разделе 3 "Амортизируемое имущество" основные средства, нематериальные активы показывают в первоначальной стоимости, тогда как в балансе - по остаточной стоимости.

По строке 371 к произведенным основным средствам относят основные средства, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг и т.п.

По строке 372 показывают основные средства непроизводственного назначения жилищного и коммунального хозяйства, здравоохранения, физической культуры, образования, социального обеспечения и т.п.

По строкам 610 - 660 в разделе "Расходы по обычным видам деятельности" показывают расходы по элементам затрат, учитываемых на производственных и непроизводственных счетах бухгалтерского учета в соответствии с Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 05.08.98 N 552 (с учетом внесенных последующих в него изменений и дополнений).

По строкам 710 - 740 в разделе "Социальные показатели" по графе 3 показывают отчисления на социальные нужды от начисленной оплаты труда за отчетный год, а по графе 5 показывают перечисления в фонды как по расчетам за предыдущие годы, так и за отчетный год.

3.8. Отчет о целевом использовании полученных средств (форма N 6)

В этой форме некоммерческие сельскохозяйственные потребительские кооперативы показывают целевое использование средств, поступивших за отчетный год от членов кооператива в порядке вступительных, членских и целевых взносов, а также доходов от предпринимательской деятельности кооператива.

Учет поступления и использования этих средств некоммерческие кооперативы ведут на счете 86 "Целевое финансирование".

По строке 030 показывают членские взносы, поступившие от членов кооператива за отчетный год, а их использование отражают по строке 090 "Расходы на содержание аппарата управления" (оплата труда административно-управленческого персонала с отчислениями на социальные нужды, командировочные расходы, содержание и ремонт основных средств кооператива и т.п.).

По строке 050 кооперативы показывают доходы от предпринимательской деятельности, которые образуются за счет полученной прибыли (дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"), кредит счета 86 "Целевое финансирование".

Целевые взносы, внесенные членами кооператива, показывают по строке 060, а их расходование - по строкам 080 "Расходы на целевые мероприятия" и 100 "Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества".

3.9. Заполнение ведомственных специализированных форм бухгалтерской годовой отчетности

Эти формы отчетности заполняют кооперативы, производящие продукцию сельского хозяйства.

3.9.1. Численность и заработная плата работников сельскохозяйственной организации (форма N 5-АПК)

В данной форме показывают среднесписочную численность работников кооператива и их годовую оплату труда по отдельным категориям работающих.

При заполнении показателей численности работающих руководствуются инструкцией по статистике численности и заработной платы рабочих и служащих на предприятиях, в учреждениях и организациях (утверждено Госкомстатом СССР 17.09.87 N 17-10-0370), а по фонду оплаты труда и выплат социального характера - инструкцией о составе фонда заработной платы и выплат социального характера (утверждено Госкомстатом РФ 24.11.2000 N 116).

В форму включаются все работники кооператива, включая занятых на строительстве, выполняемом хозяйственным способом, на закладке садов, выращивании многолетних насаждений, коренном улучшении земель.

Работники растениеводства и животноводства, привлекаемые на определенный период для работы в строительстве, подсобных промышленных производствах и т.п., на это время исключаются из списочной численности работников растениеводства и животноводства и показываются по соответствующим отраслям и производствам.

В оплату труда включают и натуральную оплату (зерном, сеном, соломой, овощами, фруктами, молодняком животных и т.п.) в оценке по рыночным ценам, сложившимся в данном регионе на момент начисления.

3.9.2. Основные показатели (форма N 6-АПК)

Форма N 6-АПК предназначена для определения роста (снижения) валового дохода от реализации сельскохозяйственной продукции в отчетном году по сравнению с предыдущим годом и снижения (роста) себестоимости основных видов сельскохозяйственной продукции за отчетный год в сравнении с предыдущими годами.

К форме прилагается справка N 1 "О полученных по лизингу материально-технических средств", а в графе 2 их покупная стоимость (без налога на добавленную стоимость и страховых платежей).

По графе 5 справки отражают кредиторскую задолженность по лизингу по состоянию на конец отчетного года, числящуюся на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Договором лизинга может быть предусмотрено, что лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то есть кооператива. Количество и покупная стоимость такого имущества показывают в графах 3 и 4 справки.

К форме прилагается справка N 2 "О полученных средствах из специального бюджетного фонда льготного кредитования" за период с 1997 года по отчетный год и их погашение за эти годы.

3.9.3. Реализация продукции (форма N 7-АПК)

В этой форме показывают количество, себестоимость и выручку от реализации продукции растениеводства, животноводства, выполненных работ и оказанных услуг.

По данным этой формы определяют долю реализации продукции сельского хозяйства ко всей реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг, что необходимо для исчисления платежей в бюджет. Надо иметь в виду, что сельскохозяйственная продукция, выданная в счет натуральной оплаты труда, в этой форме оценивается по государственным регулируемым ценам, а при их отсутствии - по свободным розничным ценам.

К форме прилагается справка "Кроме того, получено дотацией и компенсацией затрат из бюджета". Эта справка предназначена для анализа рентабельности видов сельскохозяйственной продукции, а также для определения удельного веса дотаций и компенсаций в выручке от реализации каждого вида продукции.

Компенсации части затрат по страхованию сельскохозяйственных культур (посевов) показывают по строке 800 "Прочие дотации и компенсации". Они показываются на основании договора кооператива со страховыми компаниями.

Затраты на основное производство (форма N 8-АПК).

Эта форма предназначена для анализа расходов кооператива на производство сельскохозяйственной и других видов продукции.

По строке 100 "Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды" не включают оплату труда работников жилищно-коммунального хозяйства, культурно-бытовых и детских учреждений, торговли, общественного питания, капитального строительства и т.п.

Покупные корма, семена и другие материальные ценности отражаются по строке 150 "Материальные затраты, вошедшие в себестоимость продукции" по цене приобретения (без транспортных расходов по доставке их в кооперативы), а собственные корма и семена - по фактической (производственной) себестоимости.

3.9.4. Производство и себестоимость продукции растениеводства (форма N 9-АПК)

Данная форма предназначена для определения урожайности, себестоимости и затрат труда по каждой возделываемой культуре.

По озимым культурам и многолетним сеяным травам показывают площадь посевов, сохранившуюся к концу массового сева яровых культур.

По яровым культурам показывают первоначально засеянную площадь, не исключая летнюю гибель посевов. Не включают в эту форму затраты по полностью погибшим посевам, не давшим продукции. В конце года эти затраты списывают со счета 20 "Основное производство", субсчета "Растениеводство" в дебет счета 99 "Прибыли и убытки" - по незастрахованным посевам и в дебет счета 76, субсчет "Расчеты по имущественному и личному страхованию" - по застрахованным посевам.

В разрезе "Землепользование" показывают площадь земельных угодий, как находящихся в собственности кооператива, так и полученных от государства в пользование.

3.9.5. Производство и себестоимость продукции животноводства (форма N 13-АПК)

На основании данных этой формы определяют продуктивность животных и затраты, приходящиеся на единицу производимой животноводческой продукции.

Следует учесть, что в форме не показывают затраты по отраслям животноводства, не давшим продукции. Эти затраты списывают со счета 20 "Основное производство", субсчет "Животноводство" в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Не показывают в этой форме и затраты по незавершенному производству (пчеловодству, рыбоводству и т.п.).

При заполнении этой формы следует обратить особое внимание на графу "Среднегодовое поголовье животных". Именно на основании этого показателя определяется продуктивность животных: надой молока на корову, настриг шерсти с овцы, яйценоскость курицы-несушки, среднесуточный привес крупного рогатого скота и свиней и др.

3.9.6. Наличие животных (форма N 15-АПК)

В форме отражается поголовье животных на конец года и его балансовая стоимость, включая скот и птицу, переданных на доращивание гражданам.

Наличие и стоимость скота и птицы, принятых от населения для реализации по их поручениям, в эту форму не включаются.

3.9.7. Баланс продукции (форма N 16-АПК)

В этой форме показывают количество продукции, произведенной в кооперативе, поступившей со стороны, расход ее по каналам использования на реализации, семена, кормление животных, переработку, натуральную оплату труда, общественное питание и т.д.

Объем и стоимость сельскохозяйственной продукции, реализованной или выданной в счет оплаты труда работникам кооператива, показываются в справке, которая прилагается к данной форме.

В справке также отражаются объем и стоимость продукции, израсходованной на общественное питание, а также реализованной на колхозном рынке.

3.9.8. Движение основных сельскохозяйственных машин и оборудования (форма N 17-АПК)

В этой форме показывают наличие основных сельскохозяйственных машин и оборудования на начало и конец отчетного периода, включая приобретенное и на условиях финансового лизинга.

По этой форме определяют обеспеченность сельскохозяйственных товаропроизводителей основными средствами для производства продукции растениеводства и животноводства.
