

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ КООПЕРАТИВІВ З ВОДОПОСТАЧАННЯ ТА ВОДОВІДВЕДЕННЯ В УКРАЇНІ

У статті досліджено питання організації бухгалтерського та податкового обліку доходів та витрат обслуговуючих кооперативів з кодом неприбутковості 0011. Опрацьовано та обґрунтовано зв'язок бухгалтерського обліку та формування тарифу щодо водопостачання та водовідведення з урахуванням особливостей Податкового кодексу.

The organizational issues of income and expenses financial and tax accounting in non-profit service cooperatives with the code 0011 are examined in the article. The relationship between accounting and pricing for water supply and sewerage, considering the features of the Tax Code is worked out and substantiated.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Після розпаду СРСР сільські громади спіткали проблемні питання утримання та експлуатації систем водопостачання та водовідведення. Фінансування надання комунальних послуг, утримання та обслуговування інфраструктури водопостачання різко скоротилося або припинилося взагалі. Відсутність коштів призвела до зниження продуктивності систем водопостачання та водовідведення, збільшення кількості аварійних ситуацій. Колишня система управління не розвивала місцевого потенціалу та не створювала сталих інституційних та фінансових механізмів, як наслідок цього, після 1991 р. різноманіття організаційно-правових моделей для водопостачання, особливо на селі, майже не було. Крім того, досвіду соціальної мобілізації сільського населення також бракувало.

Використання криниць для питного водопостачання в Україні пов'язано з чисельними проблемами. Витрати на риття індивідуальної криниці і установку обладнання для сільського населення є досить високими, беручи до уваги низький рівень доходів у сільській місцевості. Крім того, у багатьох регіонах країни якість води у поверхневому водоносному горизонті підземних вод є низкою. Це спричинене впливом промисловості, сільського господарства, а також відсутністю належних систем очищення та каналізації. Очищення води з приватних криниць потребує значних витрат для сільських домогосподарств, інші варіанти збору води, такі як збір дощової води, не є поширеними.

Найбільш перспективним технічним варіантом для питного водопостачання є використання систем централізованого водопостачання, підключених до глибоких свердловин з доступом до води з нижніх підземних водоносних горизонтів.

Хоча проектування та будівництво водопровідних систем, заснованих на свердловинах, є складною задачею, існують ще більш складніші питання: організація сталого управління, фінансування водопостачання у сільській місцевості. Основні проблеми стосуються фінансового забезпечення інвестицій, утримання та обслуговування нових систем водопостачання через відсутність бюджетного фінансування. Також спостерігається недостатній рівень технічних знань та організаційного потенціалу на місцевому рівні. Зокрема, традиції щодо залучення та участі громадян серед місцевої влади та населення не є розвиненими.

Інноваційна модель системи водопостачання, її утримання та обслуговування, орієнтована на громаду, була розроблена швейцарсько-українським проектом DESPRO і реалізована у 80 громадах України. На етапі впровадження моделі використано різні організаційно-правові підходи, враховуючи обслуговуючий кооператив.

Обслуговуючий кооператив – це кооператив, який утворюється шляхом об'єднання фізичних та/або юридичних осіб для надання послуг переважно членам кооперативу, а також іншим особам з метою провадження їх господарської діяльності [1]. Діяльність обслуговуючих кооперативів базується на залученні громадян на всіх етапах та рівнях планування, реалізації, утримання та обслуговування систем водопостачання та водовідведення. Членами кооперативу можуть бути як фізичні так і юридичні особи.

Право юридичних осіб стати членами кооперативу є дуже важливим. У такий спосіб можна залучити до участі підприємства, установи та організації, що розташовані на території села і є водоспоживачами.

Обслуговуючі кооперативи мають підтримку у вигляді отримання за певних умов статусу неприбутковості з кодом 0011 [2], який дозволяє не утримувати податок на прибуток з деяких видів доходів за результатами податкового періоду.

Обслуговуючий кооператив є власником будівель, споруд, грошових та майнових внесків його членів, наданих послуг з водопостачання та водовідведення та має право на провадження іншої, передбаченої статутом діяльності. Усе це потребує облікового забезпечення та узгодження з вимогами Податкового кодексу.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Проблеми обліку та фінансового забезпечення підприємств та обслуговуючих кооперативів не втрачають своєї актуальності та висвітлені у працях вітчизняних учених. У працях Н. Самбурської, Д. Нехайчука, В. Голян розглядаються аспекти обліку та фінансового забезпечення на підприємствах водопостачання та водовідведення; у працях В. Лангазової розкрито питання організації обліку в обслуговуючих сільськогосподарських кооперативах.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на увагу дослідників до цих питань, варто зазначити, що аспекти діяльності обслуговуючих кооперативів з водопостачання та водовідведення із статусом неприбутковості залишаються невирішеними.

Обслуговуючі кооперативи з водопостачання та водовідведення не є аналогом підприємств водопостачання та водовідведення. Їхні відмінності представлено в табл. 1.

Таблиця 1

Аналіз відмінностей створення та діяльності підприємств та обслуговуючих кооперативів з водопостачання та водовідведення

Показник	Підприємства водопостачання та водовідведення	Обслуговуючі кооперативи з водопостачання та водовідведення
1	2	3
Нормативний акт, що регулює створення та діяльність	Закон України «Про підприємства в Україні»	Закон України «Про кооперацію», Закон України «Про громадські об'єднання»
Мета створення	Отримання прибутку, задоволення потреб споживачів у послугах	Забезпечення членів кооперативу питною водою та водовідведенням
Форма оподаткування податком на прибуток	Загальна система оподаткування	Неприбуткова організація
Коло споживачів	Будь-які споживачі	Обслуговуючі кооперативи із статусом неприбутковості повинні надавати послуги виключно членам кооперативу.
Визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток	Метод нарахування	Встановлено касовий метод визначення доходів та витрат

Продовження табл. 1

1	2	3
Амортизаційні відрахування	Є частиною податкових витрат	У підрахунку суми перевищення доходів над витратами сума амортизаційних відрахувань не враховується.
Формування фондів в бухгалтерському обліку	Формування пайового, неподільного фондів	Використання рахунку 48 «Цільове фінансування». Пайовий фонд не формується завдяки вимогам ст.157.13 Податкового кодексу «У разі ліквідації активи мають бути передані одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарховані до доходу бюджету».

Варто відзначити, що недостатньо дослідженими залишаються особливості узгодження податкового та бухгалтерського обліку амортизаційних відрахувань. Потребують удосконалення структура синтетичних і аналітичних рахунків з обліку членських внесків та доходів від основної діяльності. Не менш важливою є проблема удосконалення методики розрахунку тарифів з урахуванням податкових аспектів діяльності неприбуткових обслуговуючих кооперативів.

Постановка завдання. Метою статті є наукове обґрунтування та розробка практичних рекомендацій з удосконалення облікового забезпечення (бухгалтерського та податкового) в обслуговуючих неприбуткових кооперативах з водопостачання та водовідведення. Для досягнення поставленої мети необхідно формулювання і вирішення таких завдань: розкрити особливості фінансового забезпечення неприбуткових обслуговуючих кооперативів; розробити методичні підходи до обліку членських внесків та доходів від основної діяльності з урахуванням особливостей податкового обліку:

Виклад основного матеріалу дослідження. У секторі водопостачання та водовідведення країни налічується більше 250 неприбуткових обслуговуючих кооперативів.

Предметом аналізу виступають витрати та доходи кооперативу. Як відзначалося вище, неприбутковий кооператив не має за мету зростання доходів членів кооперативу, а лише забезпечення питною водою та водовідведенням. Це важливо враховувати при побудові обліку та визначенні тарифу. Ще одна характерна особливість обліку в неприбуткових обслуговуючих кооперативах пов'язана з розрахунками. Враховуючи вимоги Податкового кодексу, розрахунки за надані послуги здійснюються лише з членами кооперативу. Якщо послуги надаються іншим, ніж члени кооперативу споживачам, обслуговуючий кооператив втрачає статус неприбутковості та буде вимушений нараховувати та сплачувати податок на прибуток на загальних підставах, що є важелем тарифу.

Неприбуткові організації не є платниками податку на прибуток у випадку, якщо вони отримують виключно доходи, визначені у ст. 157 Податкового Кодексу. Тому згідно зі ст. 154.6 [3] такі організації застосовують спрощену систему бухгалтерського обліку.

У зв'язку з тим, що в неприбуткових обслуговуючих кооперативах внески членів не повертаються, у тому числі, при виході з кооперативу, тобто пайовий фонд не формується, для бухгалтерському обліку для відображення операцій з цільового фінансування застосовується рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Беручи до уваги особливості діяльності обслуговуючих кооперативів, доходи неприбуткових організацій умовно можна розділити за джерелами надходження грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей таким чином: доходи у вигляді цільового фінансування; доходи у вигляді нецільових надходжень; пасивні доходи; доходи від здійснення основної статутної неприбуткової діяльності; доходи із джерел, які не включені до складу неоподатковуваних

податком на прибуток. Це обумовлює необхідність ведення аналітичного обліку надходжень цільового фінансування згідно з джерелами надходжень, а саме, пропонується наступне аналітичне забезпечення обліку: 481 «Вступні членські внески», 482 «Цільові членські внески на утримання системи водогону», 483 «Цільові членські внески на утримання обслуговуючого кооперативу».

Порядок виникнення доходів при отриманні цільового фінансування визначається у відповідно до п. 16–19 П(С)БУ 15 «Дохід». Доцільно відмітити, що цільове фінансування:

- не визнається доходом до тих пір, поки не буде підтвердження, що воно отримане неприбутковою організацією і виконані всі умови такого фінансування;
- визнається доходом у тих звітних періодах, у яких будуть здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов отримання коштів, до того ж цільове фінансування, отримане:
 - 1) у вигляді основних засобів, нематеріальних активів і/або інших капітальних інвестицій, визнається доходом протягом періоду їх корисного використання пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів;
 - 2) для компенсації витрат (збитків), понесених неприбутковими організаціями. Дохід з такого фінансування визнається в тому періоді, в якому виникає дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

У випадку, якщо грошові кошти, отримані за цільовим фінансуванням, використовуються для придбання основних засобів або нематеріальних активів, то така операція може бути відображена із застосуванням рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів», за кредитом даного рахунка відображається використана сума цільового фінансування, а за дебетом – поступове визнання доходів. Для обліку і узагальнення інформації щодо відображення доходів доцільно ввести субрахунки:

- 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» – у випадку отримання цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю;
- 719 «Дохід від здійснення основної діяльності» – у випадку отримання плати за водокористування та водовідведення.

Доходи від нецільових надходжень (безоплатно надані грошові кошти, товари, послуги) – це отримані неприбутковою організацією доходи нецільового призначення, тобто без конкретної вказівки, як розпорядитися отриманими грошовими коштами і/або майном.

Доходи від проведення основної або іншої статутної неприбуткової діяльності – це також доходи, отримані неприбутковою організацією від продажу товарів (послуг), що пропагують принципи та ідеї, для захисту яких була створена така неприбуткова організація і, які тісно пов'язані з її основною діяльністю. Ці доходи неприбуткових організацій і установ, згідно з вимогами ст. 157 [3], вважаються доходами, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування [3, п. 136.1.8].

Доходи з джерел, які не указані в п. 157.5 [3], – це доходи, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток. Наприклад, доходи від здачі в оренду майна, дохід від безоплатно отриманого майна, від реалізації надлишків товарно-матеріальних цінностей або доходи, отримані в результаті продажу товарів (послуг), які не належать до основної діяльності, передбаченої статутом.

Для розрахунків з членами кооперативу доцільно використовувати рахунок 37 «Розрахунки з іншими дебіторами»:

- 3771 «Розрахунки з членами кооперативу за вступними внесками»;
- 3772 «Розрахунки з членами кооперативу за цільовими внесками на утримання системи водопостачання»;
- 3773 «Розрахунки з членами кооперативу за надані послуги».

Розрахунки з членами кооперативу можуть здійснюватися як у готівковій, так і безготівковій формах [4; 5]. Наприклад, членський внесок може бути наданий у вигляді основних засобів (лічильники) чи виконуваних робіт (копка і засипка траншей) [6, с.2–18; 7, с.2–20; 8, с.2–24]. У системі первинних документів обслуговуючого кооперативу відсутні документи, які б відображали внески у вигляді матеріальних цінностей або виконаних робіт. Тому доцільно:

- доповнити існуючі первинні документи Актами виконаних робіт, що підтверджують здійснення членського внеску шляхом виконання робіт;
- ввести в документообіг Журнал реєстрації членів внесків у вигляді виконаних робіт;
- запровадити ведення особливого рахунку членського внеску у вигляді виконаних робіт або наданих послуг як реєстру аналітичного обліку до синтетичного рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Усі витрати неприбуткових організацій, які безпосередньо пов'язані з використанням доходів, звільнених від оподаткування згідно з п. 157 ПКУ, вважаються іншими витратами [3, п. 38.12]. Тому до складу інших витрат неприбуткових організацій доцільно включати:

- операційні витрати, пов'язані зі статутною діяльністю неприбуткових організацій;
- адміністративні витрати.

З метою відокремлення витрат, які здійснюються за рахунок членських внесків на утримання системи водокористування та витрат, які здійснюються за рахунок сплачених членами кооперативу внесків за водокористування та водовідведення за угодами водопостачання, доцільно в неприбуткових обслуговуючих кооперативах ввести субрахунки: 23 «Виробництво» та 92 «Адміністративні витрати».

Висновки і перспективи подальших розробок. Узагальнюючи викладене вище, можна зазначити, що організація бухгалтерського та податкового обліку в обслуговуючих неприбуткових кооперативах значною мірою відрізняється від облікового забезпечення в обслуговуючих кооперативах з іншим податковим статусом та видами діяльності:

- 1) використання лише рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» з відповідними субрахунками у зв'язку з неможливістю формування пайового та неподільних фондів завдяки вимогам Податкового кодексу;
- 2) особливості обліку та формування первинних документів щодо членських внесків у вигляді виконаних робіт або наданих послуг;
- 3) відокремлення обліку витрат, які здійснюються за рахунок членських внесків та внесків, які мають статус оплати за угодами водокористування.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з дослідженням особливостей бухгалтерського та податкового обліку за угодами позички, за якими утримуються та експлуатуються системи водогону в більшості обслуговуючих кооперативів з водопостачання та водовідведення.

Список використаної літератури

1. Закон України «Про кооперацію» від 10.07.2003 р. № 1087-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1087-15>.
2. Наказ ДПА України «Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій» від 24.01.2011 р. № 37 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-11>.
3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua.
4. Закон України «Про підприємства в Україні» від 27.03.1991 р. № 887-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/887-12>.
5. Закон України «Про громадські об'єднання» від 22.03.2012 р. № 4572-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4572-17>.
6. Лангазова В. В. Організація обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон.наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В. В. Лангазова. – К., 2004. – 20 с.
7. Нехайчук Д. В. Фінансове забезпечення розвитку підприємств водогосподарського комплексу регіону: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Д. В. Нехайчук. – О., 2008. – 26 с.
8. Самбурська Н. І. Облік і аналіз основних засобів на підприємствах водопостачання і водовідведення: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. І. Самбурська. – О., 2013. – 28 с.

Прийнято до друку 15.03.2013