



USAID

ВІД АМЕРИКАНСЬКОГО НАРОДУ

Федерація
аудиторів,
бухгалтерів
і фінансистів
АПК України



Federation
of auditors,
accountants
and financiers
of AIC of Ukraine



МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ

ОРГАНІЗАЦІЯ НАДАННЯ ПОСЛУГ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ОБСЛУГОВУЮЧИМ КООПЕРАТИВОМ: ВІД ЗАГОТІВЛІ, ОХОЛОДЖЕННЯ ТА ПЕРЕРОБКИ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ ДО ЗБУТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Бухгалтерський облік, оподаткування
та деякі правові аспекти

Публікація здійснена у рамках проекту
USAID "Підтримка аграрного і сільського
розвитку"

Ці Методичні рекомендації були створені за підтримки МБФ «Добробут громад» (Heifer-Ukraine), Проекту Агентства США з міжнародного розвитку (USAID) Агронвест, Данон Екосистем Фонду, ТОВ «Данон» та Дніпропетровської обласної громадської організації «Сільськогосподарська консультаційна служба» у 2014 році та передруковані проектом USAID «Підтримка аграрного і сільського розвитку» у 2018 році.

Публікація стала можливою завдяки підтримці американського народу, наданій через Агентство США з міжнародного розвитку (USAID) у рамках проекту «Підтримка аграрного і сільського розвитку». Ця публікація відображає думку її авторів та не обов'язково є офіційною точкою зору USAID чи Уряду США.

Авторський колектив: Метелиця В.М. (вступ, 1,4), Гриценко М.П. (2), Панадій О.П. (3.2.2, додатки), Стецюк Л.С. (3.2.1), Шинкаренко М.С. (3.1), Терес В.М., Кузьменко А.В., Максимов М.Г., Бондарчук В.В., Павлишинець В.М., Грекова Л.В.

Рецензенти: Дем'яненко М.Я., доктор економічних наук, професор, академік НААН, завідувач відділення фінансів, обліку та інвестицій, ННЦ «Інститут аграрної економіки»; Жук В.М. доктор економічних наук, професор, член-кореспондент НААН, віце-президент, Національна академія аграрних наук України

Друкується за рішеннями Вченої ради ТДВ «Інститут обліку і фінансів» НААН, протокол № 4 від 19.08.2014 р., та Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 6 від 21.08.2014 р.

Організація надання послуг сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом: від заготівлі, охолодження та переробки молочної сировини до збуту готової продукції. Бухгалтерський облік, оподаткування та деякі правові аспекти. Методичні рекомендації / Метелиця В.М., Гриценко М.П., Панадій О.П. та ін.; за ред. Метелиці В.М., Гриценка М.П. — К.: ТОВ «Поліграф плюс» — 2018. — 64 с.

ISBN 978-966-8977-4.

Методичні рекомендації спрямовані на врегулювання відносин між сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами та їхніми членами, які здають молочну сировину на переробку і отримують кошти від реалізації готової продукції (молоко питне, сир твердий, кефір, сметана тощо).

Методичні рекомендації призначені для використання в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах, які надають послуги по заготівлі молочної сировини у віддалених регіонах (заготівельні кооперативи на місцях), та в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах, які надають послуги по переробці молочної сировини та продажу готової продукції (переробні кооперативи).

УДК 334.732/.734.012:651.115.8]:637.1/.3](477)(07)

ISBN 978-966-8977-4

© Метелиця В.М., Гриценко М.П.,
Стецюк Л.С., Терес В.М. та інші, 2014

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ

**Організація надання послуг
сільськогосподарським
обслуговуючим кооперативом:
від заготівлі, охолодження та
переробки молочної сировини
до збуту готової продукції.
Бухгалтерський облік,
оподаткування та
деякі правові аспекти**

Вступ

Важливим напрямом розбудови аграрного сектору економіки є розвиток сільськогосподарської обслуговуючої кооперації. Фактичні дані свідчать про те, що на сьогодні більше 50% валової продукції сільського господарства виробляється в домогосподарствах населення. Однак, розвиток інфраструктури аграрного ринку на сьогодні є недостатнім для забезпечення зростаючих потреб сільськогосподарських товаровиробників, особливо власників особистих селянських і фермерських господарств, покупців (споживачів) їх продукції та населення в цілому. Як наслідок, значна частина продовольства, яка вироблена в домогосподарствах сільського населення, проходить поза організованими аграрними ринками, домогосподарства недоотримують значну частину економічної вигоди від виробленої ними продукції.

З метою підвищення економічної свідомості та добробуту сільського населення за рахунок розвитку організованих форм збуту сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, отримання сільськогосподарських послуг, доцільно сприяти формуванню, за безпосередньою його участю, ефективно діючої обслуговуючої кооперації на селі. Кооперативи є одним із рушіїв сучасної аграрної економіки, який здатен суттєво впливати на соціально-економічну ситуацію в сільській місцевості, сприяти підвищенню зайнятості сільського населення через безпосереднє створення робочих місць, а також сприяти розвитку малого підприємництва на селі.

Однак, в сільській місцевості все ще відсутнє достатнє розуміння суті обслуговуючої кооперації та її переваг, як одного із головних інструментів досягнення економічного добробуту сільськогосподарських виробників та сільських територій в цілому.

Крім цього, розвиток сільськогосподарської обслуговуючої кооперації стримується також і внаслідок наявності низки проблем, пов'язаних із недосконалістю чинного законодавства в частині визначення правового статусу сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів (СОК), несприятливими податковими умовами функціонування СОК, які на етапі становлення обслуговуючої кооперації мали б у більшій мірі реалізовувати стимулюючу функцію податків, а не фіскальну, а також недосконалістю інформаційного забезпечення реалізації державної політики щодо розвитку СОК.

Окреслені проблеми обумовили розробку Методичних рекомендацій щодо юридичного, бухгалтерського та податкового забезпечення діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів із заготівлі та переробки молочної сировини і продажу готової продукції. Методичні рекомендації спрямовані на врегулювання відносин між СОК та їхніми членами, які здають молочну сировину (молоко сире) на переробку і отримують кошти від реалізації готової продукції (молоко питне, сир твердий, кефір, сметана тощо).

З метою полегшення сприймання матеріалу схеми взаємодії та розрахунків між СОК та їхніми членами зображено графічно. Юридичне оформлення відносин розкрито в запропонованих договорах. Для відображення операцій в бухгалтерському обліку використовуються таблиці.

Методичні рекомендації призначені для використання в СОК, які надають послуги із заготівлі молочної сировини у віддалених регіонах (заготівельні СОК на місцях), та в СОК, які надають послуги із переробки молочної сировини та продажу готової продукції (переробні СОК).

1

СХЕМИ ВЗАЄМОДІЇ ТА РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОСЛУГИ ІЗ ЗАГОТІВЛІ ТА ПЕРЕРОБКИ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ І ПРОДАЖУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ МІЖ СОК ТА ЇХНІМИ ЧЛЕНАМИ

В Методичних рекомендаціях розглянуто дві моделі кооперативного руху. Згідно з першою моделлю, члени СОК отримують послуги з переробки молочної сировини і реалізації готової продукції. Між переробним СОК та його членами укладається один змішаний договір доручення про надання послуг з переробки молочної сировини та продажу готової продукції. Договір передбачає винагороду СОК (додаток Д.1.1). Перша модель зображена в окремих схемах: схемі взаємодії та схемі взаєморозрахунків (рис. 1.1, 1.2).

1.1. Взаємодія між СОК і його членами у процесі заготівлі та переробки молочної сировини і продажу готової продукції

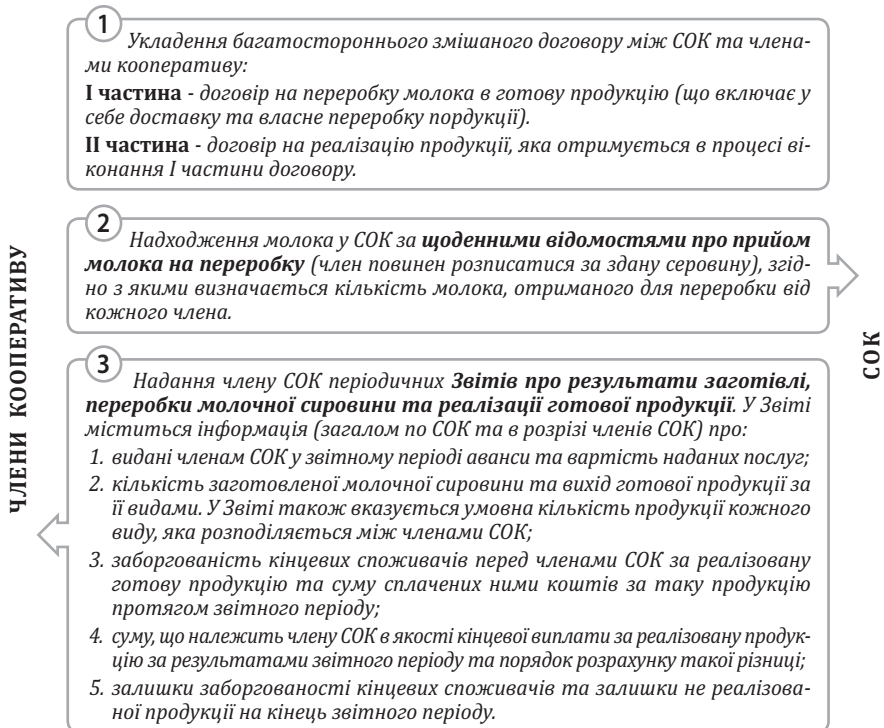


Рис. 1.1. Схема взаємодії між СОК і його членами у процесі заготівлі та переробки молочної сировини і продажу готової продукції.

1.2. Взаєморозрахунки (включаючи аванси) між СОК і його членами за надані послуги та реалізовану готову продукцію

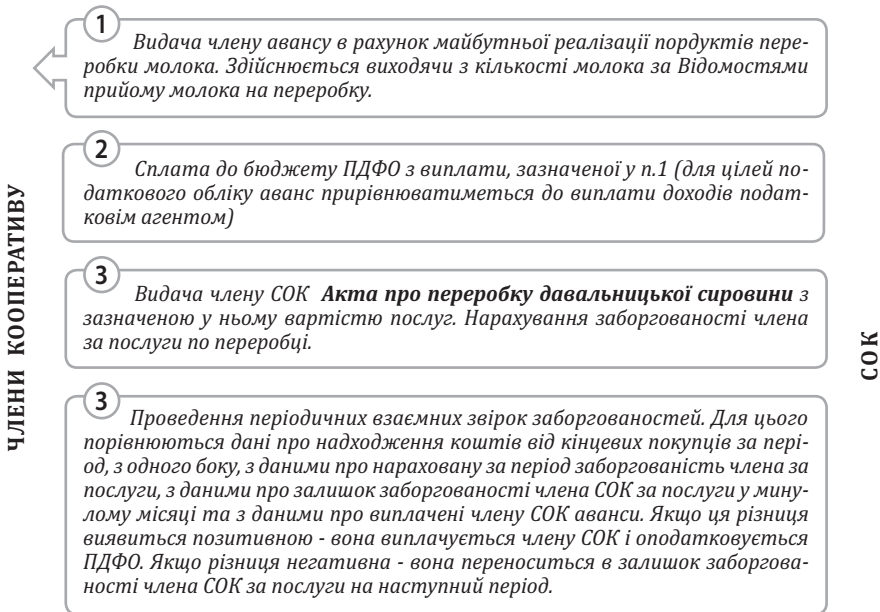


Рис. 1.2. Схема проведення взаєморозрахунків (включаючи аванси) між СОК і його членами за надані послуги та реалізовану готову продукцію.

Згідно з другою моделлю, здавачі молочної сировини набувають членства одночасно у двох кооперативах, один з яких за своїм місцезнаходженням надає послуги із заготівлі та транспортування молочної сировини на переробку, а другий – надає послуги з переробки сировини та продажу готової продукції (рис. 1.3). При цьому кожен із членів СОК укладає із заготівельним кооперативом на місці (у віддаленому регіоні) один договір про надання послуг із заготівлі молочної сировини та її транспортування до місця переробки (додаток Д 2.1) та один договір із переробним кооперативом про надання послуг з переробки молочної сировини та послуг з продажу готової продукції за дорученням (додаток Д 2.2). Між переробним і заготівельним кооперативами укладається договір доручення на виконання грошових зобов'язань, в якому переробний кооператив доручає заготівельному здійснювати розрахунки з членами (додаток Д 2.3). Договори між членами і кооперативами передбачають виплату винагороди за послуги СОК, а договір між самими кооперативами - безоплатний.

1.3. Взаємодія та розрахунки між переробним СОК, заготівельними СОК на місцях та фізичними особами, які є членами обох кооперативів



1.3. Схема взаємодії та розрахунків між переробним СОК, заготівельними СОК на місцях та фізичними особами, які є членами обох кооперативів.

Пояснення операцій до схеми 1.3 наводяться у порядку послідовності:

1. Прийняття членів СОК на місцях у члени переробного СОК.
2. Укладення договору про переробку молочної сировини та реалізацію готової продукції між переробним СОК та новоприйнятими членами СОК. З членами кожного із заготівельних СОК на місцях слід укласти окремі договори на переробку і реалізацію (кількість договорів дорівнює кількості СОК).
3. Укладення **Договору про надання послуг із заготівлі та транспортування молочної сировини** між заготівельними СОК на місцях та їх членами.
4. Укладення **Договору про виконання грошових зобов'язань** переробного СОК перед членами кооперативу. Договір укладається між переробним СОК та заготівельними кооперативами на місцях, та полягає у делегуванні кооперативам на місцях зобов'язань з виплати грошових коштів за реалізовану продукцію (в тому числі авансів під майбутній продаж продукції) членам, з якими укладено договір про переробку молочної сировини та реалізацію готової продукції.
5. Надходження від членів заготівельних СОК на місцях до переробного СОК молочної сировини на переробку. Доставку сировини здійснюють кооперативи на місцях відповідно до **Договору про надання послуг із заготівлі та транспортування молочної сировини**.
6. Перерахування переробним СОК авансів під майбутній продаж СОК на міс-

цях для розподілу між членами, відповідно до договору про виконання грошових зобов'язань.

7. Утримання СОК на місцях попередньо розрахованої вартості послуг із заготівлі та доставки молочної сировини (у разі досягнення домовленості про проведення авансових розрахунків за послуги між СОК на місцях та їх членами) або утримання СОК на місцях суми заборгованості їх членів за ці послуги, нарахованої за минулий звітний період (у разі досягнення домовленості про відшкодування вартості послуг за результатами кожного зі звітних періодів).
8. Виплата заготівельними кооперативами на місцях авансів членам СОК, за мінусом утриманих сум платежів за послуги із заготівлі та доставки.
9. Надання заготівельними кооперативами на місцях **Звіту про виконання доручення на сплату грошових зобов'язань в частині розподілених між членами СОК авансів**. Звіт подається до переробного СОК.
10. Нарахування заборгованості членам переробного СОК за послуги із переробки та реалізації готової продукції за результатами звітного періоду.
11. Нарахування СОК на місцях заборгованості їх членів за послуги із заготівлі та доставки молочної сировини за фактичними витратами у звітному періоді.
12. Перерахування переробним СОК заготівельним кооперативам на місцях сум кінцевих виплат за період, що належать до сплати членам за умовами договору про виконання грошових зобов'язань.
13. Виплата заготівельними кооперативами на місцях сум, що належать до виплати за результатами звітного періоду, відповідно до договору про переробку молочної сировини та реалізацію готової продукції.
14. Надання заготівельними кооперативами на місцях **Звіту про виконання доручення на сплату грошових зобов'язань в частині розподілених між членами СОК сум кінцевих виплат**. Звіт подається до переробного СОК.

2 | ЮРИДИЧНЕ ОФОРМЛЕННЯ ДОГОВІРНИХ ВІДНОСИН

2.1. Договір доручення

Захист майнових інтересів сторін при здійсненні операцій заготівлі та переробки молочної сировини і збуту готової продукції забезпечується оформленням відносин у формі договору доручення.

Загальна характеристика договору доручення, строк дії договору, обов'язки довірителя і повіреного регулюються Главою 68 Цивільного Кодексу України від 16 січня 2003 року № 435-IV.

За договором доручення, одна сторона (повірений – СОК) зобов'язується вчинити від імені та за рахунок другої сторони (довірителя – член СОК) певні юридичні дії. Договором доручення може бути визначений строк, протягом якого повірений (СОК) має право діяти від імені довірителя (член СОК).

Повірений (СОК) має право на плату за виконання свого обов'язку за договором доручення, якщо інше не встановлено договором або законом. Якщо в договорі доручення не визначено розміру плати повіреному або порядок її виплати, вона виплачується після виконання доручення відповідно до звичайних цін на такі послуги. Ця пряма норма законодавства означає, що у договорі доручення обов'язково має бути прописаний порядок оплати за надані послуги за таким договором. А специфіка діяльності та податковий статус СОК дозволяють сформулювати висновок про те, що безоплатне надання таких послуг є неможливим з двох причин. По-перше, законодавство про сільськогосподарську кооперацію визначає обов'язок СОК надавати послуги лише своїм членам. Це означає, що витрати на надання таких послуг, незалежно від формату договірних відносин, мають бути відшкодовані кооперативу його членами. По-друге, Податковий кодекс України, визначаючи об'єктом оподаткування єдиним податком для договорів доручення винагороду повіреного, не конкретизує, що є цією винагородою – відшкодування витрат чи певна встановлена понад їх розмір плата. Водночас, відшкодування витрат СОК на надання послуг може відбуватися одним із двох способів: або в якості плати за надані послуги, або в якості цільового фінансування на покриття таких витрат. При цьому, для цілей бухгалтерського обліку перший (плата за послуги) і другий (цільове фінансування) платежі визнаються доходами, так само, як і для цілей оподаткування – єдиним податком. Отже, з огляду на це, більш прийнятним є варіант, при якому платою повіреному вважатиметься еквівалент понесених ним витрат на надання послуг.

Повірений (СОК) зобов'язаний вчиняти дії відповідно до змісту даного йому доручення. Повірений може відступити від змісту доручення, якщо цього вимагають інтереси довірителя (члена СОК), і повірений не міг попередньо запитати довірителя або не отримав у розумний строк відповіді на свій запит. У цьому разі повірений повинен повідомити довірителя про допущені відступи від змісту доручення, як тільки це стане можливим.

Повірений (СОК) зобов'язаний:

1. повідомляти довірителю (члену СОК), на його вимогу, всі відомості про хід виконання його доручення;
2. після виконання доручення або в разі припинення договору доручення до його виконання, негайно повернути довірителю довіреність, строк якої не закінчився, і надати звіт про виконання доручення та виправді документи, якщо це вимагається умовами договору та характером доручення;
3. негайно передати довірителю все одержане у зв'язку з виконанням доручення. Мається на увазі передача грошових коштів за реалізовану готову продукцію; однак, умови багатостороннього договору доручення визначають, що розподілити кошти, отримані від виконання доручення, можна лише за результатами визначеного звітного періоду. Як тільки такі суми будуть визначені у звітах про переробку молочної сировини та реалізацію готової продукції – вони повинні бути виплачені членам СОК. Окрім того, вимога негайності стосується і авансів під майбутню реалізацію готової продукції, які виплачуються за періодичністю, визначеною у договорі доручення. Як тільки настає строк виплати чергового авансу – він повинен бути виплачений.

У свою чергу, довіритель (член СОК) зобов'язаний:

1. видати повіреному (СОК) довіреність на вчинення юридичних дій, передбачених договором доручення;
2. забезпечити повіреного засобами, необхідними для виконання доручення;
3. відшкодувати повіреному витрати, пов'язані з виконанням доручення;
4. негайно прийняти від повіреного все одержане ним у зв'язку з виконанням доручення (це стосується прийняття авансів та кінцевих виплат за результатами звітного періоду);
5. виплатити повіреному плату, якщо вона йому належить.

Договір доручення припиняється на загальних підставах припинення договору (у тому числі при ліквідації повіреного), а також у разі:

1. відмови довірителя (член СОК) або повіреного (СОК) від договору;
2. визнання довірителя недієздатним, обмеження його цивільної дієздатності або визнання безвісно відсутнім;
3. смерті довірителя.

Довіритель (член СОК) або повірений (СОК) мають право відмовитися від договору доручення у будь-який час. Якщо договір доручення припинений до того, як доручення було повністю виконане повіреним, довіритель повинен відшкодувати повіреному витрати, пов'язані з виконанням доручення, а якщо повіреному належить плата – також виплатити йому плату, пропорційно до виконаної ним роботи. Це положення не застосовується до виконання повіреним доручення після того, як він довідався або міг довідатися про припинення договору доручення.

2.2. Змішані договори доручення

Договори доручення між СОК та їхніми членами можуть носити простий або змішаний характер. Прості договори укладаються на виконання певного виду операцій (додаток Д 2.1 – Договір про надання послуг із заготівлі молочної сировини та її транспортування до місця переробки).

Порядок укладання змішаних договорів визначений Цивільним Кодексом України. Відповідно до статті 68 ЦКУ, сторони мають право укласти договір, в якому містяться елементи різних договорів (змішаний договір). До відносин сторін у змішаному договорі застосовуються у відповідних частинах положення актів цивільного законодавства про договори, елементи яких містяться у змішаному договорі, якщо інше не встановлено договором або не впливає зі суті змішаного договору.

Змішані договори регулюють одночасно декілька видів операцій (переробка та продаж) між СОК та його членами (додатки 1.1, 2.2 – Договори про надання послуг з переробки молочної сировини та послуг з продажу готової продукції за дорученням).

2.3. Делегування виконання договірних зобов'язань

З метою врегулювання діяльності із заготівлі молочної сировини та продажу готової продукції у віддалених регіонах (на місцях), запропонована модель на рис. 1.3, згідно з якою здавачі молочної сировини набувають членства одночасно у двох кооперативах, один з яких за своїм місцезнаходженням надає послуги із заготівлі та транспортування молочної сировини на переробку, а другий – надає послуги з переробки сировини та продажу готової продукції. Між переробним і заготівельним кооперативами укладається договір доручення на виконання грошових зобов'язань, в якому переробний кооператив доручає заготівельному здійснювати розрахунки з членами (додаток Д 2.3 – Договір доручення на виконання грошових зобов'язань). Така модель дозволена Цивільним кодексом України. Згідно зі статтею 528 ЦКУ, виконання обов'язку може бути покладено боржником (переробний СОК) на іншу особу (заготівельні СОК), якщо з умов договору або суті зобов'язання не впливає обов'язок боржника виконати зобов'язання особисто. У цьому разі кредитор (член СОК) зобов'язаний прийняти виконання, запропоноване за боржника іншою особою.

У разі невиконання або неналежного виконання обов'язку боржника (переробний СОК) іншою особою (заготівельні СОК), цей обов'язок боржник повинен виконати сам.

3

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗАГОТІВЛІ Й ПЕРЕРОБКИ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ ТА ПРОДАЖУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Бухгалтерський облік операцій із заготівлі та транспортування молочної сировини до місця її переробки

Члени заготівельних СОК, які займаються заготівельною діяльністю на місцях (у віддалених регіонах), делегують їм повноваження із заготівлі молочної сировини та її транспортування на переробний СОК. При цьому право власності на молочну сировину до передачі в переробку та право власності на готову продукцію, яка надійшла з переробки, залишається за членами заготівельного СОК. Відповідно до моделі, описаної в п. 1.3, розрахунки за продану готову продукцію на місцях здійснюють заготівельні СОК. Вартість такої продукції зменшується на суму отриманих авансів, на суму витрат переробного СОК, на суму витрат заготівельного СОК та на суму єдиного податку за послугами на кожному з етапів (на етапі заготівлі та на етапі переробки молочної сировини).

Розглянемо кореспонденцію бухгалтерських рахунків з обліку операцій із заготівлі й транспортування молочної сировини до місця переробки.

ПРИКЛАД. *Заготівельний СОК отримав від члена СОК (фізичної особи) молоко для передачі переробному СОК на переробку, у кількості 10000 кг. Заготівельний СОК виступає у ролі повіреного, а член СОК – довірителя, а тому вартість молочної сировини на баланс не приймає, а обліковує її на позабалансовому рахунку. Вартість послуг із заготівлі й транспортування молочної сировини становить 800,00 грн., величина відшкодування єдиного податку – 40,00 грн. Протягом кварталу від переробного СОК на рахунки заготівельного СОК надійшло 10000 грн. авансів, належних до виплати членам заготівельного СОК. За результатами звітнього періоду, від переробного СОК надійшло 5000 грн. сум, належних до сплати членам СОК за результатами звітнього періоду. Заготівельний СОК у звітньому періоді стягує вартість своїх послуг зі суми кінцевих виплат; кінцева сума до виплати становить $5000 - 840 = 4160$ грн. (табл. 1).*

Таблиця 1

Бухгалтерський облік операцій заготівельного СОК із заготівлі й транспортування молочної сировини до місця переробки

Первинний документ	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Кількість (кг) або сума (грн.)
Приймальна відомість на молочну сировину	Відображено надходження молочної сировини члена заготівельного СОК для передачі на переробку	025	-	10000 кг
Накладна на передачу молочної сировини	Відображено передачу молочної сировини переробному СОК	-	025	10000 кг
Первинні документи, що підтверджують витрати	Відображено витрати заготівельного СОК на заготівлю і транспортування молочної сировини	231	20, 66, 65	800,00 грн.
Банківська виписка	Відображено надходження авансів від переробного СОК, належних до виплати членам	311	6851	10000,00 грн.
Відомість видачі авансів та ВКО, складений на загальну суму	Виплачено членам заготівельного СОК суми авансів від переробного СОК	685	301	10000,00
Акт наданих послуг	Відображено дохід від надання послуг із заготівлі й транспортування молочної сировини	361	7031	840,00 грн.
Платіжне доручення	На виконання вимог Податкового кодексу України перераховано кошти, еквівалентні вартості наданих послуг, із поточного рахунку заготівельного СОК на рахунок, призначений для зарахування плати за надані послуги	311	311	840,00 грн.
Бухгалтерська довідка	Відображено витрати на нарахування єдиного податку*	92	641	40,00 грн.
Бухгалтерська довідка	Списано собівартість надання послуг із заготівлі й транспортування молочної сировини	9031	231	800,00 грн.

Бухгалтерська довідка	Відображено надходження від переробного СОК сум, належних до виплати членам за результатами звітного періоду	311	685	5000,00 грн.
Бухгалтерська довідка	Відображено взаємозалік заборгованості членів СОК	685	361	840,00 грн.
ВКО, Платіжне доручення	Відображено виплату коштів члену СОК за продану готову продукцію (за вирахуванням витрат на заготівлю і транспортування)	685	30, 31	4160,00 грн.

** Нараховується раз в квартал. Щомісячний розподіл єдиного податку між членами СОК включається до загальної вартості послуг і у витратах не зазначається.*

3.2. Бухгалтерський облік операцій переробного СОК з переробки молочної сировини та продажу готової продукції

Бухгалтерський облік операцій з переробки молочної сировини та продажу готової продукції залежить від того, який варіант розрахунків буде обраний СОК. Існує два варіанти: облік за плановими розцінками за послуги, або облік за фактичними витратами СОК.

ПЕРШИЙ ВАРІАНТ полягає у періодичному (не рідше одного разу на рік) за твердженні Загальними зборами членів СОК планових розцінок для відшкодування витрат і нарахування доходу за послуги СОК.

Цей варіант має як переваги, так і недоліки.

Основними перевагами є:

1. спрощення обліку витрат СОК. Бухгалтеру не потрібно кожного періоду (для платників єдиного податку четвертої і шостої груп цей період – це квартал) здійснювати розподіл фактичних витрат СОК між членами кооперативу за видами витрат. Здійснюється лише розподіл розрахованих за плановими розцінками витрат між членами;
2. спрощення обліку доходів за послуги СОК. Бухгалтер нараховує доходи кооперативу за надані послуги за затвердженими розцінками, які є незмінними протягом періоду (кварталу, року).

Основними недоліками першого варіанту слід визнати:

1. ризики створення додаткового податкового навантаження та зменшення сум виплат коштів за результатами кварталу. Точно спланувати планові розцінки на відшкодування витрат СОК досить складно, адже розцінка встановлюється шляхом ділення планових витрат на кількість зданого молока. Протягом року кількість зданої молочної сировини буде змінюватись. Так само і сума витрат є неоднорідною за кварталами (наприклад, витрати на опалення у I і IV кварталі є, а у II-III – їх або немає, або вони є меншими). Це означає, що з метою нівелювання ризиків заниження суми єдиного податку, який нараховується на доходи за послуги, що не враховують інфляційні процеси, СОК повинен встановлювати розцінки на рівні вищому, ніж фактичні витрати. Тому сума єдиного податку, сплаченого у кожному з кварталів протягом року, може бути вищою, ніж сума

податку, сплачена за відшкодованими послугами за фактичними витратами СОК. Відповідно, протягом року члени отримуватимуть на руки меншу суму коштів за реалізовану готову продукцію, ніж при фактичних витратах, і лише в кінці року зможуть одержати недоотримані суми у вигляді кооперативних виплат. У випадку ж заниження розцінок, податкові органи можуть розглядати цей факт для нарахування штрафів і пені за заниження зобов'язань і несвоєчасну сплату єдиного податку;

2. розподіл розрахованих за плановими розцінками витрат між членами. Навіть при нарахуванні заборгованості членів СОК за надані послуги за плановими розцінками, слід проводити щоквартальне закриття заборгованості кінцевих споживачів перед ними з метою виплати грошових коштів, що належать їм за реалізовану продукцію. Для цього не тільки необхідно нарахувати вартість послуг членам СОК (за плановими розцінками), але і за правилами П(С)БО 15 визнати розраховані за плановими розцінками витрати, розподіливши їх між членами. В іншому випадку СОК, фактично, протягом року буде сплачувати авансові платежі за здане молоко без контролю проміжних фінансових результатів;
3. додаткова операція зі щоквартального коригування витрат і доходів СОК на надання послуг. З метою більш оперативного коригування планових розцінок, бухгалтер повинен щоквартально приводити розраховані за плановими розцінками витрати на надання послуг і доходи за послуги СОК до рівня фактичних;
4. додаткова операція зі щорічного визначення сум надлишково сплаченої вартості наданих кооперативом послуг або сум недосплаченої вартості послуг. Відповідно, бухгалтер повинен щорічно проводити нарахування або кооперативних виплат, або компенсацій невідшкодованих членами витрат СОК.

ДРУГИЙ ВАРІАНТ передбачає розрахунок фактичних витрат СОК, які підлягають відшкодуванню членами і є доходом СОК.

Цей варіант також має як переваги, так і недоліки.

Основними перевагами є:

1. спрощення обліку періодичних фінансових результатів. Оскільки облік послуг ведеться за фактичними витратами і доходами, бухгалтеру СОК-платника єдиного податку не потрібно здійснювати щоквартальне коригування фінансових результатів;
2. спрощення обліку річних фінансових результатів. Бухгалтеру не потрібно обчислювати суми надлишково сплаченої вартості наданих кооперативом послуг або суми недосплаченої вартості послуг СОК;
3. відсутність ризиків щодо претензій податкових органів стосовно заниження податкових зобов'язань або несвоєчасної сплати єдиного податку.

Основними недоліками другого варіанту слід визнати:

1. складність щоквартального обліку і розподілу фактичних витрат на надання послуг СОК між членами за видами витрат. Облік ускладнюється тим, що не завжди на кінець кварталу вдається зібрати всі фактичні витрати (може бути затримка з рахунками за електроенергію, водопостачання тощо);
2. постійний (кожного кварталу) розрахунок часток різних видів фактичних ви-

трат СОК у розрізі членів. Оскільки при цьому варіанті планові розцінки не встановлюються, то для цілей проведення кінцевих розрахунків з членами за реалізовану готову продукцію щоквартально розраховуються частки членів у загальній кількості зданого молока. За цими частками здійснюється розподіл різних видів фактичних витрат між членами.

У практиці бухгалтерського обліку операції зі списання витрат та визнання доходів від реалізації послуг, розрахунків з членами СОК, можуть здійснюватись помісячно або поквартально. Приведення розрахованих за плановими розцінками витрат і доходів за послуги СОК до рівня фактичних в бухгалтерському обліку можна здійснювати щоквартально або один раз за результатами звітного року.

Обидва варіанти бухгалтерського обліку операцій з переробки молочної сировини та продажу готової продукції (за розцінками і фактичними витратами) розглянемо на числових прикладах. Для спрощення розрахунків у прикладах, облік операцій відображено в розрізі кварталу.

3.2.1. ВАРІАНТ І. ЗАСТОСУВАННЯ ПЛАНОВИХ РОЗЦІНОК

УМОВИ ПРИКЛАДУ 1

Переробний СОК має у своєму складі 4 членів, з них 2 члени користуються повним комплексом його послуг, починаючи від заготівлі та доставки молочної сировини на переробку, продовжуючи самим процесом переробки та закінчуючи процесом реалізації готової продукції. Решта членів є одночасно членами заготівельного СОК і членами переробного СОК, в якому користуються лише послугами з переробки молочної сировини та реалізації готової продукції.

За звітний квартал СОК отримав такі результати:

1. Надійшло на переробку від членів СОК молочної сировини за квартал:

- від члена №1 – 2500 кг;
- від члена №2 – 3000 кг;
- від члена №3 – 4500 кг;
- від члена №4 – 5000 кг.

Член №1 та член №2 користуються всіма послугами переробного СОК; члени №3 та №4 користуються лише послугами з переробки молочної сировини та реалізації готової продукції. Разом по членах СОК – 15000 кг. Разом по членах переробного СОК – $2500+3000=5500$ кг. Разом по членах і переробного, і заготівельного СОК – $4500+5000=9500$ кг.

2. Вироблено з наданої молочної сировини (за умови, що вся сировина була перероблена):

- молока питного – 14000 кг; масла – 400 кг.

3. Відправлено кінцевим споживачам готової продукції:

- молока питного – 13700 кг, загальною вартістю 180000,00 грн.;
- масла – 380 кг, загальною вартістю 21000,00 грн.

4. За результатами кварталу повернено кінцевими споживачами непроданої продукції:

- молока питного – 200 кг, на суму 2500,00 грн.; масла – 3 кг, на суму 180 грн.

5. Протягом кварталу видано авансів членам СОК під майбутню реалізацію готової продукції (з розрахунку 2,5 грн./кг наданої молочної сировини):
- Члену №1 – $2500 \times 2,5 = 6250,00$ грн.
 - Члену №2 – $3000 \times 2,5 = 7500,00$ грн.
 - Члену №3 – $4500 \times 2,5 = 11250,00$ грн.
 - Члену №4 – $5000 \times 2,5 = 12500,00$ грн.
- Разом видано авансів на суму 37500,00 грн.
6. Отримано протягом звітного періоду на рахунки СОК за реалізацію:
- молока питного – 145000 грн. (надійшла оплата за 11000 кг)
 - масла – 19500 грн. (надійшла оплата за 350 кг).
7. Планові розцінки на надання послуг у розрахунку на 1 кг молока для членів переробного СОК – 4,389 грн., для членів заготівельного СОК – 2,474 грн., в т.ч.:
- на заготівлю молочної сировини – 1,82 грн.;
 - на переробку молочної сировини у готову молочну продукцію – 1,34 грн.;
 - на збут готової продукції – 0,67 грн.;
 - адміністративні витрати – 0,27 грн.;
 - інші операційні витрати (утилізація непроданої продукції) – 0,07 грн.;
 - відшкодування єдиного податку для членів переробного СОК – 0,219 грн.;
 - для членів заготівельного СОК – 0,124 грн.
8. Протягом звітного кварталу понесені фактичні витрати СОК:
- на заготівлю молочної сировини: 10000,00 грн.
 - на переробку молочної сировини у готову молочну продукцію: 20000,00 грн.
 - на збут готової продукції: 10000,00 грн.
9. Протягом звітного кварталу нараховано інших фактичних витрат СОК:
- адміністративних витрат – 4000,00 грн.
 - інших операційних витрат (утилізація непроданої продукції) – 1000,00 грн
 - єдиного податку – 2368,42 грн.
10. Нараховано за звітний квартал належну до відшкодування членами СОК суму, еквівалентну величині єдиного податку, що буде нарахований на вартість усіх витрат кооперативу, належних до відшкодування: $(10010+20100+10050+4050+1050) \times 0,0526315789 = 2382,50$ грн. Коефіцієнт 0,0526315789 отримано шляхом ділення ставки податку на питому вагу вартості послуг (5% поділено на 95%). Таким чином, якщо нарахувати 5% єдиного податку на всю вартість відшкодованих членами СОК витрат $(10010+20100+10050+4050+1050+2382,50)$, величина податку складе $47642,50 \times 0,05 = 2382,50$ грн.

РОЗВ'ЯЗАННЯ ПРИКЛАДУ 1

КІЛЬКІСНИЙ ОБЛІК НАДХОДЖЕННЯ СИРОВИНИ, ЇЇ ПЕРЕРОБКИ, ВИХОДУ ТА РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Надходження молочної сировини на переробку. Молочна сировина надходить до СОК: по членах, які користуються всім спектром послуг – за даними *Приймальних відомостей на давальницьку молочну сировину, складених експедиторами безпосередньо на місці забору сировини*; по членах СОК, які користу-

ються лише послугами із переробки та збуту – за даними окремих **Приймальних відомостей на давальницьку молочну сировину, складених на основі Відомостей прийняття молочної сировини для транспортування до місця переробки, що оформлялися експедиторами заготівельного СОК при прийнятті такої сировини**. Молочна сировина приймається за зданою її кількістю, у **перерахунку на базисну жирність**. Акумуляовані дані відомостей слугують для підрахунку загальної кількості зданої у звітному періоді молочної сировини та частки кожного із членів у такій зданій сировині.

Бухгалтерський облік молочної сировини, прийнятої для переробки, ведеться переробним СОК на позабалансовому рахунку **022 «Матеріали, прийняті для переробки»**. При цьому, в межах рахунку відбувається розподіл осіб, які здають молочну сировину, на членів переробного СОК та членів інших СОК. Такий розподіл потрібно здійснювати для того, щоб при нарахуванні заборгованості членів переробного СОК за доставку молочної сировини від місця збору, сума витрат на таку доставку була розподілена лише між ними, не торкаючись членів заготівельного СОК, які сплачують за доставку окремо. Отже, **до рахунку 022 відкривається два субрахунки: 0221 «Молочна сировина, прийнята від членів переробного СОК» та 0222 «Молочна сировина, прийнята від членів заготівельного СОК»**. Відповідно, за цими субрахунками ведуться і окремі сторінки аналітичних відомостей за рахунком 022.

Бухгалтерський облік надходження молочної сировини у звітному кварталі представлено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Бухгалтерський облік надходження молочної сировини

№ / Зміст	Дебет	Кредит	Кількість, кг	Частка у наданій сировині * %
1. Надійшло за квартал молочної сировини від членів СОК (відомості приймання молочної сировини)	022 «Матеріали, прийняті для переробки»	X	15000	100,00
1.1. Від членів переробного СОК	0221 «Молочна сировина, прийнята від членів переробного СОК»	X	5500	
	Член №1		2500	16,67
	Член №2		3000	20,00
1.2. Від членів заготівельного СОК	0221 «Молочна сировина, прийнята від членів переробного СОК»	X	9500	
	Член №3		4500	30,00
	Член №4		5000	33,33

* Відношення кількісного дебетового обороту за рахунком члена за квартал до загального підсумку рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки»

За результатами щоденного ведення Приймальних відомостей, в кінці кварталу отримується зведена таблиця надходження молочної сировини, за період та частки кожного із членів у наданні такої сировини. Частка участі члена СОК не-обхідна для розрахунку його заборгованості за надані послуги, а також для розрахунку належної йому до сплати суми грошових коштів за реалізовану готову продукцію. Для полегшення роботи бухгалтера, доцільним є щомісячне зведення даних відомостей аналітичного обліку до субрахунків рахунку 022. У такому разі, в кінці кварталу бухгалтер підсумовуватиме три результуючі цифри по кожному із членів СОК, які відповідають загальній кількості зданої молочної сировини за кожен місяць.

Рух молочної сировини та готової продукції. Протягом звітного періоду молокопереробна лінія здійснює виготовлення готової продукції з молочної сировини членів СОК. Дані про кількість сировини, яка щоденно подається на лінію, та розрахункові відомості про кількість безпосередньо витраченої сировини та напівфабрикатів (молока знежиреного і вершків, що утворюються в результаті сепарації такої сировини), отримуються з накладних внутрішньогосподарського призначення або забірних відомостей на списання молочної сировини, які заповнюються у момент подачі молочної сировини на лінію переробки, та щоденних звітів про роботу лінії, де має міститися інформація про кількість вироблених за зміну готових продуктів, кількість списаної сировини, напівфабрикатів, які отримані з цієї сировини, та кількість сировини, яка залишилася у незавершеному виробництві в розрізі видів напівфабрикатів та продукції, на виготовлення яких така сировина спрямована за діючою рецептурою. Отже, в кінці кожної зміни, одночасно з оприбуткуванням готової продукції здійснюється списання з рахунку **022 «Матеріали, прийняті для переробки»** молочної сировини, що відповідає виходу такої продукції за рецептами.

Оскільки сировина членів СОК не належить кооперативу, будь-який облік руху цієї сировини та виходу готової продукції ведеться на позабалансових рахунках класу **02 «Активи на відповідальному зберіганні»**. Зокрема, облік готової продукції, що отримана в результаті переробки, ведеться на рахунку **024 «Товари, прийняті на комісію»**, облік руху поверненої кінцевими споживачами прострошеної готової продукції ведеться на рахунку **023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»**.

Систему кількісного аналітичного обліку готової продукції будують за її номенклатурою. У нашому прикладі до рахунку **024 «Товари, прийняті на комісію»** відкриваються рахунки **0241 «Молоко питне»** та **0242 «Масло»**. Отриману за результатами роботи молокопереробної лінії продукцію оприбутковують на ці рахунки за накладними внутрішньогосподарського призначення, складеними на основі щоденних звітів про роботу лінії. Списання продукції з цих рахунків відбувається за товарно-транспортними накладними або іншими документами, які супроводжують відвантаження такої продукції кінцевим споживачам.

Аналогічна до рахунку 024 номенклатура відкривається і до рахунку 023: рахунок **0231 «Повернене молоко питне»** та рахунок **0232 «Повернене масло»**. Відображення поверненої продукції відбувається на цих рахунках за відомостями

про повернення товарів або іншими подібними документами. З рахунку 023 продукція списується за утилізаційними відомостями.

Відповідно до умов Прикладу 1 та діючої рецептури на виготовлення готової продукції, у бухгалтерському обліку списання переробленої молочної сировини, вихід готової продукції, відвантаження її кінцевим споживачам та повернення такої продукції буде відображено наступним чином (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Бухгалтерський облік руху молочної сировини та готової продукції у звітному кварталі

№	Зміст	Дт	Кт	Кількість, кг
1	Отримано готову продукцію з переробленої молочної сировини:			
	Молоко питне	0241	X	14000
	Масло	0242	X	400
2	Одночасно з отриманням готової продукції здійснено списання молочної сировини за рецептами	X	022	15000
3	Відвантажено готову продукцію кінцевим споживачам:			
	Молоко питне	X	0241	13700
	Масло	X	0242	380
4	Повернено за звітний квартал готової продукції від кінцевих споживачів:			
	Молоко питне	0231	X	200
	Масло	0232	X	3
5	Списано повернену готову продукцію після утилізації:			
	Молоко питне	X	0231	200
	Масло	X	0232	3

Оскільки за період розрахунків взято звітний квартал, величина перехідних залишків готової продукції (а у випадку наявності незавершеної переробки на кінець кварталу – і її об'єми), у порівнянні з загальною кількістю переробленої за звітний квартал сировини, є несуттєвою. Тому така *незавершена переробка і непродана продукція переноситься на наступний квартал, і розподіл заборгованості кінцевих споживачів, яка буде нарахована на її продаж у наступному кварталі, буде проводитися за відсотком надання молочної сировини на переробку у тому ж кварталі.*

ОБЛІК НАДАННЯ ПОСЛУГ

Для ведення обліку виробничих витрат на надання послуг, списання собівартості реалізованих послуг у бухгалтерському обліку переробного СОК, відкриваються такі рахунки:

1. До рахунку 23 «Виробництво»: 231 «Витрати на заготівлю молочної сировини», 232 «Витрати на переробку молочної сировини», 233 «Витрати на надання послуг із реалізації продукції».
2. До субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» рахунку 90 «Собівартість реалізації»: рахунки 9031 «Собівартість реалізованих послуг із заготівлі», 9032 «Собівартість реалізованих послуг з переробки молочної сировини», 9033 «Собівартість реалізованих послуг з продажу готової продукції»;

ОБЛІК ВИТРАТ НА ЗАГОТІВЛЮ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ

Облік витрат на заготівлю молочної сировини ведеться на окремому рахунку **231 «Витрати на заготівлю молочної сировини»** до рахунку 23 «Виробництво». На цьому рахунку протягом кварталу, згідно з П(С)БО 16, окремими статтями накопичуються фактичні витрати на утримання відділу заготівлі (амортизація молоковозів, пальне, витрачене на доставку молочної сировини, заробітна плата експедиторів, собівартість аналізів молока тощо). Для обліку цих витрат слід відкривати окрему відомість аналітичного обліку витрат на кожен місяць.

Списання витрат із заготівлі молочної сировини на собівартість реалізованих послуг здійснюється шляхом множення планової розцінки на кількість молочної сировини, яка була прийнята від кожного з членів переробного СОК за Приймальними відомостями на давальницьку молочну сировину, за рахунком **0221 «Молочна сировина, що надійшла від членів переробного СОК»**.

У таблиці 1.3 за умовами Прикладу 1 представлено облік фактичних витрат та списання розрахункових (планових) витрат на заготівлю молочної сировини.

Таблиця 1.3

Облік витрат на послуги із заготівлі молочної сировини

Дебет	Кредит	Кількість наданої сировини*, кг	Планові витрати на 1 кг зданого молока	Сума, грн.
Нараховано суму витрат за квартал:				
231 «Витрати на заготівлю молочної сировини»	20 «Виробничі запаси», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», тощо	X	X	10000,00
В кінці кварталу списано розрахункових (планових) витрат на надання послуг членам СОК:				
9031 «Собівартість реалізованих послуг із заготівлі»	231 «Витрати на заготівлю молочної сировини»	5500	1,82	10010,00

* Дебетовий обіг персонального рахунку члена за зданого на переробку молочною сировиною за квартал

ОБЛІК ВИТРАТ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ ІЗ ПЕРЕРОБКИ

Послуги з переробки молочної сировини у готову продукцію включають у себе витрати на утримання лінії переробки молока та її амортизацію, витрати на електроенергію, що забезпечує роботу цієї лінії, витрати на заробітну плату та відрахування на соціальні заходи працівників, що зайняті у технологічному процесі переробки молока, витрати на пакувальні матеріали, у які запаковується готова продукція тощо. Якщо процес пакування та маркування готової продукції технологічно невіддільний від процесу переробки, витрати на таке пакування включаються до вартості послуг із переробки. Якщо пакування та маркування здійснюється у окремому технологічному циклі, який потребує відокремленого обліку витрат, такі витрати ведуться на рахунку надання послуг зі збуту готової продукції.

Збір інформації про фактичні витрати на переробку відбувається за дебетом рахунку **232 «Витрати на переробку молочної сировини»** за первинними та зведеними бухгалтерськими документами, що підтверджують витрати за статтями. Списання собівартості реалізованих послуг на переробку молочної сировини здійснюється шляхом множення планової розцінки на кількість молочної сировини. При цьому розподіл витрат між сировиною, що вже перероблена, та сировиною у процесі незавершеної переробки, не здійснюється. Всі витрати формують вартість послуг поточного кварталу. Тобто, закриття рахунку обліку витрат на переробку здійснюється незалежно від того, чи завершений процес переробки за усіма продуктами.

У таблиці 1.4 за умовами Прикладу 1 представлено облік фактичних витрат та списання розрахункових (планових) витрат на переробку молочної сировини.

Таблиця 1.4

Облік витрат на послуги з переробки молочної сировини

Дебет	Кредит	Кількість наданої сировини, кг	Планові витрати на 1 кг зданого молока	Сума, грн.
Нараховано суму витрат за квартал:				
232 «Витрати на переробку молочної сировини»	20 «Виробничі запаси», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», тощо	X	X	20000,00
В кінці кварталу списано розрахункових (планових) витрат на надання послуг членам СОК:				
9032 «Собівартість реалізованих послуг з переробки молочної сировини»	232 «Витрати на переробку молочної сировини»	15000	1,34	20100,00

Якщо для цілей управлінського обліку у СОК необхідно, щоб витрати матеріалів (у тому числі пакувальних матеріалів, інгредієнтів, затрачених на отримання кон-

кретного виду продукції – ферментів, кислот, солі, вапна тощо), заробітна плата, амортизація обладнання тощо розподілялися за видами продукції, яка отримується з переробки, до рахунку **232 «Витрати на переробку молочної сировини»** можуть відкриватися аналітичні рахунки, що відповідають номенклатурі продукції. У нашому випадку такими рахунками, за бажанням кооперативу, можуть бути: рахунок **2321 «Питне молоко»**, рахунок **2322 «Масло»**.

По відкритих аналітичних рахунках обліку витрат протягом звітного періоду списуються витрати, які можна прямо віднести на виготовлення продукту. Витрачання молочної сировини у дебет цих рахунків не записується, оскільки ця сировина не належить СОК та не утворює вартість його послуг, наданих членам. Витрати на переробку, які протягом кварталу прямо віднести на продукти неможливо, обліковуються на окремому аналітичному рахунку «Загальні витрати на переробку» до рахунку 232 (сюди відносяться і амортизація лінії, і заробітна плата працівників, зайнятих її обслуговуванням, і вартість електроенергії, використаної на забезпечення роботи лінії тощо). В кінці кварталу витрати з цього рахунку розподіляються за окремим розрахунком в дебет рахунків 2321 та 2322, пропорційно до кількості переробленої у звітному періоді молочної сировини за кожним із продуктів.

ОБЛІК ВИТРАТ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ ІЗ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ

Послуги з реалізації готової продукції включають у себе всі маркетингові витрати СОК, понесені у звітному періоді: витрати на рекламу, витрати на доставку готової продукції до кінцевих споживачів, витрати на пошук споживачів і укладення контрактів з ними тощо.

Для обліку цих витрат у плані рахунків СОК слід передбачити рахунок **233 «Витрати на надання послуг із реалізації продукції»**. Списання собівартості послуг із реалізації готової продукції членам СОК проводиться аналогічно до витрат на надання послуг із заготівлі молочної сировини та її переробки – за плановими розцінками на 1 кг зданого молока. (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Облік витрат на послуги з реалізації готової продукції

Дебет	Кредит	Кількість наданої сировини, кг	Планові витрати на 1 кг зданого молока	Сума, грн.
Нараховано суму витрат за квартал:				
233 «Витрати на надання послуг із реалізації продукції»	20 «Виробничі запаси», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», тощо	X	X	10000,00
В кінці кварталу списано розрахункових (планових) витрат на надання послуг членам СОК:				
9033 «Собівартість реалізованих послуг з продажу готової продукції»	233 «Витрати на надання послуг із реалізації продукції»	15000	0,67	10050,00

ОБЛІК ІНШИХ ВИТРАТ СОК.

РОЗПОДІЛ ВАРТОСТІ НАДАНИХ ПОСЛУГ МІЖ ЧЛЕНАМИ СОК

Облік інших витрат. Облік інших витрат СОК ведеться на рахунках **92 «Адміністративні витрати»**, **94 «Інші операційні витрати»** (у нашому випадку – субрахунок **949 «Інші витрати операційної діяльності»**), субрахунок другого порядку **9491 «Витрати на утилізацію»**), **95 «Фінансові витрати»** (у випадку, якщо СОК отримує кредити), на рахунку **97 «Інші витрати»**. Витрати на цих рахунках протягом кварталу відображаються в окремих регістрах бухгалтерського обліку на основі первинних та зведених документів, що підтверджують такі витрати. Оскільки кооперативне законодавство України не дозволяє кооперативам здійснювати надання послуг третім особам, відшкодування інших витрат здійснюється за рахунок членів СОК, аналогічно до витрат на власне надання послуг кооперативу. **Списання даних витрат та закриття відповідних рахунків здійснюється також із врахуванням планових витрат.**

Витрати в частині єдиного податку розраховуються, виходячи з загальної суми витрат, які були понесені СОК на заготівлю, переробку, збут готової продукції, адміністративних та інших операційних витрат. Арифметичний розрахунок єдиного податку наведений в умові Прикладу 1.

Облік адміністративних витрат, витрат на утилізацію непроданої продукції та витрат в частині єдиного податку представлений у таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

Облік інших витрат кооперативу

№	Дебет	Кредит	Кількість наданої сировини, кг	Планові витрати на 1 кг зданого молока	Сума, грн.
1.	Нараховано витрат на утримання апарату управління кооперативом				
	92 «Адміністративні витрати»	20, 63, 66, 65, тощо	X	X	4000,00
2.	В кінці кварталу списано розрахункових (планових) витрат на надання послуг членам СОК				
	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»	15000	0,27	4050,00
3.	Нараховано витрат на утилізацію непроданої продукції				
	9491 «Витрати на утилізацію»	20, 63, 66, 65, тощо	X	X	1000,00
4.	В кінці кварталу списано розрахункових (планових) витрат на надання послуг членам СОК				
	791 «Результат операційної діяльності»	9491 «Витрати на утилізацію»	15000	0,07	1050,00

5.	Нараховано розрахункових (планових) витрат на відшкодування єдиного податку				
	92 «Адміністративні витрати: єдиний податок»	641 «Розрахунки за податками: єдиний податок»	45260,00	0,0526315789*	2382,50
6.	В кінці кварталу списано розрахункових (планових) витрат на надання послуг членам СОК				
	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати: єдиний податок»	X	X	2382,50

* Коефіцієнт визначений в умові задачі

ОБЛІК ДОХОДІВ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ ІЗ ЗАГОТІВЛІ, ПЕРЕРОБКИ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації послуг із заготівлі, переробки та реалізації продукції, вирахування з доходу СОК використовує субрахунок **703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»** рахунку **70 «Доходи від реалізації»**. За необхідності деталізації доходів від різних видів послуг можуть відкриватись аналітичні рахунки, наприклад: **7031 «Дохід від послуг із заготівлі»**, **7032 «Дохід від послуг із переробки»**, **7033 «Дохід від послуг із реалізації продукції»**, **7034 «Відшкодування адміністративних витрат»**, **7035 «Відшкодування інших операційних витрат»**, **7036 «Відшкодування єдиного податку»** тощо. Вирахування з доходу, які виникають у зв'язку з перевищенням планових витрат над фактичними, здійснюється за дебетом субрахунку **704 «Вирахування з доходу»**. За кредитом субрахунку **704** відображається списання дебетових оборотів на рахунок **79 «Фінансові результати»**.

Оскільки метою діяльності СОК не є отримання прибутку, доходи визнаються в сумі витрат, які були понесені на надання певного виду послуг. Тому, після списання витрат на собівартість реалізованих послуг СОК повинен визнати дохід від реалізації послуг в тій самій сумі.

За умовами Прикладу 1, витрати на надання послуг будуть становити 47542,50 грн. (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Витрати СОК на надання послуг членам кооперативу

Витрати за реалізованими послугами	Сума, грн.
9031 «Собівартість реалізованих послуг із заготівлі» (табл. 1.3)	10010,00
9032 «Собівартість реалізованих послуг з переробки молочної сировини» (табл. 1.4)	20100,00
9033 «Собівартість реалізованих послуг з продажу готової продукції» (табл. 1.5)	10050,00

92 «Адміністративні витрати» (табл. 1.6)	4050,00
9491 «Витрати на утилізацію» (табл. 1.6)	1050,00
92 «Адміністративні витрати: єдиний податок» (табл. 1.6)	2382,50
Разом	47642,50

Відповідно, СОК має визнати доходи від надання послуг, виходячи з суми понесених витрат, наведених у табл. 1.7. (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Доходи СОК від надання послуг членам кооперативу

Доходи від реалізації послуг	Сума, грн.
7031 «Дохід від послуг із заготівлі»	10010,00
7032 «Дохід від послуг із переробки»	20100,00
7033 «Дохід від послуг із реалізації продукції»	10050,00
7034 «Відшкодування адміністративних витрат»	4050,00
7035 «Відшкодування інших операційних витрат»	1050,00
7036 «Відшкодування єдиного податку»	2382,50
Разом (703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»)	47642,50

В бухгалтерському обліку визнання доходів відображається разом з відображенням розрахунків з членами СОК за надані послуги за аналітичним рахунком 3611 «Розрахунки з дебіторами – членами СОК за надані послуги», з відкриттям окремих стрічок за членами СОК.

Відображення розрахунків з членами СОК за надані послуги здійснюється шляхом множення планової розцінки на кількість молочної сировини, яка була прийнята від кожного з членів СОК за Приймальними відомостями на давальницьку молочну сировину, за рахунком 0221 «Молочна сировина, що надійшла від членів переробного СОК».

Облік доходів від реалізації робіт і послуг

Зміст	Дебет	Кредит	Кількість наданої сировини, кг	Планові витрати на 1 кг зданого молока	Сума, грн.
Нараховано заборгованість членів СОК за надані послуги із переробки	3611 «Розрахунки із дебіторами – членами СОК за надані послуги»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	15000	X	47642,50
Член №1	3611 «Член №1»		2500	4,389	10972,50
Член №2	3611 «Член №2»		3000	4,389	13167,00
Член №3	3611 «Член №3»		4500	2,474	11133,00
Член №4	3611 «Член №4»		5000	2,474	12370,00

ОБЛІК АВАНСІВ, РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА РОЗПОДІЛУ ЗАБОРГОВАНОСТІ КІНЦЕВИХ СПОЖИВАЧІВ МІЖ ЧЛЕНАМИ СОК

Продукція, яка отримується від переробки у СОК, класифікується у поточному обліку лише за її видами. Щоденний розподіл цієї продукції за кожним із членів СОК занадто трудомісткий, тому протягом звітного періоду така продукція списується на реалізацію у загальній кількості, без розподілу по членах СОК.

Заборгованість кінцевих споживачів нараховується у розрізі видів продукції та з ідентифікацією за конкретними кінцевими споживачами. Для нарахування заборгованості кінцевих споживачів за реалізовану продукцію в межах рахунка **361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»** відкривається рахунок **3612 «Розрахунки з кінцевими споживачами продукції»**, адже рахунок 3611 призначений для розрахунків з членами СОК за надані послуги.

Заборгованість кінцевих споживачів за реалізовану готову продукцію не належить кооперативу, тому одночасно з нарахуванням доходів від продажу готової продукції відбувається визнання зобов'язань перед членами СОК за реалізовану готову продукцію. Для обліку загальної заборгованості перед членами СОК протягом кварталу за продану готову продукцію слід вести рахунок **6851 «Валова заборгованість перед членами СОК за реалізовану готову продукцію»** до рахунку **685 «Розрахунки з іншими кредиторами»**.

Документи, які підтверджують відвантаження готової продукції, формують одночасно бухгалтерські проводки за дебетом рахунків заборгованості кінцевих споживачів та кредитом рахунку заборгованості перед членами СОК. Одночасно з формуванням таких проводок, здійснюється і списання такої готової продукції з рахунку 024 (за її видами).

Розрахункам за реалізовану продукцію передують видача авансів, які надаються членам СОК під майбутню реалізацію такої продукції. Аванси видаються за відповідними відомостями на виплату грошових коштів. Видача авансів членам

переробного СОК можлива як виплатою їх сум із каси СОК, так і безготівковими переказами. Виплата авансів членам заготівельного СОК здійснюється або шляхом переказу грошових коштів переробним СОК заготівельному СОК, з прикріпленням документів, що підтверджують розподіл авансів між членами СОК, для подальшого розподілу таких коштів між членами заготівельного СОК, або шляхом надання грошових коштів експедитору заготівельного СОК для розподілу між членами цього кооперативу, з подальшим звітуванням про виплачені суми.

Окрім того, для розмежування грошових коштів, які надходять від кінцевих споживачів за реалізовану готову продукцію, та грошових коштів, що належать СОК, як покриття вартості його послуг, слід відкрити два рахунки у банку. До рахунку **311 «Поточні рахунки у банку в національній валюті»** слід відкрити субрахунки **3111 «Основний рахунок СОК»** та **3112 «Рахунок для зарахування заборгованості за надані послуги»**.

Бухгалтерський облік виданих членам СОК авансів ведеться на рахунку **377 «Розрахунки з різними дебіторами»**, де формується аналітична відомість виданих авансів, з відкриттям визначеної для звітного періоду кількості рядків за кожним із членів СОК. У таблиці 6 відображено бухгалтерські проводки з виплати авансів членам СОК, за умови, що виплата членам переробного СОК здійснювалася грошовими коштами з каси, а членам заготівельного СОК – переказувалася однією сумою на рахунок заготівельного СОК.

Таблиця 1.10

Облік виплачених авансів під реалізацію молочної продукції

№	Зміст	Дебет	Кредит	Сума	
1.	Надійшла сума на аванси членам переробного СОК з поточного рахунку в касу	301 «Каса в національній валюті»	3111 «Основний рахунок СОК»	13750,00	
2.	Виплачено авансу готівковими грошовими коштами членам СОК	377 «Розрахунки з різними дебіторами»	301 «Каса в національній валюті»	X	
2.1.	Члену №1	«Аванси члену №1»		6250,00	
2.2.	Члену №2	«Аванси члену №2»		7500,00	
2.3.	Члену №3	«Аванси члену №3»		3111 «Основний рахунок СОК»	11250,00
2.4.	Члену №4	«Аванси члену №4»		12500,00	
X	Всього авансів:	377 «Розрахунки з різними дебіторами»	-	37500,00	

Загальні підсумки з нарахування заборгованості кінцевих споживачів за реалізовану готову продукцію, згідно з рахунками-фактурами та товарно-транспортними накладними, підсумкові дані зі сплати грошових коштів за цю продукцію за звітний квартал та результати повернення товарів за відомостями на такі повернення, згідно з умовами Прикладу 1, представлені у таблиці 1.11.

Таблиця 1.11

Відомості про реалізацію готової продукції у звітному кварталі

№	Зміст	Дебет	Кредит	Сума
1.	Нараховано протягом кварталу заборгованості кінцевих споживачів за реалізацію готової продукції <i>(за даними рахунків-фактур та товаросупровідних документів на відвантаження товарів та нарахування заборгованості)</i> . Нарахування здійснюється одночасно зі списанням продукції з рахунку 024* <i>(за цими самими документами)</i> :	3612 «Роз-рахунки з кінцевими споживачами»	6851 «Валова заборгованість перед членами СОК за реалізовану готову продукцію»	201000,00
1.1.	Молоко питне			180000,00
1.2.	Масло			21000,00
2.	Відкориговано заборгованості внаслідок повернення у звітному періоді готової продукції кінцевими споживачами (метод «Червоне сторно»)	3612 «Роз-рахунки з кінцевими споживачами»	6851 «Валова заборгованість перед членами СОК за реалізовану готову продукцію»	2680,00
2.1	По питному молоку			2500,00
2.2	По маслу			180,00
3.	Сплачено кінцевими споживачами за реалізовану продукцію у звітному періоді:	3111 «Основний рахунок СОК»	3612 «Роз-рахунки з кінцевими споживачами»	164500,00
3.1.	Молока питного			145000,00
3.2.	Масла			19500,00
X	Залишок за рахунками кінцевих споживачів на кінець кварталу	3612 «Роз-рахунки з кінцевими споживачами»	-	33820,00
X	Проміжний залишок заборгованості перед членами СОК перед здійсненням кінцевих розрахунків	-	6851 «Валова заборгованість перед членами СОК за реалізовану готову продукцію»	198320,00

* Списання продукції в реалізацію відображено в таблиці 1.2

В кінці звітної періоду для визначення величини заборгованості кінцевих споживачів за реалізовану готову продукцію перед членами СОК здійснюється розподіл загальної заборгованості таких споживачів на основі питомої ваги кожного члена у наданій молочній сировині за звітний квартал. Для проведення такого розподілу в кінці періоду складається відповідний розрахунок, цифрове наповнення якого відображено у таблиці 8. Для цілей розподілу в кінці кварталу відкривається рахунок **6852 «Розподілена заборгованість за реалізовану готову продукцію»**, в аналітичних відомостях якого відкривається необхідна кількість рядків за кожним членом СОК. На цей рахунок за членами СОК списується розподілена між членами СОК заборгованість кінцевих споживачів, що була нарахована протягом звітної кварталу.

Таблиця 1.12

Розподіл заборгованості кінцевих споживачів за реалізовану готову продукцію між членами СОК за звітний квартал

№	Зміст / Частка у наданій молочній сировині за квартал	Сума заборгованості	Дебет	Кредит
1	Загальна заборгованість кінцевих споживачів перед членами СОК			
	100%	198320,00	-	6851 «Валова заборгованість перед членами СОК за реалізовану готову продукцію»
2.	Розподіл заборгованості кінцевих споживачів по членах СОК			
2.1.	Член № 1	16,67	33059,94	6851 «Валова заборгованість перед членами СОК за реалізовану готову продукцію»
2.2.	Член № 2	20,00	39664,00	6852 «Член 1»
2.3.	Член № 3	30,00	59496,00	6852 «Член 2»
2.4.	Член № 4	33,33	66100,06	6852 «Член 3»
	Разом розподіленої заборгованості:	X	198320,00	6852 «Член 4»
			6851 «Валова заборгованість перед членами СОК за реалізовану готову продукцію»	6852 «Розподілена заборгованість за реалізовану готову продукцію»

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ЧЛЕНАМИ СОК ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ЗВІТНОГО ПЕРІОДУ

Після проведення операцій з нарахування заборгованості кінцевих споживачів перед членами СОК за реалізовану готову продукцію (загальний обіг за кредитом персональних рахунків членів СОК до субрахунку 6852) та нарахування заборгованості членів СОК за надані послуги (загальний обіг за дебетом персональних

рахунків членів СОК до субрахунку 3611), проводиться залік взаємних заборгованостей між СОК та його членами. Залік здійснюється в такій послідовності:

- 1. Списуються з рахунку заборгованості перед членом суми виданих авансів**, навіть якщо у звітному кварталі на рахунок кооперативу надійшло недостатньо коштів для такого списання. Це означатиме, що частина сум, які надійдуть за реалізовану продукцію у наступному кварталі, буде належати не члену СОК (оскільки заборгованість перед ним зменшено на суму авансів), а кооперативу.
- 2. Списуються з рахунку заборгованості перед членом суми нарахованих послуг СОК**, навіть якщо у звітному періоді на рахунок кооперативу надійшло недостатньо коштів для такого списання, аналогічно до сум виданих авансів. До речі, чим тривалішим буде строк роботи СОК – тим більше грошових коштів залишатиметься на його рахунок, адже амортизація обладнання СОК не несе у собі реальних грошових витрат, а на її суму зменшується заборгованість СОК перед членом. На суму списаної вартості послуг одночасно формується платіжне доручення на перерахування коштів з основного рахунку СОК на рахунок, призначений для проведення оплати за надані послуги. Якщо коштів на основному рахунку СОК недостатньо для зарахування вартості послуг – залишок заборгованості за рахунками 3611 та 6852 переноситься на наступний звітний період та погашається в міру надходження грошових коштів від кінцевих споживачів на основний рахунок СОК, з одночасним зарахуванням коштів за надані послуги на рахунок, передбачений для сплати за надані послуги;
- 3. Визначається кінцева заборгованість кінцевих споживачів перед членами СОК за реалізовану готову продукцію та сума, яка належить їм до сплати за результатами звітного періоду.** При цьому бухгалтер здійснює наступний аналіз: суми виданих у звітному кварталі авансів та вартість нарахованих за квартал послуг порівнюють із загальним надходженням коштів на поточний рахунок СОК від кінцевих споживачів. Якщо різниця між коштами, що надійшли від кінцевих споживачів, виявляється вищою, ніж сумарна вартість наданих послуг та виплачених авансів, на таку різницю проводиться виплата грошових коштів членам СОК пропорційно їх частці у наданій на переробку молочній сировині у звітному кварталі. Якщо ж сума авансів і послуг виявляється вищою, ніж сума коштів, що надійшли на рахунок СОК від реалізації продукції, у бухгалтерському обліку все одно проводиться взаємне закриття рахунків заборгованостей, але кошти членам СОК не виплачуються. Залишок заборгованості кінцевих споживачів, за відсутності заборгованості члена СОК за авансами та наданими послугами, виплачується йому в наступному кварталі за рахунок надходження грошових коштів від реалізації готової продукції, до повного погашення такої заборгованості за рахунком 6852.

Бухгалтерський облік закриття авансів за бухгалтерською довідкою у кінці кварталу представлений у таблиці 1.13.

Таблиця 1.13

Взаємний залік авансів під майбутню реалізацію продукції та заборгованості перед членом СОК

Зміст	Дебет	Кредит	Сума*
Здійснено взаємозалік авансів та заборгованості кінцевих споживачів перед членами СОК	6852 «Розподілена заборгованість за реалізовану готову продукцію»	377 «Розрахунки з різними дебіторами»	37500,00
Член №1	«Член №1»	«Аванси члену №1»	6250,00
Член №2	«Член №2»	«Аванси члену №2»	7500,00
Член №3	«Член №3»	«Аванси члену №3»	11250,00
Член №4	«Член №4»	«Аванси члену №4»	12500,00

* Таблиця 1.10

Бухгалтерський облік закриття вартості послуг СОК за квартал, за бухгалтерською довідкою, та перерахування коштів в частині таких послуг з основного рахунку СОК на рахунок, передбачений для сплати за надані послуги, представлений у таблиці 1.14.

Таблиця 1.14

Взаємний залік наданих послуг та заборгованості перед членом СОК

Зміст	Дебет	Кредит	Сума*
Здійснено взаємозалік вартості послуг та заборгованості кінцевих споживачів перед членами СОК	6852 «Розподілена заборгованість за реалізовану готову продукцію»	3611 ««Розрахунки з дебіторами – членами СОК за надані послуги»»	47642,50
Член №1	«Член №1»	«Член №1»	10972,50
Член №2	«Член №2»	«Член №2»	13167,00
Член №3	«Член №3»	«Член №3»	11133,00
Член №4	«Член №4»	«Член №4»	12370,00
Перераховано взаємозалік з основного рахунку СОК на рахунок, передбачений для заборгованості за надані послуги**	3112 «Рахунок для зарахування заборгованості за надані послуги»	3111 «Основний рахунок СОК»	47642,50

* Таблиця 1.9

** Формується платіжне доручення з підставою платежу: «Зарахування за послуги, надані членам СОК, відповідно до бухгалтерського розрахунку №__ від «__» _____ 20__ р. (бухгалтерської довідки №__ від «__» _____ 20__ р.)».

Якщо при закритті вартості послуг за квартал їх величина виявиться більшою, ніж залишок за рахунком 6852 (як виключення), проводиться закриття дебіторської заборгованості лише в межах цього залишку. Залишок непокритої заборгованості залишається на дебеті рахунку 3611 до його погашення в наступному звітному періоді.

Після закриття рахунків обліку авансів та послуг на кінець кварталу виводяться обіги за рахунком 6852 за членами. Проведемо розподіл кінцевих заборгованостей між членами за результатами кварталу:

РОЗРАХУНКИ ЗА КВАРТАЛ:

Обіги за рахунком 6852 за квартал представлені у таблиці 1.15.

Таблиця 1.15

Персоніфікація взаємних заборгованостей за членами СОК

Ідентифікація члена СОК	Залишок заборгованості кінцевих споживачів на початок періоду [Кредитове сальдо рахунку 6852]	Загальна заборгованість кінцевих споживачів [Кредит рахунку 6852]*	Зменшення заборгованості на вартість авансів [Дебетовий обіг рахунку 6852 у кореспонденції з рахунком 377]**	Зменшення заборгованості на вартість наданих послуг [Дебетовий обіг рахунку 6852 у кореспонденції з рахунком 361]***	Проміжний залишок заборгованості на кінець звітного періоду
6852 «Член №1»	-	33059,94	6250,00	10972,50	15837,44
6852 «Член №2»	-	39664,00	7500,00	13167,00	18997,00
6852 «Член №3»	-	59496,00	11250,00	11133,00	37113,00
6852 «Член №4»	-	66100,06	12500,00	12370,00	41230,06
Разом	-	198320,00	37500,00	47642,50	113177,50

* Таблиця 1.12, ** Таблиця 1.13, *** Таблиця 1.14

За звітний період на поточний рахунок СОК надійшло 164500,00 грн. оплати за реалізовану готову продукцію членів (таблиця 1.11). Різниця між таким надходженням [Загальний обіг за дебетом рахунку 3111 у кореспонденції з рахунком 3612], вартістю наданих послуг [Дебетовий обіг рахунку 3611 у кореспонденції з рахунком 703] та вартістю виданих авансів [Дебетовий обіг рахунку 377 у кореспонденції з рахунком 3111] у звітному кварталі склала: $164500,00 - 37500 - 47642,50 = 79357,50$ грн.

Ця сума повинна бути виплачена членам СОК пропорційно до їх частки в наданій молочній сировині за звітний період.

Для цілей розподілу між членами СОК сум, належних до сплати, складається відповідний розрахунок (бухгалтерська довідка), дані якого представлені у таблиці 1.16.

Таблиця 1.16

Розподіл кінцевих виплат між членами СОК

Ідентифікація члена СОК	Оплачено за звітний період коштів за реалізацію готової продукції	Нараховано за звітний період суми авансів	Нараховано за звітний період вартість послуг СОК	Різниця між оплатою за продукцію, сумою наданих послуг та сумою авансів	Частка члена СОК у наданій молочної сировині за звітний квартал	Розподілена сума різниці, яка належить до виплати члену СОК	Відомості про виплату*		
							Дебет	Кредит	Сума
Член №1	X	X	X	X	16,67	13245,57	6852 «Член №1»	3111	13228,90
Член №2					20,00	15891,50	6852 «Член №2»		15871,50
Член №3					30,00	23837,25	68521 «Член №3»		23807,25
Член №4					33,33	26483,18	68521 «Член №4»		26449,85
Разом:	164500,00	37500,00	47542,50	79457,50	100,00	79457,50	6852	3111	79357,50

* Аналітичні відомості про виплату грошових коштів за результатами періоду, зі складанням ВКО на загальну суму, відображену у них; платіжні доручення на перерахування коштів заготівельно-му СОК для розподілу грошових коштів між його членами

Залишок заборгованості за результатами кварталу за рахунком 6852 по членах СОК буде наступним (таблиця 1.17):

Таблиця 1.17

Кінцевий залишок заборгованості споживачів перед членами СОК за квартал:

Ідентифікація члена СОК	Проміжний залишок заборгованості *	Сплата грошових коштів членам за результатами звітного періоду **	Кінцевий залишок заборгованості по рахунку 6852
6852 «Член 1»	15837,44	13228,90	2608,54
6852 «Член 2»	18997,00	15871,50	3125,50
6852 «Член 3»	37113,00	23807,25	13305,75
6852 «Член 4»	41230,06	26449,85	14780,21
Разом:	113177,50	79357,50	33820,00

* Таблиця 1.15, ** Таблиця 1.16

У випадку, якщо сплата коштів за реалізовану готову продукцію за квартал є більшою, ніж нарахована сума заборгованості за послуги та сума авансів за цей самий період, величина залишку заборгованості перед усіма членами СОК за рахунком 6852 буде тотожною до залишку заборгованості цих самих кінцевих споживачів за рахунком 3612. У нашому випадку, кредитове сальдо рахунку 6852 на

кінець кварталу дорівнює дебетовому сальдо рахунку 3612 на кінець цього самого кварталу (таблиця 1.11). Цей залишок заборгованості за рахунком 6852 буде погашений за рахунок надходження грошових коштів від реалізації готової продукції у наступному кварталі.

ФОРМУВАННЯ ЗВІТУ ПРО ЗАГОТІВЛЮ, ПЕРЕРОБКУ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ І РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ ЗА ПРИКЛАДОМ 1

Вихідні дані: Член СОК – Член №1.

Вихідні дані для заповнення звіту

Для того, щоб заповнити звіт про результати заготівлі, переробки молочної сировини та реалізації готової продукції, в кінці періоду слід здійснити умовний розподіл виготовленої продукції. Відповідно до статті 840 Цивільного кодексу України, переробник повинен надати замовникові звіт про використання матеріалів на переробку; розподіл продукції за членами СОК є найпростішим варіантом такого звіту. Оскільки в додатках до договорів між членами СОК міститься інформація про рецептуру на вироблення продукції, член СОК після отримання звіту про кількість переробленої сировини та загальний вихід продукції за видами може приблизно підрахувати вірогідність даних про продукцію, які йому надаються кооперативом.

Для здійснення умовного розподілу виробленої продукції та продукції, яка на кінець кварталу знаходиться у залишку, складається наступний звіт (таблиця 1.18):

Таблиця 1.18

Умовний розподіл виготовленої та нереалізованої продукції між членами СОК за квартал

По виготовленій продукції:	Частка члена СОК у наданій сировині	Кількість виготовленої продукції, що припадає на члена СОК, кг	Кількість нереалізованої продукції, що припадає на члена СОК (кінцеве сальдо по рахунку), кг
Молоко питне (рахунок 0241)	100,00	14000	3000
Член № 1	16,67	2333,80	50,00
Член № 2	20,00	2800,00	60,00
Член № 3	30,00	4200,00	90,00
Член № 4	33,33	4666,20	100,0
Масло (рахунок 0242)	100,00	400	20
Член № 1	16,67	66,68	3,33
Член № 2	20,00	80,00	4,00
Член № 3	30,00	120,00	6,00
Член № 4	33,33	133,32	6,67

Дані цього звіту надають можливість заповнити розділ 3 Звіту про заготівлю, переробку молочної сировини та реалізацію готової продукції. Зокрема, по члену №1 з нього буде взято таку інформацію:

Загальна кількість виготовленої продукції, яка умовно припадає на члена СОК:

Молока питного – 2333,8 кг; масла – 66,68 кг.

Загальна кількість нереалізованої продукції, яка умовно припадає на члена СОК:

Молока питного – 50,00 кг; масла – 3,33 кг.

Інші вихідні дані для заповнення звіту:

- 1. Відомості про видані у звітному кварталі аванси та про вартість наданих послуг.** Відомості про видані аванси (Таблиця 1.10 Прикладу 1):
 - Загалом по СОК: 37500,00 грн. [Дебетовий обіг рахунку 377 у кореспонденції з рахунками 301,311] Загалом по члену №1: 6250,00 грн. [Дебетовий обіг рахунку 377 «Аванси члену №1» у кореспонденції з рахунком 301]. Відомості про вартість наданих послуг (таблиця 1.9) Загалом по СОК: 47642,50 грн. [Загальний дебетовий обіг за рахунком 3611]
 - Загалом по члену №1: 10975,50 грн. [Загальний дебетовий обіг за рахунком 3611 «Член №1»]
- 2. Відомості про надання молочної сировини у переробку** (Таблиця 1.1 Прикладу 1):
 - Кількість наданої на переробку молочної сировини по члену: 2500 кг (Дебетовий обіг рахунку 0221 «Член № 1»)
 - Загальна кількість наданої на переробку молочної сировини, між якою розподіляються витрати на доставку: 5500 кг (Дебетовий обіг рахунку 0221):
 - Загальна кількість заготовленої молочної сировини: 15000 кг (обіг за дебетом рахунку 022)
- 3. Відомості про переробку молочної сировини** (таблиця 1.2 Прикладу 1):
 - Перероблено молочної сировини – всього: 15000 кг (Кредитовий обіг рахунку 022)
- 4. Відомості про реалізацію продукції:** Залишок заборгованості кінцевих споживачів за реалізовану готову продукцію перед членами СОК (Таблиця 1.15 Прикладу 1):
 - Загалом по СОК: 0,00 грн. [Кредитове сальдо рахунку 6852 на початок кварталу] Загалом по члену №1: 0,00 грн. [Кредитове сальдо рахунку 6852 «Член №1» на початок кварталу]
 - Сума нарахованої заборгованості кінцевих споживачів у звітному кварталі (Таблиця 1.12 Прикладу 1):
 - Загалом по СОК: грн. 198320,00 [Кредитовий обіг рахунку 6852 за квартал]
 - Загалом по члену №1: 33059,94 грн. [Кредитовий обіг рахунку 6852 «Член 1» за квартал]
 - Сума сплачених грошових коштів кінцевими споживачами за реалізовану готову продукцію (Таблиця 1.11 Прикладу 1):

- Загалом по СОК: 164500,00 грн. [Дебетовий обіг рахунку 3111 у кореспонденції з рахунком 3612].

5. Відомості про кінцеві розрахунки за квартал та кінцеві залишки:

- Сума до виплати члену СОК за результатами звітного періоду (Таблиця 1.16 Прикладу 1): 13228,90 грн. [Отримується з розрахунку розподілу кінцевих виплат; на дату формування звіту сума цих виплат повинна бути погашена, тому цю інформацію можна отримати також із дебетового обігу за рахунком члена СОК, за рахунком 6852 «Член №1» та кредиту рахунків 30, 31].
- Залишок заборгованості кінцевих споживачів на кінець кварталу (Таблиця 1.17 Прикладу 1):
 - Загалом по СОК: 33820,00 грн. [Кредитове сальдо за рахунком 6852 на кінець кварталу]
 - Загалом по члену №1: 2608,54 грн. [Кредитове сальдо за рахунком 6852 «Член №1» на кінець кварталу]
- Залишок непроданої продукції на кінець звітного кварталу (Таблиця 1.2 Прикладу 1):
 - Молока питного – 300,00 кг (залишок за рахунком 0241 на кінець кварталу);
 - Масла – 20,00 кг (залишок за рахунком 0242 на кінець кварталу).

Згідно з наведеними вихідними даними, Звіт матиме наступний вигляд:

Зведений звіт

про результати заготівлі, переробки молочної сировини
та реалізації готової продукції
за _____ 20__р.

Член СОК, по якому формується звіт: _____

№	Зміст статті Звіту	Загалом по СОК	По члену СОК
1.	Видані аванси та вартість наданих послуг		
1.1.	Сума виданих у звітному кварталі авансів	37500,00	6250,00
1.2.	Вартість наданих у звітному періоді послуг	47642,50	10975,50
1.3.	Разом авансів та вартості наданих послуг (1.1.+1.2.)	85142,50	17225,50
2.	Відомості про заготівлю молочної сировини		
2.2.	Загальна кількість заготовленої молочної сировини	15000,00	2500,00
3.	Відомості про результати переробки молочної сировини		
3.1.	Всього перероблено молочної сировини (по кооперативу)	15000,00	X

3.2.	Вихід продукції з переробленої молочної сировини:		
	Молока питного	14000,00	2333,8
	Масла	400,00	66,68
4.	Відомості про реалізацію продукції		
4.1.	Залишок заборгованості кінцевих споживачів за реалізовану продукцію перед членами СОК на початок періоду:	-	-
4.2.	Сума нарахованої заборгованості кінцевих споживачів у звітному кварталі	198320,00	33059,94
4.3.	Сума сплачених грошових коштів кінцевими покупцями за реалізовану готову продукцію (загалом по СОК)	164500,00	X
5.	Кінцеві розрахунки за квартал та кінцеві залишки		
5.1.	Позитивна різниця між сумою сплачених коштів кінцевими покупцями за реалізовану готову продукцію, сумою виданих авансів та вартістю наданих у звітному періоді послуг (рядок 4.3 цього Звіту – рядок 1.3 цього Звіту) – Належить до виплати за результатами періоду	79357,50	13228,90*
5.2.	Негативна різниця між сумою сплачених коштів кінцевими покупцями за реалізовану готову продукцію, сумою виданих авансів та вартістю наданих у звітному періоді послуг (рядок 4.3 цього Звіту – рядок 1.3 цього Звіту) – Належить до відшкодування у наступних звітних періодах	-	-
5.3.	Залишок заборгованості кінцевих споживачів на кінець кварталу	33820,00	2608,54
5.4.	Залишки непроданої продукції на кінець звітного періоду (загалом по СОК):	X	X
	Молока питного, кг	300	50
	Масла, кг	20	3,33

* Множення загальної суми різниці на частку члена у наданій на переробку сировині (таблиця 1.16)

ПРИВЕДЕННЯ РОЗРАХОВАНИХ ЗА ПЛАНОВИМИ РОЗЦІНКАМИ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ЗА ПОСЛУГИ СОК ДО РІВНЯ ФАКТИЧНИХ

Після підписання з членами Звітів про заготівлю, переробку молочної сировини і реалізацію продукції здійснюється приведення розрахованих за плановими розцінками витрат і доходів за послуги СОК до рівня фактичних. Щоквартальні відхилення фіксуються для здійснення розрахунків річної суми надлишково сплаченої вартості наданих кооперативом послуг або суми недосплаченої вартості послуг СОК. Коригування також дає можливість оперативної зміни планових розцінок на надання СОК послуг в наступних кварталах. Бухгалтерський облік господарських операцій з коригування фінансових результатів наведений в таблицях 1.19 і 1.20.

Таблиця 1.19

Приведення розрахованих за плановими розцінками витрат і доходів за послуги СОК до рівня фактичних

№	Зміст	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Отримана сума фактично понесених витрат на надання послуг			
	231 «Витрати на заготівлю молочної сировини»	20 «Виробничі запаси», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» тощо		10000,00
	232 «Витрати на переробку молочної сировини»	20 «Виробничі запаси», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» тощо		20000,00
	233 «Витрати на надання послуг із реалізації продукції»	20 «Виробничі запаси», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» тощо		10000,00
	92 «Адміністративні витрати»	20, 63, 66,65 тощо		4000,00
	9491 «Витрати на утилізацію»	20, 63, 66,65 тощо		1000,00
	92 «Адміністративні витрати: єдиний податок»	641 «Розрахунки за податками»		2368,42

2.	В кінці кварталу списано розрахованих за плановими розцінками витрат на надання послуг членам СОК		
	9031 «Собівартість реалізованих послуг із заготівлі»	231 «Витрати на заготівлю молочної сировини»	10010,00
	9032 «Собівартість реалізованих послуг з переробки молочної сировини»	232 «Витрати на переробку молочної сировини»	20100,00
	9033 «Собівартість реалізованих послуг з продажу готової продукції»	233 «Витрати на надання послуг із реалізації продукції»	10050,00
	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»	4050,00
	79 «Фінансові результати»	9491 «Витрати на утилізацію»	1050,00
	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати: єдиний податок»	2382,50
3.	Коригування розрахованих за плановими розцінками витрат на надання послуг членам СОК до рівня фактичних		
	9031 «Собівартість реалізованих послуг із заготівлі»	231 «Витрати на заготівлю молочної сировини»	10,00
	9032 «Собівартість реалізованих послуг з переробки молочної сировини»	232 «Витрати на переробку молочної сировини»	100,00
	9033 «Собівартість реалізованих послуг з продажу готової продукції»	233 «Витрати на надання послуг із реалізації продукції»	50,00
	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»	50,00
	79 «Фінансові результати»	9491 «Витрати на утилізацію»	50,00
	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати: єдиний податок»	14,08
4.	Собівартість послуг, віднесена на фінансовий результат		
	79 «Фінансові результати»	9031 «Собівартість реалізованих послуг із заготівлі»	10000,00
	79 «Фінансові результати»	9032 «Собівартість реалізованих послуг з переробки молочної сировини»	20000,00
	79 «Фінансові результати»	9033 «Собівартість реалізованих послуг з продажу готової продукції»	10000,00

Таблиця 1.20

Приведення розрахованих за плановими розцінками витрат і доходів за послуги СОК до рівня фактичних

№	Зміст	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	В кінці кварталу нараховано заборгованості членів переробного СОК	3611 «Розрахунки з дебіторами-членами СОК за надані послуги»	7031 «Дохід від послуг із заготівлі»	10010,00
			7032 «Дохід від послуг з переробки»	20100,00
			7033 «Дохід від послуг з реалізації продукції»	10050,00
			7034 «Відшкодування адміністративних витрат»	4050,00
			7035 «Відшкодування інших операційних витрат»	1050,00
			7036 «Відшкодування єдиного податку»	2382,50
2.	Вирахування з доходу від надання послуг	7041 «Вирахування з доходу від надання послуг із заготівлі»	672 «Розрахунки за кооперативними виплатами»	10,00
		7042 «Вирахування з доходу від надання послуг з переробки»		100,00
		7043 «Вирахування з доходу від надання послуг з реалізації продукції»		50,00
		7044 «Вирахування з доходу від відшкодування адміністративних витрат»		50,00
		7045 «Вирахування з доходу від відшкодування інших операційних витрат»		50,00
		7046 «Вирахування з доходу від відшкодування єдиного податку»		14,08
3.	Дохід від надання послуг, віднесений до фінансового результату	7031 «Дохід від послуг із заготівлі»	79 «Фінансові результати»	10010,00
		7032 «Дохід від послуг з переробки»		20100,00
		7033 «Дохід від послуг з реалізації продукції»		10050,00
		7034 «Відшкодування адміністративних витрат»		4050,00
		7035 «Відшкодування інших операційних витрат»		1050,00
		7036 «Відшкодування єдиного податку»		2382,50

4.	Вирахування з доходу, віднесені до фінансового результату	79 «Фінансові результати»	7041 «Вирахування з доходу від надання послуг із заготівлі»	10,00
			7042 «Вирахування з доходу від надання послуг з переробки»	100,00
			7043 «Вирахування з доходу від надання послуг з реалізації продукції»	50,00
			7044 «Вирахування з доходу від відшкодування адміністративних витрат»	50,00
			7045 «Вирахування з доходу від відшкодування інших операційних витрат»	50,00
			7046 «Вирахування з доходу від відшкодування єдиного податку»	14,08

РІЧНІ РОЗРАХУНКИ

Приймемо за доповнення до умови прикладу дані про те, що на кінець року сума розрахованих за плановими розцінками витрат на надання послуг членам СОК склала 191000 грн. (в тому числі 47642,50 грн. за розглянутий квартал), а сума фактично понесених витрат на надання послуг становить 190000 грн. (в тому числі 47368,42 грн. за розглянутий квартал). Сума надлишково сплаченої вартості наданих кооперативом послуг за рік становить 1000 грн. (в тому числі 274,08 грн. за розглянутий квартал). На річних Загальних зборах членів СОК було прийнято рішення про спрямування надлишково сплаченої вартості наданих кооперативом послуг на сплату кооперативних виплат. Бухгалтерський облік нарахування і напрямків використання кооперативних виплат наведено в таблиці 1.21.

Таблиця 1.21

Нарахування і напрямки використання кооперативних виплат

№	Зміст	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Вирахування з доходу від надання послуг протягом трьох кварталів	704 «Вирахування з доходу від надання послуг із заготівлі»	672 «Розрахунки за кооперативними виплатами»	725,92
2.	Відображено віднесення нарахування кооперативних виплат на зменшення фінансового результату	79 «Фінансові результати»	704 «Вирахування з доходу від надання послуг»	725,92
3.	Відображено виплату коштів за кооперативними виплатами членам СОК	672 «Розрахунки за кооперативними виплатами»	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	100,00
4.	Відображено збільшення неподільного капіталу за рахунок нарахованих кооперативних виплат членам СОК*	672 «Розрахунки за кооперативними виплатами»	4021 «Неподільний капітал»	100,00
5.	Відображено збільшення пайового (подільного) капіталу за рахунок нарахованих кооперативних виплат членам СОК	672 «Розрахунки за кооперативними виплатами»	4022 «Пайовий (подільний) капітал»	200,00
6.	Відображено збільшення спеціального фонду на розвиток матеріально-технічної бази за рахунок нарахованих кооперативних виплат членам СОК	672 «Розрахунки за кооперативними виплатами»	425 «Спеціальний фонд на розвиток матеріально-технічної бази»	300,00
7.	Проведено погашення заборгованості за надані послуги в розрахунок за кооперативні виплати	672 «Розрахунки за кооперативними виплатами»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	300,00

* Операції 4-7 здійснюються за погодження членів СОК з метою спрямування кооперативних виплат на розвиток СОК.

3.2.2. ВАРІАНТ II. ОБЛІК ЗА ФАКТИЧНИМИ ВИТРАТАМИ

УМОВИ ПРИКЛАДУ 2

Для спрощення розрахунків умови Прикладу 2 будуть аналогічними, як і для Прикладу 1. Різниця полягатиме в тому, що списання та розподіл витрат буде проводитись, виходячи з фактичних сум, без застосування планових розцінок.

У зв'язку з цим зміниться сума належного до відшкодування єдиного податку. Виходячи з фактичних витрат за звітний квартал, сума, еквівалентна величині єдиного податку, що буде нарахований на вартість усіх витрат кооперативу, належних до відшкодування, буде становити 2368,42 грн. $(10000+20000+10000+4000+1000) \times 0,0526315789 = 2368,42$ грн. Коефіцієнт 0,0526315789 отриманий шляхом ділення ставки податку на питому вагу вартості послуг (5% поділено на 95%). Таким чином, якщо нарахувати 5% єдиного податку на всю вартість відшкодованих членами СОК витрат $(10000+20000+10000+4000+1000+2368,42)$, величина податку складе $47368,42 \times 0,05 = 2368,42$ грн.).

РОЗВ'ЯЗАННЯ ПРИКЛАДУ 2

КІЛЬКІСНИЙ ОБЛІК НАДХОДЖЕННЯ СИРОВИНИ, ЇЇ ПЕРЕРОБКИ, ВИХОДУ ТА РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Див. Приклад 1.

ОБЛІК НАДАННЯ ПОСЛУГ

Для ведення обліку витрат на надання послуг, сум, що належать до відшкодування членами СОК за ці послуги, та заборгованості цих членів, у бухгалтерському обліку переробного СОК відкриваються такі рахунки:

- **До субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»:** рахунок 3611 «Розрахунки з дебіторами – членами СОК за надані послуги» з відкриттям окремих стрічок за членами СОК за кожним із видів послуг;
- **До субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації»:** 7031 «Дохід від послуг із заготівлі», 7032 «Дохід від послуг із переробки», 7033 «Дохід від послуг із реалізації продукції», 7034 «Відшкодування адміністративних витрат», 7035 «Відшкодування інших операційних витрат», 7036 «Відшкодування єдиного податку»;
- **До субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» рахунку 90 «Собівартість реалізації»:** 9031 «Собівартість реалізованих послуг із заготівлі», 9032 «Собівартість реалізованих послуг з переробки молочної сировини», 9033 «Собівартість реалізованих послуг з продажу готової продукції»;
- **До рахунку 23 «Виробництво»:** 231 «Витрати на заготівлю молочної сировини», 232 «Витрати на переробку молочної сировини», 233 «Витрати на надання послуг із реалізації продукції».

ОБЛІК І РОЗПОДІЛ ВИТРАТ НА ЗАГОТІВЛЮ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ

Облік витрат на заготівлю молочної сировини ведеться на окремому рахунку **231 «Витрати на заготівлю молочної сировини»** до рахунку **23 «Виробництво»**. На цьому рахунку протягом кварталу згідно з П(С)БО 16, окремими статтями накопичуються витрати на утримання відділу заготівлі (амортизація молоковозів, пальне, витрачене на доставку молочної сировини, заробітна плата експедиторів, собівартість аналізів молока тощо). Для обліку цих витрат слід відкривати окрему відомість аналітичного обліку витрат на кожен місяць.

Розподіл витрат на послуги із заготівлі молочної сировини здійснюється **виключно між членами переробного СОК**. При цьому частка кожного члена СОК у витратах кооперативу дорівнює частці кожного з них у загальній кількості молока, що надійшло саме від цієї групи членів. У бухгалтерському обліку СОК за наведеним прикладом ця величина розраховується як співвідношення кількості молочної сировини, яка була прийнята від кожного з членів переробного СОК за Приймальними відомостями на давальницьку молочну сировину, до загальної кількості прийнятої на переробку молочної сировини за рахунком **0221 «Молочна сировина, що надійшла від членів переробного СОК»**.

У таблиці 2.1, за умовами прикладу, представлено облік та розподіл витрат на заготівлю молочної сировини.

Таблиця 2.1

**Нарахування та розподіл витрат на послуги
із заготівлі молочної сировини у членів переробного СОК**

Дебет	Кредит	Кількість наданої сировини, кг *	Частка члена СОК, % **	Сума, грн.
Нараховано суму витрат за квартал				
231 «Витрати на заготівлю молочної сировини»	20 «Виробничі запаси», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», тощо	X	X	10000,00
В кінці кварталу списано витрат на надання послуг членам СОК				
9031 «Собівартість реалізованих послуг із заготівлі»	231 «Витрати на заготівлю молочної сировини»	X	X	10000,00
Нараховано заборгованості членів переробного СОК (разом)				
3611 «Розрахунки із дебіторами-членами СОК за надані послуги»	7031 «Дохід від послуг із заготівлі»	5500	100,00	10000,00
Член №1	3611 «Член №1»	2500	45,45	4545,00
Член №2	3611 «Член №2»	3000	54,55	5455,00

* Дебетовий обіг персонального рахунку члена за зданою на переробку молочною сировиною за квартал

** Частка члена СОК у надходженні молочної сировини у звітному періоді (відношення дебетового обігу персонального рахунку члена до загального обороту за рахунком 0221)

ОБЛІК І РОЗПОДІЛ ВИТРАТ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ ІЗ ПЕРЕРОБКИ

Збір інформації про витрати на переробку відбувається за дебетом рахунку **232 «Витрати на переробку молочної сировини»** за первинними та зведеними бухгалтерськими документами, що підтверджують витрати за статтями. Витрати на надання послуг із переробки молочної сировини розподіляються повною сумою між членами СОК пропорційно до їх частки у наданій за квартал на переробку молочної сировині. При цьому **розподіл витрат між сировиною, що вже перероблена, та сировиною у процесі незавершеної переробки не здійснюється. Всі витрати формують вартість послуг поточного кварталу.** Тобто, закриття рахунку обліку витрат на переробку здійснюється незалежно від того, чи завершений процес переробки за усіма продуктами.

У таблиці 2.2, за умовами прикладу, представлено облік та розподіл витрат на переробку молочної сировини.

Таблиця 2.2

Нарахування та розподіл витрат на послуги з переробки молочної сировини

Дебет	Кредит	Частка члена СОК, % *	Сума, грн.
Нараховано суму витрат за квартал			
232 «Витрати на переробку молочної сировини»	20 «Виробничі запаси», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», тощо	X	20000,00
В кінці кварталу списано витрат на надання послуг членам СОК			
9032 «Собівартість реалізованих послуг з переробки молочної сировини»	232 «Витрати на переробку молочної сировини»	X	20000,00
Нараховано заборгованості членів СОК за надані послуги з переробки			
3611 «Розрахунки з дебіторами-членами СОК за надані послуги»	7032 «Дохід від послуг із переробки»	100,00	20000,00
Член №1	3611 «Член №1»	16,67	3334,00
Член №2	3611 «Член №2»	20,00	4000,00
Член №3	3611 «Член №3»	30,00	6000,00
Член №4	3611 «Член №4»	33,33	6666,00

* Частка члена СОК у надходженні молочної сировини у звітному періоді (таблиця 1.1.)

ОБЛІК ТА РОЗПОДІЛ ВИТРАТ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ ІЗ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ

Для обліку цих витрат у плані рахунків СОК слід передбачити рахунок 233 «Витрати на надання послуг із реалізації продукції». Розподіл витрат на реалізацію готової продукції між членами СОК проводиться аналогічно до витрат на надання послуг із заготівлі молочної сировини та її переробки – за відсотком наданої на переробку молочної сировини у звітному періоді.

Заборгованість членів СОК за послуги з реалізації готової продукції розраховується наступним чином (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Нарахування та розподіл витрат на послуги з реалізації готової продукції

Дебет	Кредит	Частка члена СОК, % *	Сума, грн.
Нараховано суму витрат за квартал			
233 «Витрати на надання послуг із реалізації продукції»	20 «Виробничі запаси», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», тощо	X	10000,00
В кінці кварталу списано витрат на надання послуг членам СОК			
9033 «Собівартість реалізованих послуг з продажу готової продукції»	233 «Витрати на надання послуг із реалізації продукції»	X	10000,00
Нараховано заборгованості членів СОК за надані послуги з переробки			
3611 «Розрахунки з дебіторами-членами СОК за надані послуги»	7033 «Дохід від послуг із реалізації продукції»		
Член №1	3611 «Член №1»	16,67	1667,00
Член №2	3611 «Член №2»	20,00	2000,00
Член №3	3611 «Член №3»	30,00	3000,00
Член №4	3611 «Член №4»	33,33	3333,00

* Частка члена СОК у надходженні молочної сировини у звітному періоді,

ОБЛІК АВАНСІВ, РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА РОЗПОДІЛУ ЗАБОРГОВАНОСТІ КІНЦЕВИХ СПОЖИВАЧІВ МІЖ ЧЛЕНАМИ СОК

Див. Приклад 1

ОБЛІК ТА РОЗПОДІЛ ІНШИХ ВИТРАТ СОК. КІНЦЕВИЙ РОЗПОДІЛ ВАРТОСТІ НАДАНИХ ПОСЛУГ МІЖ ЧЛЕНАМИ СОК

Облік інших витрат. Облік інших витрат СОК ведеться на рахунках **92 «Адміністративні витрати»**, **94 «Інші операційні витрати»** (у нашому випадку – субрахунок **949 «Інші витрати операційної діяльності»**, субрахунок другого порядку **9491 «Витрати на утилізацію»**), **95 «Фінансові витрати»** (у випадку, якщо СОК отримує кредити), на рахунку **97 «Інші витрати»**. Витрати на цих рахунках протягом кварталу відображаються в окремих регістрах бухгалтерського обліку.

терського обліку на основі первинних та зведених документів, що підтверджують такі витрати. У нашому прикладі у звітному кварталі кооператив поніс витрат, які прямо не пов'язані з наданням послуг, на суму 5000 грн., з них 4000 грн. – адміністративні витрати СОК, 1000 грн. – витрати на утилізацію поверненої неякісної продукції. Оскільки кооперативне законодавство України не дозволяє кооперативам здійснювати надання послуг третім особам, відшкодування інших витрат здійснюється за рахунок членів СОК, аналогічно до витрат на власне надання послуг кооперативу. **Розподіл інших витрат між членами СОК здійснюється за часткою кожного з них у наданій на переробку молочній сировині.**

Облік і розподіл адміністративних витрат та витрат на утилізацію нереалізованої продукції представлено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Облік інших витрат кооперативу

Дебет	Кредит	Частка участі члена СОК	Сума, грн.
Нараховано витрат на утримання апарату управління кооперативом			
92 «Адміністративні витрати»	20, 63, 66,65 тощо	X	4000,00
Розподілено витрат на утримання апарату управління кооперативом між членами СОК			
3611 «Розрахунки з дебіторами-членами СОК за надані послуги»	7034 «Відшкодування адміністративних витрат»	100,00	4000,00
Член №1	3611 «Член №1»	16,67	666,80
Член №2	3611 «Член №2»	20,00	800,00
Член №3	3611 «Член №3»	30,00	1200,00
Член №4	3611 «Член №4»	33,33	1333,20
Нараховано витрат на утилізацію нереалізованої продукції			
9491 «Витрати на утилізацію»	20, 63, 66,65 тощо	X	1000,00
Розподілено витрат на утримання апарату управління кооперативом між членами СОК			
3611 «Розрахунки з дебіторами-членами СОК за надані послуги»	7035 «Відшкодування інших операційних витрат»	100,0	1000,00
Член №1	3611 «Член №1»	16,67	166,70
Член №2	3611 «Член №2»	20,00	200,00
Член №3	3611 «Член №3»	30,00	300,00
Член №4	3611 «Член №4»	33,33	333,30

Облік заборгованості в частині єдиного податку. Оскільки переробний СОК є платником єдиного податку за ставкою 5% з доходів від надання послуг, сума податку, яка буде нарахована на вартість послуг, також відноситься на членів СОК. При цьому, згідно з п. 292.4 статті 292 Податкового кодексу України, у разі надання послуг за договором доручення, таким доходом є сума винагороди повіреного (тобто переробного СОК). Оскільки як у Податковому кодексі України, так і у Цивільному кодексі України чітко не визначене поняття «винагороди повіреного», а витрати на надання послуг відшкодовуються СОК за рахунок його членів – це дає підстави вважати «винагородою повіреного» для цілей нарахування єдиного податку будь-яке відшкодування таких витрат членами СОК. При цьому варіант розрахунків, альтернативний нарахуванню заборгованості членів СОК за послуги за рахунком 703, полягає у відображенні у бухгалтерському обліку покриття витрат СОК на рахунках цільового фінансування (якщо враховувати передбачений цивільним законодавством розподіл платежів довірителя повіреному, відповідно до договору доручення на відшкодування витрат та плату за виконання робіт). Однак, таке фінансування в обліку також відображається як дохід (відповідно до П(С)БО 15 «Дохід»), причому його кошти повинні бути внесені до СОК членами особисто. А відповідно до пп.2 п. 292. 2 статті 292 Податкового кодексу України, доходом для юридичної особи, який оподатковується єдиним податком, є будь-який дохід, за винятком доходів, які, відповідно до п.292.11 статті 292 Податкового кодексу України, не включаються до його складу. Кошти цільового фінансування в цьому переліку відсутні, тому на їх величину визнається дохід. Тобто, єдиний податок нараховується у будь-якому випадку і на суму відшкодування витрат, і на суму надбавки за послуги (яка відсутня у переробного СОК у нашому випадку). Враховуючи вищезазначене, винагородою повіреного в переробному СОК слід вважати всі витрати, які відшкодовуються йому членами.

Ще однією особливістю нарахування єдиного податку є те, що, відповідно до п.292.6 статті 292 Податкового кодексу України, датою отримання доходу (від надання послуг членам СОК) вважається дата надходження коштів такому платнику у готівковій або безготівковій формі. Це означає, що після нарахування заборгованості членів СОК за послуги, в обліку має бути відображене зарахування грошових коштів у частині такої заборгованості на рахунок СОК, або сплата таких грошових коштів у касу кооперативу. Можливі варіанти погашення заборгованості за послуги прописані у договорах про надання послуг членам СОК, де вказано, що вартість наданих послуг може бути погашена шляхом здійснення взаємного заліку заборгованості члена СОК за послуги та заборгованості кінцевих споживачів за реалізовану продукцію перед таким членом СОК (за дебетом аналітичних рахунків членів СОК до рахунку 6852 та кредитом рахунку 3611) або внесена членом СОК безпосередньо до кооперативу. Оскільки найпоширенішим є перший варіант, при здійсненні взаємного заліку заборгованостей на суму такого заліку переробному СОК необхідно здійснити перерахування грошових коштів з основного рахунку в банку на рахунок, який передбачений для сплати за послуги. Таким чином, одночасно із зарахуванням заборгованості за послуги СОК за дебетом рахунку 6852 та кредитом рахунку 3611 (за відповідним розрахунком або бухгалтерською довідкою) формується платіжне доручення на переказ коштів у частині вартості по-

слуг (якщо залишку на основному рахунку СОК вистачає для такого зарахування) з рахунку 3111 «Основний рахунок СОК» на рахунок 3112 «Рахунок для зарахування заборгованості за надані послуги» з підставою платежу «Оплата вартості послуг СОК за звітний період»). При цьому, якщо вартість наданих послуг за звітний квартал буде визначена лише станом на початок наступного кварталу, то сплата єдиного податку до бюджету в частині наданих за звітний квартал послуг, разом з їх зарахуванням, буде здійснена у наступному кварталі, адже платіжне доручення на перерахування коштів з основного рахунку СОК на рахунок, передбачений для сплати за надані послуги, буде сформоване також у наступному кварталі.

У наведеному прикладі загальна заборгованість членів СОК визначається за звітний квартал станом на початок наступного кварталу; єдиний податок на вартість послуг нараховується та сплачується за результатами наступного кварталу за звітний.

Відшкодування суми, еквівалентної до величини єдиного податку, проводиться після нарахування заборгованості членів СОК за рахунками 701-705. Для нарахування належної до відшкодування суми податку складається окремий розрахунок, згідно з яким загальні обіги по заборгованості за рахунками членів СОК за звітний період (який дорівнює загальному обігу за рахунком 703 на дату проведення такого розрахунку) перемножуються на коефіцієнт 0,0526315789, при застосуванні якого різниця між усією заборгованістю за рахунком обліку відшкодування податку та сумою нарахованого в кінці кварталу податку буде незначною. Логіка розрахунку коефіцієнта викладена в умовах прикладу. Нарахування відшкодованого податку здійснюється за дебетом рахунків членів СОК, відповідно до їх частки у загальній вартості послуг, і кредитом рахунку 7036 «Відшкодування єдиного податку». Частка кожного з членів СОК у наданій на переробку молочній сировині у цьому розподілі не враховується, оскільки частина членів СОК не сплачує за послуги з доставки такої сировини до кооперативу. Відповідно, і сума єдиного податку, яка нарахована на вартість таких послуг, на членів СОК, які користуються лише послугами з переробки молочної сировини та реалізації готової продукції, не розподіляється.

Для визначення частки кожного з членів СОК у заборгованості за всіма видами витрат складається відповідний розрахунок (бухгалтерська довідка), у якому загальний обіг за аналітичним рахунком кожного з членів до рахунку 3611 ділиться на загальний обіг за рахунком 3611. Розрахунок частки кожного з членів СОК у відшкодуванні єдиного податку за умовами прикладу наведений у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Визначення частки кожного з членів СОК у належній до відшкодування сумі єдиного податку

Рахунок члена СОК	Заборгованість члена СОК (дебетові обороти рахунку 3611 у кореспонденції з кредитом рахунків доходів)						Частка члена СОК для відшкодування єдиного податку
	За послуги із заготівлі (7031) ¹	За послуги з переробки (7032) ²	За послуги зі збуту (7033) ³	Відшкодування адмін. витрат (7034) ⁴	Відшкодування інших витрат (7035) ⁵	Разом вартості послуг та витрат	
3611 «Член №1»	4545,00	3334,00	1667,00	666,80	166,70	10379,50	23,07
3611 «Член №2»	5455,00	4000,00	2000,00	800,00	200,00	12455,00	27,68
3611 «Член №3»	-	6000,00	3000,00	1200,00	300,00	10500,00	23,33
3611 «Член №4»	-	6666,00	3333,00	1333,20	333,30	11665,50	25,92
Разом:	10000,00	20000,00	10000,00	4000,00	1000,00	45000,00	100,00

1 - таблиця 2.1; 2 - таблиця 2.2; 3 - таблиця 2.3; 4 - таблиця 2.4; 5 - таблиця 2.4

Сума нарахованого за дебетом рахунку 92 та кредитом рахунку 641 податку не включається до розподілу адміністративних витрат СОК між членами за звітний період, у якому було визнано таку суму податку, адже така сума вже була відшкодована членами СОК. Тобто, в кінці кварталу, в якому нараховано єдиний податок, спочатку здійснюється розподіл адміністративних витрат СОК між членами (у порядку, описаному у цьому підпункті), і лише після цього здійснюється нарахування податку за рахунком 92, з його списанням на рахунок фінансових результатів.

Розрахунок розміру відшкодування членами СОК величини єдиного податку, що припадає на нараховану заборгованість звітного кварталу, представлений у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Облік та розподіл відшкодування єдиного податку за звітний квартал

Зміст	Дебет	Кредит	Частка участі *	Сума, грн.
Нараховано та розподілено між членами СОК належну до відшкодування суму, еквівалентну до величини єдиного податку: (45000 x 0,0526315789)	3611 «Розрахунки з дебіторами-членами СОК за надані послуги»	7036 «Відшкодування єдиного податку»	100,00	2368,42
Член №1	3611 «Член №1»		23,07	546,40
Член №2	3611 «Член №2»		27,68	655,58
Член №3	3611 «Член №3»		23,33	552,55
Член №4	3611 «Член №4»		25,92	613,89

* Частка участі члена СОК у вартості послуг (таблиця 2.5)

Зведення заборгованостей членів СОК перед кооперативом за кожним із видів витрат за звітний квартал представлено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Підсумкова заборгованість за надані послуги в розрізі членів СОК

Рахунок члена СОК	Заборгованість члена СОК (дебетові обороти рахунка 3611 у кореспонденції з кредитом рахунків доходів)						Разом вартості послуг за рахунком 3611
	За послуги із заготівлі (7031) ¹	За послуги з переробки (7032) ²	За послуги зі збуту (7033) ³	Відшкодування адмін. витрат (7034) ⁴	Відшкодування інших витрат (7035) ⁵	Відшкодування єдиного податку (7036) ⁶	
3611 «Член №1»	4545,00	3334,00	1667,00	666,80	166,70	546,40	10925,90
3611 «Член №2»	5455,00	4000,00	2000,00	800,00	200,00	655,58	13110,58
3611 «Член №3»	-	6000,00	3000,00	1200,00	300,00	552,55	11052,55
3611 «Член №4»	-	6666,00	3333,00	1333,20	333,30	613,89	12279,39
Разом:	10000,00	20000,00	10000,00	4000,00	1000,00	2368,42	47368,42

1 - таблиця 2.1; 2 - таблиця 2.2; 3 - таблиця 2.3; 4 - таблиця 2.4; 5 - таблиця 2.4; 6 - таблиця 2.6

ОБЛІК КІНЦЕВИХ РОЗРАХУНКІВ З ЧЛЕНАМИ СОК ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ЗВІТНОГО ПЕРІОДУ

Див. Приклад 1.

Бухгалтерський облік закриття вартості послуг СОК за квартал за бухгалтерською довідкою та переказ коштів у частині таких послуг з основного рахунку СОК на рахунок, передбачений для сплати за надані послуги, представлений у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Взаємний залік наданих послуг та заборгованості перед членом СОК

Зміст	Дебет	Кредит	Сума*
Проведений взаємозалік вартості послуг та заборгованості кінцевих споживачів перед членами СОК	6852 «Розподілена заборгованість за реалізовану готову продукцію»	3611 ««Розрахунки з дебіторами-членами СОК за надані послуги»»	47368,42
Член №1	«Член №1»	«Член №1»	10925,90
Член №2	«Член №2»	«Член №2»	13110,58
Член №3	«Член №3»	«Член №3»	11052,55
Член №4	«Член №4»	«Член №4»	12279,39
Переказаний взаємозалік з основного рахунку СОК на рахунок, який передбачений для заборгованості за надані послуги **	3112 «Рахунок для зарахування заборгованості за надані послуги»	3111 «Основний рахунок СОК»	47368,42

* Таблиця 2.7. ** Формується платіжне доручення з підставою платежу: «Зарахування за послуги, надані членам СОК, відповідно до бухгалтерського розрахунку №__ від «_» _____ 20__ р. (бухгалтерської довідки №__ від «_» _____ 20__ р.)». На цю ж суму в кінці наступного кварталу буде нараховано єдиний податок за дебетом рахунку 92 та кредитом рахунку 641 на суму $47368,42 \times 0,05 = 2368,42$ грн.

Якщо під час закриття вартості послуг за квартал, їх величина виявиться більшою, ніж залишок за рахунком 6852 (як виняток), проводиться закриття дебіторської заборгованості лише в межах цього залишку. Залишок непокритої заборгованості залишається на дебеті рахунку 3611, до його погашення в наступному звітному періоді.

Після закриття рахунків обліку авансів та послуг на кінець кварталу виводяться обіги за рахунком 6852 по членах. Проведемо розподіл кінцевих заборгованостей між членами за результатами кварталу:

КІНЦЕВІ РОЗРАХУНКИ ЗА КВАРТАЛ

Обіги за рахунком 6852 за квартал представлені у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Персоніфікація взаємних заборгованостей за членами СОК

Ідентифікація члена СОК	Залишок заборгованості кінцевих споживачів на початок періоду [Кредитне сальдо рахунку 6852]	Загальна заборгованість кінцевих споживачів [Кредит рахунку 6852] ¹	Зменшення заборгованості на вартість авансів [Дебетовий обіг рахунку 6852 у кореспонденції з рахунком 377] ²	Зменшення заборгованості на вартість наданих послуг [Дебетовий обіг рахунку 6852 у кореспонденції з рахунком 3611] ³	Проміжний залишок заборгованості на кінець звітнього періоду
6852 «Член №1»	-	33059,94	6250,00	10925,90	15884,04
6852 «Член №2»	-	39664,00	7500,00	13110,58	19053,42
6852 «Член №3»	-	59496,00	11250,00	11052,55	37193,45
6852 «Член №4»	-	66100,06	12500,00	12279,39	41320,67
Разом	-	198320,00	37500,00	47368,42	113451,58

1 - таблиця 1.12; 2 - таблиця 1.13; 3 - таблиця 2.8

За звітний період на поточний рахунок СОК надійшло 164500,00 грн., як оплата за реалізовану готову продукцію членів (таблиця 7). Різниця між таким надходженням [Загальний обіг за дебетом рахунку 3111 у кореспонденції з рахунком 3612], вартістю наданих послуг [Дебетовий обіг рахунку 3611 у кореспонденції з рахунком 703] та вартістю виданих авансів [Дебетовий обіг рахунку 377 у кореспонденції з рахунком 3111] у звітному кварталі склала: $164500,00 - 37500 - 47368,42 = 79631,58$ грн.

Ця сума повинна бути виплачена членам СОК пропорційно до їх частки в наданій молочній сировині за звітний період.

Для цілей розподілу між членами СОК сум, належних до сплати, складається відповідний розрахунок (бухгалтерська довідка), дані якого представлені у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Розподіл кінцевих виплат між членами СОК

Ідентифікація члена СОК	Оплачено за звітний період коштів за реалізацію готової продукції	Нараховано за звітний період суми авансів	Нараховано за звітний період вартість послуг СОК	Різниця між оплатою за продукцію, сумою наданих послуг та сумою авансів	Частка члена СОК у наданій молочній сировині за звітний квартал	Розподілена сума різниці, яка належить до виплати члену СОК	Відомості про виплату		
							Дебет	Кредит	Сума*
Член №1	X	X	X	X	16,67	13274,58	6852 «Член №1»	3111	13274,58
Член №2					20,00	15926,32	6852 «Член №2»		15926,32
Член №3					30,00	23889,47	68521 «Член №3»		23889,47
Член №4					33,33	26541,21	68521 «Член №4»		26541,21
Разом:	164500,00	37500,00	47368,42	79631,58	100,00	79631,58	6852	3111	79631,58

* Аналітичні відомості про виплату грошових коштів за результатами періоду, зі складанням ВКО, на загальну суму, відображену у них; платіжні доручення на перерахування коштів заготовельному СОК для розподілу грошових коштів між його членами.

Залишок заборгованості за результатами кварталу за рахунком 6852 по членах СОК буде наступним (таблиця 2.11):

Таблиця 2.11

Кінцевий залишок заборгованості споживачів перед членами СОК за квартал

Ідентифікація члена СОК	Проміжний залишок заборгованості *	Сплата грошових коштів членам за результатами звітного періоду **	Кінцевий залишок заборгованості за рахунком 6852
6852 «Член 1»	15884,04	13274,58	2609,46
6852 «Член 2»	19053,42	15926,32	3127,10
6852 «Член 3»	37193,45	23889,47	13303,98
6852 «Член 4»	41320,67	26541,21	14779,46
Разом:	113451,58	79631,58	33820,00

* Таблиця 2.9; ** Таблиця 2.10

У випадку, якщо сплата коштів за реалізовану готову продукцію за квартал є більшою, ніж нарахована сума заборгованості за послуги та сума авансів за цей самий період, величина залишку заборгованості перед усіма членами СОК за рахунком 6852 буде тотожною до залишку заборгованості цих самих кінцевих споживачів за рахунком 3612. У нашому випадку кредитове сальдо рахунку 6852 на кінець кварталу дорівнює дебетовому сальдо рахунку 3612 на кінець цього ж кварталу (таблиця 1.11). Цей залишок заборгованості за рахунком 6852 буде погашений за рахунок надходження грошових коштів від реалізації готової продукції у наступному кварталі.

ФОРМУВАННЯ ЗВІТУ ПРО ЗАГОТІВЛЮ, ПЕРЕРОБКУ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ І РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ ЗА ПРИКЛАДОМ

Вихідні дані:

Член СОК – Член №1.

Вихідні дані для заповнення звіту

Див. Приклад 1

Інші вихідні дані для заповнення звіту:

6. Відомості про видані у звітному кварталі аванси та про вартість наданих послуг. Відомості про видані аванси (Таблиця 1.10 Прикладу 1):

- Загалом по СОК: 37500,00 грн. [Дебетовий обіг рахунку 377 у кореспонденції з рахунками 301,311]
- Загалом по члену №1: 6250,00 грн. [Дебетовий обіг рахунку 377 «Аванси члену №1»] у кореспонденції з рахунком 301.
- Відомості про вартість наданих послуг (таблиця 2.7 Прикладу 2)
- Загалом по СОК: 47368,42 грн. [Загальний дебетовий обіг за рахунком 3611]
- Загалом по члену №1: 10925,90 грн. [Загальний дебетовий обіг за рахунком 3611 «Член №1»]

7. Відомості про надання молочної сировини у переробку (Таблиця 1.1 Прикладу 1):

- Кількість наданої на переробку молочної сировини по члену: 2500 кг (Дебетовий обіг рахунку 0221 «Член № 1»)
- Загальна кількість наданої на переробку молочної сировини, між якою розподіляються витрати на доставку: 5500 кг (Дебетовий обіг рахунку 0221):
- Загальна кількість заготовленої молочної сировини: 15000 кг (обіг за дебетом рахунку 022)

8. Відомості про переробку молочної сировини (таблиця 1.2 Прикладу 1):

- Перероблено молочної сировини – всього: 15000 кг (Кредитовий обіг рахунку 022)

9. Відомості про реалізацію продукції:

- Залишок заборгованості кінцевих споживачів за реалізовану готову продукцію перед членами СОК (Таблиця 2.9 Прикладу 2):
- Загалом по СОК: 0,00 грн. [Кредитове сальдо рахунку 6852 на початок кварталу]
- Загалом по члену №1: 0,00 грн. [Кредитове сальдо рахунку 6852 «Член №1» на початок кварталу]
- Сума нарахованої заборгованості кінцевих споживачів у звітному кварталі (Таблиця 1.12 Прикладу 1):
 - Загалом по СОК: грн. 198320,00 [Кредитовий обіг рахунку 6852 за квартал]
 - Загалом по члену №1: 33059,94 грн. [Кредитовий обіг рахунку 6852 «Член 1» за квартал]
- Сума сплачених грошових коштів кінцевими споживачами за реалізовану готову продукцію (Таблиця 1.11 Прикладу 1):
 - Загалом по СОК: 164500,00 грн. [Дебетовий обіг рахунку 3111 у кореспонденції з рахунком 3612].

10. Відомості про кінцеві розрахунки за квартал та кінцеві залишки:

- Сума до виплати члену СОК за результатами звітного періоду (Таблиця 16 Прикладу): 13274,58 грн. [Отримується з розрахунку розподілу кінцевих виплат; на дату формування звіту сума цих виплат повинна бути погашена, тому цю інформацію можна отримати також із дебетового обороту за рахунком члена СОК за рахунком 6852 «Член №1» та кредиту рахунків 30,31].
- Залишок заборгованості кінцевих споживачів на кінець кварталу (Таблиця 2.11 Прикладу 2):
 - Загалом по СОК: 33820,00 грн. [Кредитове сальдо за рахунком 6852 на кінець кварталу]
 - Загалом по члену №1: 2609,46 грн. [Кредитове сальдо за рахунком 6852 «Член №1» на кінець кварталу]
- Залишок непроданої продукції на кінець звітного кварталу (Таблиця 1.2 Прикладу 1):
 - Молока питного – 300,00 кг (залишок за рахунком 0241 на кінець кварталу);
 - Масла – 20,00 кг (залишок за рахунком 0242 на кінець кварталу).

Згідно з наведеними вихідними даними, Звіт матиме наступний вигляд:

ЗВЕДЕНИЙ ЗВІТ

*про результати заготівлі, переробки молочної сировини
та реалізації готової продукції*

за _____ 20_р.

Член СОК, по якому формується звіт: _____

№	Зміст статті Звіту	Загалом по СОК	По члену СОК
6.	Видані аванси та вартість наданих послуг:		
1.1.	Сума виданих у звітному кварталі авансів	37500,00	6250,00
1.2.	Вартість наданих у звітному періоді послуг	47368,42	10925,90
1.3.	Разом авансів та вартості наданих послуг (1.1.+1.2.)	84868,42	17175,90
7.	Відомості про заготівлю молочної сировини		
2.2.	Загальна кількість заготовленої молочної сировини	15000,00	2500,00
8.	Відомості про результати переробки молочної сировини		
3.1.	Всього перероблено молочної сировини (по кооперативу)	15000,00	X
3.2.	Вихід продукції з переробленої молочної сировини:		
	Молока питного	14000,00	2333,8
	Масла	400,00	66,68
9.	Відомості про реалізацію продукції		
4.1.	Залишок заборгованості кінцевих споживачів за реалізовану продукцію перед членами СОК на початок періоду	-	-
4.2.	Сума нарахованої заборгованості кінцевих споживачів у звітному кварталі	198320,00	33059,94
4.3.	Сума сплачених грошових коштів кінцевими покупцями за реалізовану готову продукцію (загалом по СОК)	164500,00	X

10. Кінцеві розрахунки за квартал та кінцеві залишки			
5.1.	Позитивна різниця між сумою сплачених коштів кінцевими покупцями за реалізовану готову продукцію, сумою виданих авансів та вартістю наданих у звітному періоді послуг (рядок 4.3 цього Звіту – рядок 1.3 цього Звіту) – Належить до виплати за результатами періоду	79631,58	13274,58*
5.2.	Негативна різниця між сумою сплачених коштів кінцевими покупцями за реалізовану готову продукцію, сумою виданих авансів та вартістю наданих у звітному періоді послуг (рядок 4.3 цього Звіту – рядок 1.3 цього Звіту) – Належить до відшкодування у наступних звітних періодах	-	-
5.3.	Залишок заборгованості кінцевих споживачів на кінець кварталу	33820,00	2609,46
5.4.	Залишки непроданої продукції на кінець звітного періоду (загалом по СОК):	X	X
	Молока питного	300,00	50,00
	Масла	20,00	3,33

* Множення загальної суми різниці на частку члена у наданій на переробку сировині (таблиця 2.10)

4

ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПЕРЕРОБКИ МОЛОЧНОЇ СИРОВИНИ ТА ПРОДАЖУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

4.1. Податок з доходів фізичних осіб

При здійсненні операцій з продажу готової продукції, виготовленої з молочної сировини, переробний СОК виступає в ролі податкового агента з деякими особливостями, визначеними Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Згідно з абз. 2 п. 3 ст. 173 ПКУ, у разі якщо об'єкт рухомого майна продається (обмінюється) за посередництвом юридичної особи (її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу) або представництва нерезидента чи фізичної особи-підприємця, такий посередник виконує функції податкового агента стосовно подання до контролюючого органу інформації про суму доходу та суму сплаченого до бюджету податку в порядку та строки, встановлені для податкового розрахунку, а платник податку під час укладення договору зобов'язаний самостійно сплатити до бюджету податок з доходу від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна.

Відповідно до п. 1 статті 173 дохід платника податку від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року оподатковується за ставкою, визначеною в пункті 167.2 статті 167 ПКУ. Це 5% бази оподаткування.

Таким чином, переробний або заготівельний СОК виступає в ролі податкового агента і подає податкову звітність про нараховані членам СОК суми доходів за продану готову продукцію, яка була виготовлена з молочної сировини. Вартість готової продукції оподатковується за ставкою 5%. При цьому суму податку на доходи фізичних осіб члени СОК сплачують самостійно при отриманні авансів чи остаточного розрахунку за продану готову продукцію або безпосередньо від переробного СОК, або за дорученням від заготівельного СОК.

СОК протягом звітного кварталу проводить збір даних про виплачені доходи та нараховану суму ПДФО за кожним фактом виплати доходів. Для збору такої інформації можна використовувати стандартні форми розрахунково-платіжних відомостей, де будуть заповнюватись лише графи про суми виплачених доходів та суми податку, який належить до утримання. За результатами кварталу, за такими відомостями по кожному з членів СОК здійснюється підбиття підсумків та заповнюється форма №1-ДФ «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку», у якому при заповненні вказується ознака доходу 105 «Частина доходів від операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна згідно з положеннями статті 173 розділу IV Кодексу (підпункт 164.2.4 пункту 164.2 статті 164 розділу IV Кодексу)».

4.2. Єдиний податок

Відповідно до п. 4 ст. 292 ПКУ, у разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, транспортного експедитування або за агентськими договорами, доходом вважається сума отриманої винагороди повіреного (агента). Тобто, СОК на єдиному податку сплачують податкові зобов'язання з доходу, що дорівнює понесеним витратам на надання послуг. При цьому СОК можуть бути зареєстровані платниками ЄП четвертої або шостої групи.

Згідно з пп. 4 і 6 п. 4 ст. 291 ПКУ, четверта група – це юридичні особи-суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб та обсяг доходу не перевищує 5 млн. грн.

До шостої групи відносяться юридичні особи-суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 20 млн. грн.

Від групи платника ЄП залежить і ставка оподаткування.

Згідно з пп. 1 п. 3 ст. 293 ПКУ, для четвертої групи платників ставка єдиного податку становить або 3 % доходу – у разі сплати ПДВ, або 5 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

Відповідно, шоста група платників єдиного податку застосовує 5 % доходу – у разі сплати ПДВ або 7 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

Сплата єдиного податку, як зазначалося у цих рекомендаціях вище, проводиться лише за отриманими грошовими коштами на рахунок СОК, який передбачений для зарахування коштів за надані послуги. Порядок такого перерахування коштів з основного рахунку СОК також викладений у цих методичних рекомендаціях. На суму коштів, що надійшли на такий рахунок СОК за квартал, і нараховується єдиний податок.

СОК-платники єдиного податку четвертої та шостої груп подають до контролюючого органу податкову декларацію платника єдиного податку у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду (п. 3 ст. 296 ПКУ), тобто, протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (пп. 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 ПКУ).

Сплата єдиного податку здійснюється протягом 10 календарних днів після кінцевого строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал (п. 295.3 ПКУ).

Зміст

Вступ.....	4
Розділ 1. Схеми взаємодії та розрахунків за послуги із заготівлі та переробки молочної сировини і продажу готової продукції між СОК та їхніми членами	6
1.1. Взаємодія між СОК і його членами у процесі заготівлі й переробки молочної сировини та продажу готової продукції	6
1.2. Взаєморозрахунки (включаючи аванси) між СОК і його членами за надані послуги та реалізовану готову продукцію	7
1.3. Взаємодія та розрахунки між переробним СОК, заготівельними СОК на місцях та фізичними особами, які є членами обох кооперативів	8
Розділ 2. Юридичне оформлення договірних відносин	10
2.1. Договір доручення.....	10
2.2. Змішані договори доручення	12
2.3. Делегування виконання договірних зобов'язань	12
Розділ 3. Бухгалтерський облік операцій із заготівлі й переробки молочної сировини та продажу готової продукції	13
3.1. Бухгалтерський облік операцій із заготівлі та транспортування молочної сировини до місця її переробки.....	13
3.2. Бухгалтерський облік операцій з переробки молочної сировини та продажу готової продукції.....	15
3.2.1. Варіант I. Застосування планових розцінок	17
3.2.2. Варіант II. Облік за фактичними витратами.....	44
Розділ 4. Оподаткування операцій з переробки молочної сировини та продажу готової продукції	60
4.1. Податок з доходів фізичних осіб	60
4.2. Єдиний податок.....	61

Підписано до друку 12.03.2018. Формат 60×84 1/16
Друк офсетний. Папір офсетний. Гарнітура Myriad Pro.
Обл. вид. арк. 4,00. Умов. друк. арк. 3,72.
Тираж 300 прим. Замовлення № 120318

ТОВ «Поліграф плюс»
03062, м. Київ, вул. Туполева, 8.
тел./факс: (044) 466-14-42
e-mail: office@poligraph-plus.kiev.ua
www.poligraph-plus.kiev.ua

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
№ 5041 (серія ДК) від 26.01.2016 р.

Публікація стала можливою завдяки підтримці американського народу, наданій через Агентство США з міжнародного розвитку (USAID) у рамках проекту «Підтримка аграрного і сільського розвитку». Ця публікація відображає думку її авторів та не обов'язково є офіційною точкою зору USAID чи Уряду США.

Проект USAID «Підтримка аграрного і сільського розвитку»
Бульвар Тараса Шевченка, 35, корпус 2, пов. 6
Київ, Україна 01032
Тел/факс: (044) 390 14 51
facebook.com/usaid.ards