

СОДЕРЖАНИЕ

РАЗДЕЛ 1. РОЛЬ КООПЕРАЦИИ В РАЗВИТИИ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА.....	3
ГЛАВА 1. СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЕ КООПЕРАТИВЫ В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ И ИХ РОЛЬ В РАЗВИТИИ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА.....	3
§1.1. Состояние сельскохозяйственной кооперации в современной России.....	3
§1.2. Место и роль сельскохозяйственных потребительских кооперативов в развитии сельского хозяйства в России.....	4
§1.3. Сельскохозяйственный кооператив: понятие, принципы создания и деятельности.....	6
§1.4. Сельскохозяйственный производственный кооператив. Цели создания, виды и отличительные признаки.....	8
§1.5. Сельскохозяйственный потребительский кооператив. Цели создания, виды и отличительные признаки.....	10
РАЗДЕЛ 2. СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ ПОТРЕБИТЕЛЬСКАЯ КООПЕРАЦИЯ В МЕРОПРИЯТИЯХ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПРОГРАММЫ РАЗВИТИЯ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА И РЕГУЛИРОВАНИЯ РЫНКОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ, СЫРЬЯ И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ НА 2008-2012 ГОДЫ.....	12
ГЛАВА 1. ГОСУДАРСТВЕННАЯ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПОЛИТИКА В СФЕРЕ РАЗВИТИЯ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА	12
§1.6. Нормативно-правовое регулирование развития сельского хозяйства.....	12
§1.7. Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012 годы.....	14
ГЛАВА 2. СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ ПОТРЕБИТЕЛЬСКАЯ КООПЕРАЦИЯ В МЕРОПРИЯТИЯХ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПРОГРАММЫ РАЗВИТИЯ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА И РЕГУЛИРОВАНИЯ РЫНКОВ ПРОДОВОЛЬСТВИЯ НА 2008-2012 ГОДЫ	16
§1.8. Повышение доступности кредитов.....	16
§1.9. Повышение финансовой устойчивости малых форм хозяйствования на селе.....	17
§1.10. Техническая и технологическая модернизация сельского хозяйства.....	19
РАЗДЕЛ 3. НОРМАТИВНО-ЗАКОНОДАТЕЛЬНАЯ БАЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВОВ И ВОЗМОЖНОСТИ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ	19
ГЛАВА 1. ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ КООПЕРАЦИИ.....	19
§1.11. Основные понятия сельскохозяйственной кооперации.....	20
§1.12. Образование сельскохозяйственного кооператива.....	22
§1.13. Устав сельскохозяйственного кооператива.....	24
§1.14. Членство в кооперативе. Члены, ассоциированные члены, прием, исключение, выход из кооператива.....	27
§1.15. Органы управления сельскохозяйственным кооперативом: состав, компетенция, порядок деятельности и принятия решений.....	34
§1.16. Имущество сельскохозяйственного кооператива. Паевые взносы, пай и паевой фонд, неделимые фонды, приращенный пай, порядок распределения прибыли.....	48
§1.17. Основы деятельности кооператива. Сделки, документация и отчетность, труд.....	50
§1.18. Реорганизации и ликвидация сельскохозяйственного кооператива.....	52
§1.19. Особенности деятельности сельскохозяйственных кредитных кооперативов.....	55
§1.20. Совершенствование законодательства о сельскохозяйственной кооперации.....	56
ГЛАВА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВАХ.....	57
§1.21. Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных производственных кооперативах.....	57
§1.22. Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных потребительских кооперативах.....	59
§1.23. Совершенствование законодательства о бухгалтерском учете в сельскохозяйственных кооперативах.....	60
ГЛАВА 3. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВОВ.....	61
§1.24. Особенности налогообложения сельскохозяйственных производственных кооперативов.....	61
§1.25. Особенности налогообложения сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативов.....	65
§1.26. Особенности налогообложения иных сельскохозяйственных потребительских кооперативов.....	66
§1.27. Совершенствование налогообложения сельскохозяйственных кооперативов.....	67

**РАЗДЕЛ 4. РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО САМОРЕГУЛИРОВАНИЯ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ
КООПЕРАТИВАХ, ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ВНУТРЕННИХ РЕГЛАМЕНТОВ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВАХ 68**

ГЛАВА 1. СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО САМОРЕГУЛИРОВАНИЯ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВАХ И ПУТИ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ	68
§1.28. Правоустанавливающие документы сельскохозяйственного кооператива.....	68
§1.29. Внутренние (локальные) нормативные правовые акты и регламенты сельскохозяйственного кооператива.....	69

**РАЗДЕЛ 5. РОЛЬ СИСТЕМЫ РЕВИЗИОННЫХ СОЮЗОВ В РАЗВИТИИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ КООПЕРАЦИИ 70**

ГЛАВА 1. СИСТЕМА РЕВИЗИОННЫХ СОЮЗОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВОВ	70
§1.30. Ревизионный союз сельскохозяйственных кооперативов.....	70
§1.31. Ревизор-консультант.....	71
§1.32. Саморегулируемая организация ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов	72
ГЛАВА 2. РЕВИЗИЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВОВ	77
§1.33. Общая характеристика ревизии, ее задачи, функции и принципы.....	77
§1.34. Назначение и планирование ревизии	80
§1.35. Общая характеристика основных форм, способов и методических приемов проведения ревизии	83
§1.36. Ревизия учредительных документов, видов деятельности и формирования паевого фонда сельскохозяйственного кооператива.....	88
§1.37. Ревизия соблюдения сельскохозяйственным кооперативом и его органами управления законодательства Российской Федерации.....	89
§1.38. Ревизия основных средств и нематериальных активов	91
§1.39. Ревизия материальных оборотных средств.....	97
§1.40. Ревизия издержек производства (обращения).....	99
§1.41. Ревизия денежных средств	105
§1.42. Ревизия расчетных операций.....	111
§1.43. Ревизия финансовых результатов	116
§1.44. Ревизия учета кредитов, займов и целевого финансирования	117
§1.45. Ревизия достоверности показателей бухгалтерской отчетности.....	118
§1.46. Ревизия нарушений (обстоятельств) которые влекут (могут повлечь) ухудшение результатов финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственного кооператива и (или) его несостоятельность (банкротство).....	119
§1.47. Ревизионное заключение о финансово-хозяйственной деятельности.....	119
ГЛАВА 3. СОПУТСТВУЮЩИЕ ФУНКЦИИ И УСЛУГИ.....	121
§1.48. Заключение на обоснование целесообразности реорганизации кооператива и на проект решения общего собрания его членов о реорганизации	121
§1.49. Заключение по обоснованию досрочного освобождения от должности председателя либо исполнительного директора кооператива.....	123
§1.50. Сопутствующие ревизиям услуги	124

**РАЗДЕЛ 6. ВОЗМОЖНОСТИ СОТРУДНИЧЕСТВА РЕВИЗИОННЫХ СОЮЗОВ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВОВ И ИХ САМОРЕГУЛИРУЕМЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ
С ГОСУДАРСТВЕННЫМИ ОРГАНАМИ УПРАВЛЕНИЯ АПК – СБОР И ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ
ИНФОРМАЦИИ; МОНИТОРИНГ ВЫПОЛНЕНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ГОСПРОГРАММЫ 124**

ГЛАВА 1. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ РЕВИЗИОННЫХ СОЮЗОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВОВ, ИХ САМОРЕГУЛИРУЕМЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ И ГОСУДАРСТВА	124
§1.51. Государственное регулирование и государственная поддержка ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов и их саморегулируемых организаций.....	124
§1.52. Участие ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов и их саморегулируемых организаций в реализации государственной политики в области сельского хозяйства и реализации мероприятий Государственной программы. Сбор и предоставление информации, мониторинг выполнения показателей программы.....	127

Раздел 1. Роль кооперации в развитии сельского хозяйства

Глава 1. Сельскохозяйственные кооперативы в современной России и их роль в развитии сельского хозяйства

§1.1. Состояние сельскохозяйственной кооперации в современной России

Сельскохозяйственные производственные кооперативы на сегодня – преобладающая форма организации сельскохозяйственного производства в Российской Федерации. На начало 2009 года их численность составляла около 20 тысяч, что составляет более 40 процентов от числа всех сельскохозяйственных организаций. В связи с реализацией приоритетного национального проекта резко возросла численность сельскохозяйственных потребительских кооперативов, которая по данным Минсельхоза России на 1 июля 2009 года составила 5555, в том числе: 952 – перерабатывающих, 2670 – снабженческо-сбытовых, 1933 – кредитных сельскохозяйственных потребительских кооперативов.

Сельскохозяйственными потребительскими перерабатывающими кооперативами за 2008 год закуплено для переработки: зерна – 21,7 тыс. тонн на сумму 46350 тыс. руб.; картофеля – около 1 тыс. тонн на сумму 5323,9 тыс. руб.; скот и птица в живом весе – 3,9 тыс. тонн на сумму 6846,4 тыс. руб.; молока – 67,9 тыс. тонн на сумму 908274,2 тыс. рублей. Отгружено продукции собственного производства на сумму 1351,5 млн. руб., в частности: мяса, включая субпродукты – 2,8 тыс. тонн.; колбасных изделий – около 6 тыс. тонн.; консервов плодоовощных – 1263,94 тыс. усл. банок; муки – около 6 тыс. тонн.; комбикормов – около 20 тыс. тонн.

Сбытовыми кооперативами за 2008 год продано сельскохозяйственной продукции на сумму 2,6 млрд. руб., в частности: зерна – 106,1 тыс. тонн на сумму 508,5 млн. руб.; подсолнечника (на зерно) – 5,4 тыс. тонн на сумму 377 млн. руб.; скота и птицы (в живом весе) – 5,4 тыс. тонн на сумму 258,3 млн. руб.; молока сырого – 116,8 тыс. тонн на сумму 852,4 млн. руб.

Снабженческими кооперативами поставлено всех видов товаров на сумму 933,1 млн. руб., в частности: минеральных удобрений – более 11 тыс. тонн на сумму 130 млн. руб.; семян – 10,8 тыс. тонн на сумму 95,7 млн. руб.; комбикормов – около 6 тыс. тонн на сумму около 20 млн. руб.; дизельного топлива – более 21 тыс. тонн на сумму 307,8 млн. руб.

За последние годы наблюдается как количественный, так и качественный рост сельскохозяйственной кредитной кооперации. Два года назад СКПК – обладателей 5 млн. активов, было 80, в 2008 году – их уже 265, а общий портфель займов таких кооперативов вырос более чем в 3 раза. Что касается собственного капитала СКПК, то за последние три года он возрос почти в 5 раз и составляет около 2,3 млрд. руб. (в целом для всех кооперативов).

В настоящее время в России уже сформированы отдельные элементы системы сельской кредитной кооперации, как ее финансовой структуры, так и инфраструктуры поддержки, установлено тесное взаимодействие между ее элементами:

- в 78 регионах России функционируют сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы.

- в 37 регионах России сформированы двухуровневые системы сельской кредитной кооперации (кооперативы 1-го уровня объединены в региональный кооператив 2-го уровня), процесс формирования двухуровневых систем в регионах России – продолжается.

- на национальном уровне функционирует кооператив 3-го уровня – Межрегиональный сельскохозяйственный кредитный потребительский кооператив (МСКПК) "Народный кредит", в который входят 17 кооперативов 2 уровня и 4 ассоциированных члена.

Сельскохозяйственным потребительским кооперативам оказывается значительная финансовая поддержка. Так, ОАО "Россельхозбанк", который является основным кредитором данных кооперативов (80% от всех выданных кооперативам кредитов) за период 2006–2007гг. направил на кредитно-финансовую поддержку кооперативов 6 миллиардов рублей. Из них: кредитным кооперативам – 567 кредитов на сумму 1,352 млрд. руб.; перерабатывающим, закупочно-сбытовым и обслуживающим кооперативам – 959 кредитов на сумму 3,977 млрд. рублей. Значительный вклад в финансовую поддержку сельскохозяйственных кооперативов внес Фонд развития сельской кредитной кооперации, который в 2007 году предоставил кооперативам займов на сумму 375,7 млн. руб., а всего сначала деятельности Фонда – 1670 млн. руб.

В то же время в развитии сельскохозяйственной кооперации наблюдаются и весьма негативные явления. Так численность крупных и средних сельскохозяйственных производственных кооперативов снизилась с 16570 в 2000 году до 7198 в 2006 году. Из общего числа сельскохозяйственных производственных кооперативов, около 20 процентов только числятся в реестре юридических лиц, хотя реально уже не функционируют.

Сельскохозяйственные производственные кооперативы, к сожалению, пока не получают в должной мере ни моральной, ни финансовой поддержки. Со стороны государства не ведется должной борьбы с расхитителями кооперативного имущества. Во многих сельскохозяйственных производственных кооперативах недобросовестные лица под видом инвесторов, нередко в сговоре с руководителями этих кооперативов, доводят эти кооперативы до банкротства, а затем реорганизуют их в хозяйственные общества или товарищества. Члены кооперативов при этом, как правило, теряют свои имущественные паи, земельные доли и работу.

Подобные действия ведут к уничтожению как единоличного (семейного), так и коллективного самостоятельного крестьянина, к переходу земли и имущества в руки незначительного числа крупных латифундистов, к массовому превращению крестьян в наемных работников, что, в конечном итоге, несет невосполнимый ущерб становлению в стране гражданского общества, делает сельское хозяйство неэффективным.

Учитывая первостепенную роль сельскохозяйственных производственных кооперативов, наряду с крестьянскими (фермерскими) хозяйствами, в становлении гражданского общества на селе, стране необходимо разработать и реализовать комплекс мер по идеологической и экономической поддержке этих трудовых форм ведения хозяйства.

Требуется значительного увеличения государственной поддержки и сельскохозяйственная потребительская кооперация. Из числа зарегистрированных перерабатывающих и снабженческо-сбытовых сельскохозяйственных потребительских кооперативов осуществляет деятельность чуть более половины. Подавляющее большинство этих кооперативов создано формально и не соответствует кооперативным принципам либо недееспособно. Материально-техническая база у данных кооперативов либо вообще отсутствует, либо крайне слаба. Поэтому они не обладают каким-либо влиянием на рынки сбыта сельскохозяйственной продукции, на сферу её переработки, хранения. Само собой, нет и речи о конкуренции данных кооперативов с капиталистическими холдингами и иными предприятиями-перекупщиками, в чьих руках на сегодня сосредоточена вся обслуживающая село инфраструктура, и которые присваивают себе основную прибыль от производства сельскохозяйственной продукции.

Нормы Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации", на основании которого должны создаваться и осуществлять свою деятельность сельскохозяйственные кооперативы, многими из них не соблюдаются. Практически все рекомендации, концепции и иные методические материалы по вопросам сельскохозяйственной кооперации, подготовленные научными организациями и утвержденные федеральными органами, в той или иной мере не соответствуют указанному Федеральному закону.

Неудовлетворительное состояние сельскохозяйственной кооперации в современной России вызвано комплексом причин, главной из которых, на наш взгляд, является правовой нигилизм и почти полное отсутствие понимания кооперативной идеологии и принципов кооперации, как у представителей органов власти, так и у большинства представителей нашей аграрно-экономической науки.

§1.2. Место и роль сельскохозяйственных потребительских кооперативов в развитии сельского хозяйства в России

Многовековая история ведения сельского хозяйства показала, что наибольшая эффективность в нем достигается тогда, когда земледелец является не батраком, а хозяином: работает на себя, сам управляет своим хозяйством. Эта цель может достигаться, когда сельскохозяйственное производство ведется единолично (крестьянское хозяйство), либо путем создания сельскохозяйственного производственного кооператива. Обе эти формы ведения сельского хозяйства характеризуются тем, что производство в них в основном осуществляется собственниками этих хозяйств, а не наемными работниками. Каждая из этих форм имеет свои плюсы и минусы.

Единоличное (или семейное) хозяйство, несомненно, в большей степени соответствует задаче иметь на земле активного хозяина. Вести хозяйство, значит одновременно нужно быть хорошим

работником и обладать качествами талантливой менеджера. Удельный вес таких крестьян в современной России весьма незначителен. Так за 20 лет развития фермерского движения по итогам последней сельскохозяйственной переписи численность действующих крестьянских (фермерских) хозяйств составляет всего 124 тысячи. При этом около половины из них представляют хозяйства, основанные на наемном труде, либо вообще по своему составу не соответствуют понятию единоличного либо семейного хозяйства.

Следует также учитывать, что создание крестьянского (фермерского) хозяйства требует весьма значительного капитала, которым основная масса крестьян не располагает. Поэтому можно смело утверждать, что форма единоличного (семейного) ведения сельского хозяйства в современной России не будет преобладающей. Поэтому следует бережно относиться к уже сложившейся за последние 80 лет системе коллективного ведения сельского хозяйства. Тем более что ведение сельскохозяйственного производства в форме сельскохозяйственного производственного кооператива среди крестьян современной России весьма популярна, несмотря на то, что массовое создание колхозов в тридцатые годы прошлого века в основном проходило насильственным путём.

В наши дни под влиянием критики колхозов была предпринята попытка их запрета, путем принятия Верховным Советом Российской Федерации в 1990 году закона о предприятиях и предпринимательской деятельности, который исключал возможность создания сельскохозяйственных организаций в форме кооператива или колхоза. В соответствии с указанным законом началась, вопреки воле подавляющего числа колхозников, их массовая реорганизация в хозяйственные товарищества и общества.

К 1995 году колхозов оставалось менее шести тысяч. Но как только в 1995 году был принят Гражданский кодекс, а затем Федеральный закон "О сельскохозяйственной кооперации", (далее также – Закон) восстановившие в правах форму производственного кооператива-колхоза, начался обратный процесс реорганизации различных ООО, ОАО, товариществ на вере и т.д., в сельскохозяйственные производственные кооперативы-колхозы. И теперь их численность составляет около 20 тысяч (почти половина от числа сельскохозяйственных организаций).

Это говорит о том, что, в конечном счёте, колхозная форма ведения сельскохозяйственного производства была принята основной массой работников села как наиболее приемлемая и понятная для них форма ведения коллективного трудового хозяйства. И потому она, как добровольный выбор крестьян, имеет полное право на существование и приоритетную государственную поддержку. При этом следует учитывать, что хотя современный сельскохозяйственный производственный кооператив и вправе называться колхозом, он имеет принципиальные отличия от прежнего колхоза. Такими отличиями в сельскохозяйственном производственном кооперативе являются:

Во-первых, деление его имущества на паи членов;

Во-вторых, члены сельскохозяйственного производственного кооператива несут своим имуществом субсидиарную ответственность по его обязательствам;

В-третьих, законодательством предусмотрен комплекс правовых норм, не допускающих единоличного управления кооперативом, включая, помимо правления, создание наблюдательного совета, широкие полномочия общего собрания и жесткие процедуры по его созыву и проведению;

В-четвертых, наличие права голоса в основном у работающих членов кооператива и т.д.

Все это делает производственные кооперативы самой демократичной формой ведения сельскохозяйственного производства.

Не меньшую роль в развитии в развитии демократических институтов ведения сельского хозяйства, в повышении его эффективности имеет создание развитой сети перерабатывающих, торгово-закупочных, снабженческих и обслуживающих сельскохозяйственных потребительских кооперативов. Необходимость их массового создания и развития диктуется отсутствием у многих сельскохозяйственных товаропроизводителей достаточного опыта и знаний ведения рыночного хозяйствования с его правилами, а порой и отсутствием каких-либо правил, преобладанием в аграрной экономике более мелких и менее монополизированных по сравнению с другими отраслями организационных структур.

Все это резко увеличивает неэквивалентность обмена между производителями сельскохозяйственной продукции и обслуживающей село сферой и, соответственно, возможность социально-экономической эксплуатации крестьянства. В этих условиях возрастает потребность в формировании специальных институтов защиты крестьянских интересов, позволяющих обеспечить с одной стороны успешное ведение их бизнеса, с другой – развитие институтов

крестьянского самоуправления. Как показал мировой и отечественный опыт, данным требованиям в наибольшей степени соответствует широкое включение крестьянства в систему сельскохозяйственных обслуживающих или, согласно законодательству, потребительских кооперативов.

В основе идеи создания кооперативов лежит осознание того, что отдельные люди, перед которыми стоят одни и те же проблемы, могут достичь в деле их решения большего, если объединят свои усилия. При этом они стремятся не к использованию чужой помощи, а к улучшению своего положения путем развития собственной инициативы. В то же время объединение в кооператив, в отличие от иных организационно-правовых форм, не прекращает и не уменьшает самостоятельной экономической деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей, а наоборот, усиливает её.

Одной из основных задач создания и функционирования сельскохозяйственных кооперативов является вытеснение с рынка агросервисных услуг, продовольствия и сельскохозяйственного сырья перекупщиков и спекулянтов, передача всех этих функций и получаемой при этом прибыли сельскохозяйственным товаропроизводителям. Решение данной задачи возможно лишь при объединении сельскохозяйственных кооперативов в стройную кооперативную систему.

Создание развитой сети перерабатывающих, торгово-закупочных, снабженческих и обслуживающих сельскохозяйственных потребительских кооперативов позволит сельскохозяйственным товаропроизводителям выступать на рынке сельскохозяйственной продукции и средств производства крупными поставщиками или покупателями, что поможет им обходиться без услуг многочисленных посредников и перекупщиков, позволит снизить реализационные затраты, а соответственно увеличить их доходность.

Можно смело утверждать, что по любому направлению деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей их государственная поддержка наиболее эффективна, если она будет осуществляться преимущественно через систему сельскохозяйственных потребительских кооперативов. Это убедительно показала практика реализации приоритетного национального проекта "Развитие АПК", в который, по инициативе Минсельхоза России, было включено направление "Стимулирование развития малых форм хозяйствования в агропромышленном комплексе".

§1.3. Сельскохозяйственный кооператив: понятие, принципы создания и деятельности

Кооператив – это организация особого рода, которая создается гражданами и (или) юридическими лицами на основе членства и объединения своих паевых взносов для осуществления совместной производственной или иной хозяйственной деятельности путем либо личного трудового участия (производственный кооператив), либо своего участия в хозяйственной деятельности кооператива (потребительский кооператив). При этом управление кооперативом осуществляется его членами, каждый из которых на общем собрании кооператива имеет один голос вне зависимости от величины его пая, а распределение имеющейся прибыли осуществляется в основном пропорционально размеру трудового либо хозяйственного участия члена кооператива в деятельности кооператива.

Сельскохозяйственный кооператив полностью соответствует указанному понятию кооператива. От кооперативов иных видов он отличается составом своих членов, которыми могут быть только сельскохозяйственные товаропроизводители с учетом допускаемых законодательством при этом незначительных отклонений. Это означает, что если, например, работники молокоперерабатывающего завода на его базе организовали кооператив по переработке молока, произведенного не ими, данный кооператив в соответствии с Законом не имеет права на использование в своем наименовании слова "сельскохозяйственный", так как его члены не являются сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Если на базе того же молокоперерабатывающего завода и даже с абсолютно теми же функциями кооператив организовали производители молока - сельскохозяйственные организации, крестьянские (фермерские) хозяйства или граждане, занимающиеся личным подсобным хозяйством, - по своему правовому статусу это будет сельскохозяйственный потребительский

кооператив. Из этого следует, что понятие "сельскохозяйственный товаропроизводитель" является основополагающим, ключевым, при отнесении кооператива к статусу сельскохозяйственного.

В соответствии с Законом к сельскохозяйственным товаропроизводителям относятся юридические и физические лица, у которых объем производимой ими сельскохозяйственной продукции составляет более 50 процентов общего объема производимой ими продукции. Следует учитывать, что данный норматив отнесения к сельскохозяйственным товаропроизводителям (50%), применяется только в случае решения вопроса о праве того или иного лица на членство в сельскохозяйственном кооперативе. В иных целях (налогообложение и др.) применяется норматив отнесения того или иного лица к сельскохозяйственным товаропроизводителям, установленный налоговым законодательством и Федеральным законом "О развитии сельского хозяйства".

Отнесение производимой юридическими и физическими лицами продукции к сельскохозяйственной в настоящее время осуществляется в соответствии с положениями Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики (раздел 3.7 Развитие и применение Единой системы классификации и кодирования информации), утвержденной постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 23 октября 1992 года № 3708-1 и реализуемой по постановлению Совета Министров - Правительства Российской Федерации от 12 февраля 1993 года № 121.

Гражданским Кодексом кооперативы подразделяются на две организационно – правовые формы: производственный кооператив и потребительский кооператив. Соответственно сельскохозяйственные кооперативы, деятельность которых регламентируется Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации" (далее – Закон) подразделяются на сельскохозяйственные производственные кооперативы и сельскохозяйственные потребительские кооперативы.

Деятельность кооператива основана на принципах, выработанных мировой практикой за более чем сто пятидесятилетнюю историю развития кооперации. Кооперативы действуют по специальным законам, признающим кооперативные принципы и устанавливающим правила, на основании которых и строится деятельность кооперативов, в значительной степени отличающаяся от деятельности таких организаций, как хозяйственные товарищества и общества. Для последних, с экономической точки зрения, безразлично, кто покупает их продукцию или кто пользуется их услугами, так как главной их целью является извлечение наибольшей прибыли на вложенный капитал.

Кооперативы также стремятся работать эффективно: снижать свои производственные издержки и продавать свою продукцию на рынке наиболее выгодно. Однако получаемая при этом прибыль не является их главной целью. Более того, многие кооперативы строят свою деятельность на бесприбыльной основе, распределяя всю свою выручку от реализации продукции (услуг) среди членов кооператива. Главная цель деятельности кооператива - это обеспечение условий для более эффективной трудовой и хозяйственной деятельности самих членов кооперативов, являющихся сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Сказанное означает, что потребительские кооперативы осуществляют переработку, сбыт, хранение, транспортировку, закупки, кредитование, страхование и другие услуги в основном для самих же членов кооператива, которые и являются его главными клиентами. В производственных кооперативах осуществляется производство, переработка, сбыт сельскохозяйственной продукции и иная деятельность с целью обеспечения членов кооператива рабочими местами с достаточным уровнем оплаты их труда.

Из принципа взаимопомощи и обеспечения экономической выгоды для членов кооператива, участвующих в его трудовой, либо хозяйственной деятельности вытекает и следующий принцип, согласно которому участие в хозяйственной деятельности кооператива лиц, не являющихся его членами, ограничивается. В соответствии с данным принципом Закон предусматривает, что в производственном кооперативе не менее 50% объема работ должно выполняться его членами. В потребительском кооперативе не менее 50% объема работ (услуг) должно осуществляться для членов данного кооператива.

Закон, исходя из принципа, согласно которому основной целью деятельности кооператива является обеспечение хозяйственной и трудовой деятельности его членов, а не получение наибольших дивидендов на вложенный капитал и запрещает выплату дивидендов на обязательные паевые взносы. Более того, исходя из принципа ограничения дивидендов по дополнительным паевым взносам членов и паевым взносам ассоциированных членов, Законом установлена норма, согласно которой общая сумма дивидендов, направляемая на выплату на вложенный в кооператив

капитал в качестве дополнительных паевых взносов и паевых взносов ассоциированных членов, не должна превышать 30% от прибыли кооператива, подлежащей распределению.

Принцип распределения прибыли и убытков кооператива между его членами с учетом их личного трудового участия или участия в хозяйственной деятельности кооператива исключает уравнильность. Кооператив - не благотворительное учреждение. В нем каждый член кооператива должен давать и получать, обеспечивать и разделять, принимать риск и получать выгоду, исходя из своего объема участия в деятельности кооператива. В производственном кооперативе это распределение осуществляется пропорционально оплате труда и (или) размеру паевого взноса членов кооператива, а в потребительском кооперативе, например, по переработке молока - объему поставок молока; в торговом - объему закупок и другое. В случае недостаточности средств и имущества кооператива по его обязательствам перед кредиторами в производственном кооперативе Законом предусмотрена субсидиарная (дополнительная) ответственность личным имуществом членов кооператива.

Вступающий в кооператив, должен быть готовым делить с другими членами кооператива риск, ответственность, обязанности, права и выгоды от своих совместных действий в кооперативе. Вот почему решение о вступлении в кооператив должно быть осознанным и строго добровольным. Принцип добровольности членства предполагает и возможность беспрепятственного выхода из него в сроки и порядке, определенных уставом.

В отличие от акционерных обществ, где количество голосов зависит от размера вложенного капитала или количества акций, - в кооперативе у каждого его члена независимо от количества паев при принятии решений имеется право на один голос. Принцип "один член кооператива - один голос" имеет преимущество в том, что затрудняет концентрацию власти в руках немногих в отличие от акционерных обществ, где даже один член АО может иметь контрольный пакет акций.

В кооперативе необходимо создать условия для обеспечения полной и достоверной информацией о его деятельности. Это обусловлено самой сущностью кооператива, который создается, управляется членами кооператива в первую очередь для обслуживания самих себя, а не посторонних для кооператива физических и юридических лиц. При этом члены кооператива вместе с ним разделяют прибыли и убытки и, в предусмотренных законодательством случаях, несут субсидиарную ответственность по его обязательствам перед кредиторами. Поэтому члены кооператива должны располагать информацией, чтобы правильно принимать решения по управлению деятельностью кооператива и контролю за деятельностью его исполнительных органов. Члены правления кооператива избираются из членов кооператива. Поэтому необходимо систематически информировать и тем самым обучать управлению деятельностью кооператива будущих членов правления. Кроме этого, имея достаточную информацию о деятельности кооператива, члены кооператива могут правильно формировать мнение общественности о кооперативных идеях. Доступность информации о деятельности кооператива для его членов должна обеспечиваться регулярным проведением собраний кооператива и отчетностью руководящих органов и лиц кооператива, а также выполнением требования п. 1 ст.39 Закона, согласно которому в любое время член кооператива или его представитель на основании надлежаще оформленной доверенности вправе ознакомиться с документацией и бухгалтерской отчетностью кооператива.

§1.4. Сельскохозяйственный производственный кооператив. Цели создания, виды и отличительные признаки

Сельскохозяйственным производственным кооперативом (далее - производственный кооператив) признается сельскохозяйственный кооператив, созданный гражданами для совместной деятельности по производству, переработке и сбыту сельскохозяйственной продукции, а также для выполнения иной не запрещенной законом деятельности, основанной на личном трудовом участии членов кооператива. Производственный кооператив является коммерческой организацией, то есть организацией, для которой основной целью деятельности является извлечение прибыли. Следовательно, он имеет права и несет гражданские обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных законом.

В то же время, сельскохозяйственный производственный кооператив в соответствии с Законом обязан заниматься деятельностью по производству, переработке и сбыту сельскохозяйственной (рыбной) продукции, которая должна составлять более 50% (а для рыболовецкой артели (колхоза) - более 70%) в общем объеме производимой им продукции. Сельскохозяйственный

производственный кооператив в отличие от сельскохозяйственного потребительского кооператива создается только гражданами. Юридические лица не могут быть его членами. Они могут быть только ассоциированными членами производственного кооператива. Членами производственного кооператива могут быть крестьянские (фермерские) хозяйства, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица, и личные подсобные хозяйства, чьи интересы выражают граждане - главы этих хозяйств.

Вторым отличительным признаком производственного кооператива от потребительского является норма, предусматривающая личное трудовое участие членов кооператива в его деятельности. Для потребительского кооператива такое требование отсутствует. Труд в нем осуществляется наемными работниками, то есть членство в потребительском кооперативе отделено от трудовой деятельности. Из сказанного следует, что если в уже приводимом нами примере, кооператив по переработке молока образован работниками молокоперерабатывающего завода, а не сельскохозяйственными товаропроизводителями, то такой кооператив является производственным, но не сельскохозяйственным. Если тот же кооператив образован сельскохозяйственными товаропроизводителями, не участвующими своим личным трудом в деятельности кооператива, такой кооператив по своему правовому статусу будет, хотя и сельскохозяйственным, но потребительским кооперативом. При этом ничего не меняется, если кто-то из сельскохозяйственных товаропроизводителей - членов данного кооператива или членов его семьи будут совмещать работу в кооперативе с работой по производству сельскохозяйственной продукции. Выполняя работу в кооперативе, они имеют статус работника, т.е. лица, которое не является членом кооператива и привлекается по трудовому договору (контракту) на работу по определенной специальности, квалификации или должности.

Видами производственных кооперативов являются: сельскохозяйственная артель (колхоз), рыболовецкая артель (колхоз), кооперативное хозяйство (коопхоз), а также иные кооперативы. Понятие сельскохозяйственной или рыболовецкой артели (колхоза) содержит в себе все признаки производственного кооператива. Отличительным признаком данного вида кооперативов является норма, предусматривающая добровольное объединение имущественных паевых взносов в виде денежных средств, земельных участков, земельных и имущественных долей и другого имущества граждан и передачи их в паевой фонд кооператива. При этом данное имущество становится собственностью кооператива как юридического лица, если оно передается вступающим в кооператив в качестве паевого взноса. При выходе из кооператива пай может возвращаться выходящему в натуре, если подобный возврат предусмотрен в уставе артели (колхоза).

В коопхозе земельные участки, земельные доли не передаются в виде паевого взноса и остаются в собственности (владении, аренде) крестьянских (фермерских) или личных подсобных хозяйств, за исключением земель, предназначенных для общекрестьянских нужд (например, под административное здание).

Отличительным признаком сельскохозяйственной или рыболовецкой артели (колхоза) от коопхоза является и состав их членов. Сельскохозяйственная или рыболовецкая артель (колхоз) - объединение граждан не являющихся предпринимателями. В то время как в состав коопхоза входят граждане - индивидуальные предприниматели (главы крестьянских (фермерских) хозяйств), участвующие в его деятельности личным трудом.

Таким образом, перед каждым гражданином, решившим образовать производственный кооператив, согласно Закону, сохраняется свобода выбора его формы с учетом преимуществ и недостатков каждого из данных видов производственных кооперативов. Те, кто хотел бы сохранить за собой право распоряжения своим земельным участком, или земельной долей - предпочтут коопхоз, где они будут вести работы сообща, оставаясь собственниками своих земельных участков, порядок использования которых будет регулироваться Уставом коопхоза. Других граждан форма хозяйствования в виде коопхоза может не удовлетворить, потому что она не обеспечивает достаточно стабильных земельных отношений в кооперативе, так как если кто-то выходит из коопхоза и забирает при этом свой земельный участок, это может привести к ущербу для остальных членов коопхоза, а возможно и их разорению. Члены коопхоза вряд ли при этом будут заинтересованы и в проведении мелиоративных работ, других земельных улучшений, если не уверены, что данный земельный участок сохранится в составе коопхоза.

Закон, исходя из ГК, предусматривает минимальную численность производственного кооператива, в количестве не менее 5 граждан. При уменьшении числа членов кооператива менее пяти, он подлежит ликвидации. В то же время максимальная численность производственного кооператива не регламентируется.

Производственный кооператив, как коммерческая организация, имеет право на фирменное наименование. Кооператив, фирменное наименование которого зарегистрировано в установленном порядке, имеет исключительное право его использования. Лицо, неправомерно использующее чужое зарегистрированное фирменное наименование, по требованию кооператива обязано прекратить такое использование и возместить причиненные убытки.

Фирменное наименование коопхоза должно содержать его наименование и слово "коопхоз". Например, "Коопхоз "Фермер". Фирменное наименование сельскохозяйственной артели (колхоза) должно содержать ее наименование, а также слова сельскохозяйственная артель в скобках "колхоз". Например, сельскохозяйственная артель (колхоз) "Нива". Фирменное наименование рыболовецкой артели (колхоза) должно содержать ее наименование, а также слова "рыболовецкая артель", в скобках "колхоз". Например, "Рыболовецкая артель (колхоз) "Океан".

Слова "артель" и "колхоз" выражают одно и то же понятие, однако Закон определил их совместное употребление в фирменном наименовании, восстановив в правах изначально употребляемое в отношении производственных кооперативов слово "артель". Дело в том, что в сельском хозяйстве России первые производственные кооперативы начали возникать после отмены крепостного права и назывались они "производственными артелями". Колхозами (коллективными хозяйствами) их стали называть с установлением Советской власти. Однако и тогда, вплоть до 70-х годов, официально употреблялось двойное наименование: "колхоз" в скобках "сельскохозяйственная артель". Таким образом, Закон восстановил историческую справедливость, поставив на первое место в фирменном наименовании производственного кооператива слово "артель" и сохранив уже укрепившееся в сознании нынешних поколений людей слово "колхоз".

§1.5. Сельскохозяйственный потребительский кооператив. Цели создания, виды и отличительные признаки

Сельскохозяйственным потребительским кооперативом признается сельскохозяйственный кооператив, созданный сельскохозяйственными товаропроизводителями и (или) ведущими личное подсобное хозяйство гражданами при условии их обязательного участия в хозяйственной деятельности потребительского кооператива.

Потребительский кооператив является некоммерческой организацией, то есть не имеющей извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности. Он осуществляет свою деятельность в целях удовлетворения материальных и иных потребностей своих членов путем оказания им необходимых услуг по хранению, переработке, реализации их продукции, либо организации их материально-технического обеспечения, кредитования, страхования и т.д.

Потребительские кооперативы в зависимости от вида их деятельности подразделяются на перерабатывающие, сбытовые (торговые), обслуживающие, снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие и иные кооперативы, созданные для выполнения одного или нескольких из указанных в данной статье видов деятельности.

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

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

Обслуживающие кооперативы осуществляют механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные, ремонтные, строительные работы, а также услуги по страхованию (страховые кооперативы), научно-производственному, правовому и финансовому консультированию, электрификации, телефонизации, санаторно-курортному и медицинскому обслуживанию, выдаче займов и сбережению денежных средств (кредитные кооперативы) и другие работы и услуги.

Снабженческие кооперативы образуются в целях закупки и продажи средств производства, удобрений, известковых материалов, кормов, нефтепродуктов, оборудования, запасных частей, пестицидов, гербицидов и других химикатов, а также в целях закупки любых других товаров, необходимых для производства сельскохозяйственной продукции; тестирования и контроля качества закупаемой продукции; поставки семян, молодняка скота и птицы; производства сырья и материалов и поставки их сельскохозяйственным товаропроизводителям; закупки и поставки

сельскохозяйственным товаропроизводителям необходимых им потребительских товаров (продовольствия, одежды, топлива, медицинских и ветеринарных препаратов, книг и других).

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

Потребительский кооператив может создаваться для выполнения как одного вида деятельности, так и для нескольких, то есть являться многофункциональными. Он может заниматься любым видом деятельности, непосредственно связанным как с переработкой, хранением, реализацией сельскохозяйственной продукции, так и не связанным с этими видами деятельности, если данная деятельность осуществляется в пределах целей, для достижения которых кооператив образован. Например, сельскохозяйственные обслуживающие кооперативы могут оказывать научно-консультационные, информационные, медицинские, санаторно-курортные услуги и другие. Сельскохозяйственные снабженческие кооперативы могут создаваться, например, в целях поставки сельскохозяйственным товаропроизводителям необходимых им потребительских товаров (продовольствия, одежды, топлива, медицинских и ветеринарных препаратов, книг и других).

Возможность создания кооперативов, способных обеспечить хранение, переработку, упаковку, транспортировку, расфасовку, а также реализацию товаров в больших объемах, необходимых для завоевания рынка, обеспечивается правовой нормой, которая предусматривает, что два и более производственных и (или) потребительских кооператива могут образовать потребительские кооперативы последующих уровней, вплоть до всероссийских и международных потребительских кооперативов. При этом каждый кооператив - член кооператива более высокого уровня, сохраняет свою самостоятельность. Сельскохозяйственные потребительские кооперативы, образованные из кооперативов, имеют полномочия аналогичные любому другому сельскохозяйственному потребительскому кооперативу.

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

Право на организацию сельскохозяйственного потребительского кооператива (далее - потребительский кооператив) и членство в нем имеют являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями граждане и (или) юридические лица, а также граждане; ведущие личное подсобное хозяйство; являющиеся членами или работниками сельскохозяйственных организаций и (или) крестьянских (фермерских) хозяйств; занимающиеся садоводством, огородничеством, животноводством. Этим правом располагают и сельскохозяйственные потребительские кооперативы.

Уставом потребительского кооператива могут устанавливаться право и порядок приема в члены потребительского кооператива наряду с указанными гражданами и юридическими лицами иных граждан и юридических лиц, которые оказывают услуги потребительским кооперативам или сельскохозяйственным товаропроизводителям либо являются работниками социального обслуживания населения сельских поселений. Общее число таких членов кооператива не должно превышать 20 процентов от суммарного числа членов кооператива – сельскохозяйственных товаропроизводителей и членов кооператива – граждан ведущих личное подсобное хозяйство.

Член потребительского кооператива, будь это юридическое или физическое лицо, может быть одновременно членом других потребительских кооперативов, если иное не предусмотрено уставами данных кооперативов. Ассоциированными членами потребительского кооператива могут быть граждане и юридические лица, в том числе и не являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями.

В сельскохозяйственном потребительском кооперативе его члены одновременно являются собственниками кооператива (имеют право голоса), инвесторами (финансируют кооператив путем внесения своих паев) и клиентами (участвуют в обязательном порядке в хозяйственной деятельности, поставляя в кооператив свою продукцию, либо пользуются иными услугами кооператива). Например, члены потребительского молокоперерабатывающего кооператива обязаны поставлять молоко в кооператив на переработку и реализацию в объемах и на условиях, определенных договорами поставок. Члены потребительского снабженческо-сбытового кооператива обязаны покупать в его магазинах товары, необходимые им для производства и быта.

Члены научно-консультационного кооператива должны пользоваться научными и консультационными услугами именно данного кооператива и так далее.

В целях обеспечения полной загрузки мощности предприятий, используемых потребительским кооперативом, допускается оказание кооперативом подобных услуг не членам кооператива. Однако Закон ограничивает участие в хозяйственной деятельности кооператива лиц, не являющихся его членами, и определяет, что не менее 50 процентов объема работ (услуг), выполняемых обслуживающими, перерабатывающими, сбытовыми (торговыми), снабженческими, садоводческими, огородническими и животноводческими потребительскими кооперативами, должно осуществляться для членов данных кооперативов. Деятельность потребительского кооператива по оказанию услуг не членам кооператива расценивается как предпринимательская, а полученные при этом доходы распределяются между его членами.

В наименовании потребительского кооператива следует указать одну из основных целей деятельности. Например, кооператив, занимающийся переработкой молока, будет иметь наименование: молокоперерабатывающий сельскохозяйственный потребительский кооператив. При желании в наименование кооператива можно добавить слова, означающие название кооператива. Например, "Молоко-перерабатывающий потребительский кооператив "Приволье". В случае если кооператив выполняет несколько видов деятельности, в наименовании указывается либо одна из главных целей деятельности, либо употребляется слово, отражающее весь комплекс видов деятельности кооперативов. Например, если кооператив занимается консультационной, ревизионной и информационной деятельностью, такой кооператив может иметь наименование "Обслуживающий сельскохозяйственный потребительский кооператив "Надежда", либо "Научно-консультационный сельскохозяйственный потребительский кооператив "Надежда".

Раздел 2. Сельскохозяйственная потребительская кооперация в мероприятиях Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012 годы

Глава 1. Государственная социально-экономическая политика в сфере развития сельского хозяйства

§1.6. Нормативно-правовое регулирование развития сельского хозяйства

Нормативно-правовой основой развития сельского хозяйства в Российской Федерации являются:

- 1) Федеральный закон "О развитии сельского хозяйства";
- 2) Федеральные законы "О сельскохозяйственной кооперации", "О крестьянском (фермерском) хозяйстве", "О личном подсобном хозяйстве", "О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей", "О закупках и поставках сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия для государственных нужд", иные федеральные законы;
- 3) Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012гг.;
- 4) Федеральные целевые программы "Социальное развитие села до 2012 года", "Сохранение и восстановление плодородия почв земель сельскохозяйственного назначения и агроландшафтов как национального достояния России на 2006-2010гг.", Отраслевая целевая программа "Развитие крестьянских (фермерских) хозяйств и других малых форм хозяйствования в АПК на 2009-2011гг."
- 5) иные нормативные правовые акты Российской Федерации;
- 6) государственные и ведомственные целевые программы субъектов Российской Федерации;
- 7) законы и иные нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации;
- 8) нормативные правовые акты органов местного самоуправления.

Согласно Федеральному закону "О развитии сельского хозяйства" государственная аграрная политика является составной частью государственной социально-экономической политики и направлена на устойчивое развитие сельского хозяйства и сельских территорий. Под устойчивым

развитием сельских территорий понимается их стабильное социально-экономическое развитие, увеличение объема производства сельскохозяйственной продукции, повышение эффективности сельского хозяйства, достижение полной занятости сельского населения и повышение уровня его жизни, рациональное использование земель.

Основными целями государственной аграрной политики являются:

- 1) повышение конкурентоспособности российской сельскохозяйственной продукции и российских сельскохозяйственных товаропроизводителей, обеспечение качества российских продовольственных товаров;
- 2) обеспечение устойчивого развития сельских территорий, занятости сельского населения, повышения уровня его жизни, в том числе оплаты труда работников, занятых в сельском хозяйстве;
- 3) сохранение и воспроизводство используемых для нужд сельскохозяйственного производства природных ресурсов;
- 4) формирование эффективно функционирующего рынка сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, обеспечивающего повышение доходности сельскохозяйственных товаропроизводителей и развитие инфраструктуры этого рынка;
- 5) создание благоприятного инвестиционного климата и повышение объема инвестиций в сфере сельского хозяйства;
- 6) наблюдение за индексом цен на сельскохозяйственную продукцию, сырье и индексом цен (тарифов) на промышленную продукцию (услуги), используемую сельскохозяйственными товаропроизводителями, и поддержание паритета индексов таких цен (тарифов).

Государственная аграрная политика основывается на следующих принципах:

- 1) доступность и адресность государственной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- 2) доступность информации о состоянии государственной аграрной политики;
- 3) единство рынка сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия и обеспечение равных условий конкуренции на этом рынке;
- 4) последовательность осуществления мер государственной аграрной политики и ее устойчивое развитие;
- 5) участие союзов (ассоциаций) сельскохозяйственных товаропроизводителей в формировании и реализации государственной аграрной политики.

Основными направлениями государственной аграрной политики выступают:

- 1) поддержание стабильности обеспечения населения российскими продовольственными товарами;
- 2) формирование и регулирование рынка сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, развитие его инфраструктуры;
- 3) государственная поддержка сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- 4) защита экономических интересов российских сельскохозяйственных товаропроизводителей на внутреннем и внешнем рынках;
- 5) развитие науки и инновационной деятельности в сфере агропромышленного комплекса;
- 6) устойчивое развитие сельских территорий;
- 7) совершенствование системы обучения, подготовки и переподготовки специалистов для сельского хозяйства.

Для реализации государственной аграрной политики могут применяться следующие меры:

- 1) предоставление бюджетных средств сельскохозяйственным товаропроизводителям в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) применение особых налоговых режимов в отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- 3) осуществление закупки, хранения, переработки и поставок сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия для государственных и муниципальных нужд;
- 4) регулирование рынка сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, в том числе таможенно-тарифное и нетарифное регулирование;

- 5) информационное обеспечение сельскохозяйственных товаропроизводителей и других участников рынка сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, а также предоставление им консультационной помощи;
- 6) антимонопольное регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия;
- 7) участие общественных организаций в формировании и реализации государственной аграрной политики;
- 8) проведение закупочных интервенций, товарных интервенций на рынке сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, а также залоговых операций;
- 9) другие меры, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Государственная поддержка производства сельскохозяйственной продукции, устойчивого развития сельских территорий осуществляется по следующим основным направлениям:

- 1) обеспечение доступности кредитных ресурсов для сельскохозяйственных товаропроизводителей, производящих сельскохозяйственную продукцию, осуществляющих ее переработку и оказывающих соответствующие услуги, граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, крестьянских (фермерских) хозяйств, а также сельскохозяйственных потребительских кооперативов;
- 2) развитие системы страхования рисков в сельском хозяйстве;
- 3) развитие племенного животноводства;
- 4) развитие элитного семеноводства;
- 5) обеспечение производства продукции животноводства;
- 6) обеспечение закладки многолетних насаждений и уход за ними;
- 7) обеспечение обновления основных средств сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- 8) обеспечение мероприятий по повышению плодородия почв;
- 9) обеспечение устойчивого развития сельских территорий, в том числе строительство и содержание в надлежащем порядке связывающих населенные пункты автомобильных дорог;
- 10) предоставление консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям, подготовка и переподготовка специалистов для сельского хозяйства;
- 11) информационное обеспечение при реализации государственной аграрной политики.

Финансирование мероприятий по государственной поддержке осуществляется из средств бюджетов всех уровней. Средства федерального бюджета на поддержку сельскохозяйственного производства предоставляются бюджетам субъектов Российской Федерации в виде субсидий в порядке, определенном Правительством Российской Федерации.

§1.7. Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012 годы

Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия является документом, определяющим цели и основные направления развития сельского хозяйства и регулирования указанных рынков на среднесрочный период, финансовое обеспечение и механизмы реализации предусматриваемых мероприятий.

Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012гг. (далее, Государственная программа, Программа) утверждена постановлением Правительства РФ от 14 июля 2007 года № 446. В ней предусматриваются пять направлений реализации программных мероприятий:

- 1) устойчивое развитие сельских территорий;
- 2) создание общих условий функционирования сельского хозяйства;
- 3) развитие приоритетных подотраслей сельского хозяйства;
- 4) достижение финансовой устойчивости сельского хозяйства;
- 5) регулирование рынка сельскохозяйственной продукции сырья и продовольствия.

Устойчивое развитие сельских территорий включает в себя мероприятия по повышению уровня развития социальной инфраструктуры и инженерного обустройства сельских поселений, а также по поддержке компактной застройки и благоустройства сельских поселений в рамках пилотных проектов.

Создание общих условий развития сельского хозяйства заключается в поддержке почвенного плодородия, создании системы государственного информационного обеспечения в сфере сельского хозяйства, оказании консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям и переподготовке специалистов для сельского хозяйства, участия союзов (ассоциаций) сельскохозяйственных товаропроизводителей в формировании государственной аграрной политики.

Развитие приоритетных подотраслей сельского хозяйства осуществляется в целях выравнивания возникших диспропорций в агропродовольственном секторе путем поддержки тех производств, которые имеют потенциальные преимущества на внутреннем или мировом рынке, но без государственной поддержки и регулирования не могут в полной мере реализовать этот потенциал. К таким производствам относятся производства с длительным инвестиционным циклом и более высокими требованиями к инфраструктуре. Основные мероприятия Государственной программы в этом направлении предусматривают:

- 1) поддержку племенного животноводства;
- 2) развитие северного оленеводства и табунного коневодства;
- 3) развитие овцеводства и козоводства;
- 4) проведение противоэпизоотических мероприятий;
- 5) поддержку элитного семеноводства;
- 6) развитие производства льна;
- 7) производство рапса;
- 8) закладку многолетних насаждений.

Государственной программой предусмотрена также поддержка сельскохозяйственных товаропроизводителей в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях и экономически значимых программ развития сельского хозяйства, принятых в субъектах Российской Федерации.

Достижение финансовой устойчивости сельского хозяйства основывается на сохранении льготного режима налогообложения сельскохозяйственного производства, финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей и развитии земельной ипотеки.

Мерами по достижению финансовой устойчивости сельского хозяйства являются:

- 1) повышение доступности кредитов;
- 2) повышение финансовой устойчивости малых форм хозяйствования на селе;
- 3) техническая и технологическая модернизация сельского хозяйства;
- 4) снижение рисков в сельском хозяйстве.

Регулирование рынка сельскохозяйственной продукции сырья и продовольствия осуществляется с целью повышения конкурентоспособности российской сельскохозяйственной продукции для поддержания доходности отечественных сельскохозяйственных товаропроизводителей. Основными задачами указанного направления является увеличение доли российской сельскохозяйственной продукции на внутреннем рынке, сглаживание сезонных колебаний цен на нее, а также увеличение экспорта сельскохозяйственной продукции и развитие товаропроводящей инфраструктуры.

Мероприятия Государственной программы в этой части направлены на регулирование рынков зерна, мяса и сахара.

Реализация Программы осуществляется Министерством сельского хозяйства Российской Федерации и органами, уполномоченными на это высшими исполнительными органами государственной власти субъектов Российской Федерации.

Общий объем финансирования Программы в 2008-2012 годах за счет средств федерального бюджета составит 551,3 млрд. рублей.

Глава 2. Сельскохозяйственная потребительская кооперация в мероприятиях Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков продовольствия на 2008-2012 годы

§1.8. Повышение доступности кредитов

Повышение доступности кредитов является одним из направлений Государственной программы по достижению финансовой устойчивости сельского хозяйства.

Целью осуществления соответствующих мероприятий является повышение финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств, включая индивидуальных предпринимателей, и организаций, осуществляющих первичную и последующую (промышленную) переработку сельскохозяйственной продукции.

Для достижения этой цели предусматривается привлечение кредитов коммерческих банков и займов сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативов для пополнения оборотных средств, обновления основных фондов, развития первичной переработки мяса и молока субъектов государственной поддержки.

Государственная поддержка в этом направлении осуществляется посредством предоставления субсидий бюджетам субъектов Российской Федерации на возмещение части затрат на уплату процентов по кредитам, полученным в российских кредитных организациях, и займам, полученным в сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативах. Возмещение затрат предусматривается в размере двух третьих ставки рефинансирования (учетной ставки) Центрального банка Российской Федерации, действующей на дату заключения договора кредита (займа), но не более фактических затрат на уплату процентов по кредиту (займу).

По кредитам (займам), оформленным после 1 января 2010 года, возмещение части затрат на уплату процентов предполагается осуществлять в пределах двух третьих, но не менее одной второй ставки рефинансирования (учетной ставки) Центрального банка Российской Федерации, но не более фактических затрат на уплату процентов по кредиту (займу).

Финансирование мероприятий Программы за счет средств федерального бюджета осуществляется при условии участия субъектов Российской Федерации в ее финансировании.

Субсидии предполагается предоставлять на возмещение части затрат на уплату процентов по следующим видам кредитов (займов):

краткосрочные кредиты (займы), предоставляемые на срок до 1 года сельскохозяйственным организациям, крестьянским (фермерским) хозяйствам, включая индивидуальных предпринимателей, на приобретение горюче-смазочных материалов, запасных частей и материалов для ремонта сельскохозяйственной техники, минеральных удобрений, средств защиты растений, кормов, ветеринарных препаратов и других материальных ресурсов для проведения сезонных работ, покупку молодняка сельскохозяйственных животных и уплату страховых взносов при страховании сельскохозяйственной продукции, а также организациям независимо от организационно-правовой формы, осуществляющим первичную и последующую (промышленную) переработку сельскохозяйственной продукции, - на закупку российского сельскохозяйственного сырья для первичной и промышленной переработки;

инвестиционные кредиты (займы), предоставляемые на срок до 8 лет сельскохозяйственным организациям и организациям независимо от организационно-правовой формы, осуществляющим первичную и последующую (промышленную) переработку сельскохозяйственной продукции, крестьянским (фермерским) хозяйствам, включая индивидуальных предпринимателей, - на приобретение оборудования (российского и зарубежного производства), оборудования для перевода грузовых автомобилей, тракторов и сельскохозяйственных машин на газомоторное топливо, племенной продукции (материала), специализированного транспорта, спецтехники и оборудования, на закладку многолетних насаждений и виноградников, строительство и реконструкцию прививочных комплексов, строительство, реконструкцию и модернизацию животноводческих комплексов (ферм), объектов животноводства и кормопроизводства, хранилищ картофеля, овощей и фруктов, тепличных комплексов по производству плодоовощной продукции в закрытом грунте, предприятий по переработке льна и льноволокна, мясохладобоев, пунктов по первичной переработке сельскохозяйственных животных и молока, включая холодильную обработку и хранение мясной и молочной продукции молокоприемных пунктов, строительство

объектов по глубокой переработке высокопротеиновых сельскохозяйственных культур (сои, пшеницы, ржи, кукурузы, рапса, нута).

§1.9. Повышение финансовой устойчивости малых форм хозяйствования на селе

Целями осуществления мероприятий Государственной программы по повышению финансовой устойчивости малых форм хозяйствования на селе является рост производства и объема реализации сельскохозяйственной продукции, производимой крестьянскими (фермерскими) и личными подсобными хозяйствами, и повышение доходов сельского населения.

Для достижения указанных целей предусмотрено решение следующих задач:

- обеспечение доступа личных подсобных хозяйств, крестьянских (фермерских) хозяйств и сельскохозяйственных потребительских кооперативов к кредитам;
- развитие системы сельскохозяйственной кредитной кооперации;
- создание и развитие сети сельскохозяйственных потребительских кооперативов по снабжению, сбыту и переработке сельскохозяйственной продукции;
- повышение доходов сельского населения.

Государственная поддержка осуществляется посредством предоставления субсидий бюджетам субъектов Российской Федерации на возмещение части затрат на уплату процентов по кредитам, полученным в российских кредитных организациях, и займам, полученным в сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативах. Субъектами государственной поддержки выступают крестьянские (фермерские) хозяйства, граждане, ведущие личное подсобное хозяйство, сельскохозяйственные потребительские кооперативы (снабженческими, сбытовыми, перерабатывающими, обслуживающими, в том числе кредитными), созданные в соответствии с Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации", а также сельскохозяйственные товаропроизводители на развитие несельскохозяйственных видов деятельности.

Субсидии предоставляются на условиях частичного возмещения соответствующих затрат за счет бюджетов субъектов Российской Федерации. Указанные субсидии предоставляются в размере не менее 95 процентов ставки рефинансирования (учетной ставки) Центрального банка Российской Федерации, действующей на дату заключения договора кредита (займа), но не более фактических затрат на уплату процентов. Возмещение затрат предусматривается по следующим видам кредитов (займов):

для граждан, ведущих личное подсобное хозяйство:

на срок до 2 лет - на приобретение горюче-смазочных материалов, запасных частей и материалов для ремонта сельскохозяйственной техники и животноводческих помещений, минеральных удобрений, средств защиты растений, кормов, ветеринарных препаратов и других материальных ресурсов для проведения сезонных работ, материалов для теплиц, молодняка сельскохозяйственных животных, а также на уплату страховых взносов при страховании сельскохозяйственной продукции при условии, что общая сумма указанного кредита (займа), полученного гражданином в текущем году, не превышает 300 тыс. рублей на одно хозяйство;

на срок до 5 лет - на приобретение сельскохозяйственных животных, сельскохозяйственной малогабаритной техники, тракторов мощностью до 100 л.с. и агрегируемых с ними сельскохозяйственных машин, грузоперевозящих автомобилей полной массой не более 3,5 тонны, оборудования для животноводства и переработки сельскохозяйственной продукции, на ремонт, реконструкцию и строительство животноводческих помещений, а также на приобретение газового оборудования и подключение к газовым сетям при условии, что общая сумма указанного кредита (займа), полученного гражданином в текущем году, не превышает 700 тыс. рублей на одно хозяйство;

для крестьянских (фермерских) хозяйств:

на срок до 2 лет - на приобретение горюче-смазочных материалов, запасных частей и материалов для ремонта сельскохозяйственной техники и оборудования, минеральных удобрений, средств защиты растений, кормов, ветеринарных препаратов и других материальных ресурсов для проведения сезонных работ, молодняка сельскохозяйственных животных, а также на уплату страховых взносов при страховании сельскохозяйственной продукции при условии, что общая сумма указанного кредита (займа), полученного в текущем году, не превышает 5 млн. рублей на одно хозяйство;

на срок до 8 лет - на приобретение сельскохозяйственной техники и оборудования (российского и зарубежного производства), в том числе тракторов и агрегируемых с ними сельскохозяйственных машин, машин для животноводства, птицеводства и кормопроизводства, оборудования для перевода грузовых автомобилей, тракторов и сельскохозяйственных машин на газомоторное топливо, хранения и переработки сельскохозяйственной продукции, на приобретение племенных сельскохозяйственных животных, племенной продукции (материала), строительство, реконструкцию и модернизацию хранилищ картофеля, овощей и фруктов, тепличных комплексов по производству плодоовощной продукции в закрытом грунте, животноводческих комплексов (ферм), объектов животноводства и кормопроизводства, предприятий по переработке льна и льноволокна, а также на закладку многолетних насаждений и виноградников, включая строительство и реконструкцию прививочных комплексов, при условии, что общая сумма указанного кредита (займа), полученного в текущем году, не превышает 10 млн. рублей на одно хозяйство;

для сельскохозяйственных потребительских кооперативов:

на срок до 2 лет - на приобретение материальных ресурсов для проведения сезонных сельскохозяйственных работ, молодняка сельскохозяйственных животных, запасных частей и материалов для ремонта сельскохозяйственной техники и оборудования, материалов для теплиц, в том числе для поставки их членам кооператива, приобретение российского сельскохозяйственного сырья для первичной и промышленной переработки, закупку сельскохозяйственной продукции, произведенной членами кооператива для ее дальнейшей реализации, а также на организационное обустройство кооператива и уплату страховых взносов при страховании сельскохозяйственной продукции при условии, что общая сумма указанного кредита (займа), полученного в текущем году, не превышает 15 млн. рублей на один кооператив;

на срок до 8 лет - на приобретение техники и оборудования (российского и зарубежного производства), в том числе специализированного транспорта для перевозки комбикормов, инкубационного яйца, цыплят, ремонтного молодняка и родительского стада птицы, тракторов и агрегируемых с ними сельскохозяйственных машин, машин для животноводства, птицеводства и кормопроизводства, оборудования для перевода грузовых автомобилей, тракторов и сельскохозяйственных машин на газомоторное топливо, приобретение специализированного технологического оборудования, холодильного оборудования, сельскохозяйственных животных, племенной продукции (материала), в том числе для поставки их членам кооператива, строительство, реконструкцию и модернизацию складских и производственных помещений, хранилищ картофеля, овощей и фруктов, тепличных комплексов по производству плодоовощной продукции в закрытом грунте, объектов животноводства и кормопроизводства, предприятий по переработке льна и льноволокна, строительство и реконструкцию сельскохозяйственных рынков, торговых площадок, пунктов по приемке, первичной переработке и хранению молока, мяса, плодоовощной и другой сельскохозяйственной продукции, а также на закладку многолетних насаждений и виноградников, включая строительство и реконструкцию прививочных комплексов, при условии, что общая сумма указанного кредита (займа), полученного в текущем году, не превышает 40 млн. рублей на один кооператив.

Кроме того, Государственной программой предусматривается предоставление субсидий на возмещение части затрат на уплату процентов по кредитам и займам, полученным личными подсобными хозяйствами, крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и потребительскими сельскохозяйственными кооперативами на срок до 5 лет на развитие несельскохозяйственной деятельности в сельской местности (сельский туризм, сельская торговля, народные промыслы и ремесла, бытовое и социально-культурное обслуживание сельского населения, заготовка и переработка дикорастущих плодов и ягод, лекарственных растений и другого недревесного сырья). Размер субсидий составляет 95 процентов ставки рефинансирования (учетной ставки) Центрального банка Российской Федерации, действующей на дату заключения договора кредита (займа), но не более фактических затрат на уплату процентов по кредиту (займу).

По указанным кредитам (займам), оформленным после 1 января 2010 года, возмещение части затрат на уплату процентов предполагается в пределах одной второй ставки рефинансирования (учетной ставки) Центрального банка, действующей на дату заключения договора кредита (займа), но не более фактических затрат на уплату процентов по кредиту (займу).

Государственной программой также предполагается, что субъекты Российской Федерации будут привлекать кредитные организации для оформления крестьянским (фермерским) хозяйствам, личным подсобным хозяйствам и сельскохозяйственным потребительским

кооперативам права на получение субсидий, а также для формирования пакета документов, необходимых для их предоставления.

§1.10. Техническая и технологическая модернизация сельского хозяйства

Целью осуществления мероприятий по технической и технологической модернизации сельского хозяйства является техническое и технологическое обновление парка сельскохозяйственной техники.

Для достижения поставленной цели предусматривается решить задачу по стимулированию приобретения сельскохозяйственными товаропроизводителями высокотехнологичных машин для растениеводства и кормопроизводства.

В этих целях предполагается предоставлять субсидии бюджетам субъектов Российской Федерации на возмещение части затрат на уплату процентов по инвестиционным кредитам, полученным сельскохозяйственными товаропроизводителями (кроме граждан, ведущих личное подсобное хозяйство) в российских кредитных организациях, и займам, полученным в сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативах, на приобретение сельскохозяйственной техники российского и зарубежного производства. Размер субсидий составляет две трети ставки рефинансирования (учетной ставки) Центрального банка Российской Федерации, действующей на дату заключения договора кредита (займа), но не более фактических затрат на уплату процентов по кредиту (займу).

По указанным кредитам (займам), оформленным после 1 января 2010 года, возмещение части затрат на уплату процентов предполагается осуществлять в размере двух третьих, но не менее одной второй ставки рефинансирования (учетной ставки) Центрального банка Российской Федерации.

Финансирование указанных мероприятий Программы из федерального бюджета также предполагается осуществлять на условиях участия субъектов Российской Федерации в финансировании указанных расходов.

Инвестиционные кредиты на эти указанные цели предполагается предоставлять сроком до 10 лет. Также предусматриваются поставки на условиях лизинга высокотехнологичных комплексов сельскохозяйственных машин и оборудования для внедрения интенсивных агротехнологий.

Раздел 3. Нормативно-законодательная база деятельности сельскохозяйственных кооперативов и возможности ее совершенствования

Глава 1. Законодательство о сельскохозяйственной кооперации

Правовое положение производственных и потребительских кооперативов в общей форме регламентируется Гражданским кодексом, который предусматривает, что более детальная регламентация правового статуса, права и обязанности членов производственных и потребительских кооперативов определяются законами о производственных и потребительских кооперативах. В то же время Федеральный закон о введении в действие части первой ГК (статья 14) предусматривает, что "особенности создания и деятельности сельскохозяйственных кооперативов (производственных, перерабатывающих, обслуживающих сельскохозяйственных производителей) определяются законом о сельскохозяйственной кооперации".

Федеральный закон "О сельскохозяйственной кооперации" был принят Государственной Думой РФ 8 ноября 1995 года. С тех пор в него вносились многократные изменения, с учетом изменяющихся условий создания и деятельности сельскохозяйственных кооперативов. Указанный Федеральный закон определяет правовые и экономические основы создания и деятельности сельскохозяйственных кооперативов и их союзов, составляющих систему сельскохозяйственной кооперации Российской Федерации, и гарантирует гражданам (физическим лицам) и юридическим лицам право на создание и государственную поддержку сельскохозяйственных кооперативов и их союзов (ассоциаций).

Однако система сельскохозяйственной кооперации в Российской Федерации регулируется не только указанным Законом, который является составной частью системы российского законодательства. При этом важно иметь в виду, что, как уже указывалось, правовой базой для

Закона служат Конституция РФ и ГК РФ. Другие федеральные законы хотя и не являются "правовой базой" для Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации", но имеют определенный приоритет каждый в своей сфере правового регулирования.

Так отношения, связанные с земельной собственностью, землевладением, землепользованием и другими вопросами земельных отношений (земельного права) регулируются Земельным кодексом РФ и другими источниками права этой отрасли. Федеральный закон "О сельскохозяйственной кооперации" не может здесь устанавливать и не устанавливает каких-либо правил, противоречащих земельному законодательству. В то же время и земельное законодательство не может вводить какие-либо нормы, противоречащие указанному Закону. То же самое можно сказать и о водном, лесном законодательстве, законодательстве о недрах, и других федеральных законах.

Особенно сложным является вопрос о соотношении Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" с различными нормативными правовыми актами, принимаемыми субъектами Российской Федерации. В законодательстве данный вопрос решен на конституционном уровне (ст. 76 Конституции РФ). Вне пределов ведения Российской Федерации, совместного ведения Российской Федерации и субъектов РФ республики, края, области, города федерального значения, автономные области и автономные округа осуществляют собственное правовое регулирование, включая принятие законов и иных нормативных правовых актов. Законы и иные нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации не могут противоречить федеральным законам, принятым в соответствии с частями первой и второй ст. 76 Конституции (т.е. по предметам ведения РФ либо по предметам совместного ведения РФ и субъектов РФ). В случае противоречия между федеральным законом и иным актом, изданным в Российской Федерации, приоритет отдается федеральному закону (ст. 76 Конституции РФ).

Правовое регулирование вопросов создания и деятельности кооперативов входит в сферу совместного ведения Российской Федерации и субъектов Российской Федерации; последние вправе по этому же предмету регулирования принимать те или иные нормативные правовые акты, но они обладают меньшей юридической силой по сравнению с Законом и могут его лишь дополнять, конкретизировать применительно к местным условиям.

Можно с уверенностью сказать, что на сегодня создана достаточная правовая база для развития сельскохозяйственной кооперации. Это подтвердила практика реализации национального приоритетного проекта "Развитие АПК", в ходе которой было создано свыше двух тысяч сельскохозяйственных кооперативов. При этом вопрос об отсутствии кооперативного законодательства, либо о его коренном несоответствии – не стоял. Это не означает, что действующее законодательство, регулирующее порядок создания и деятельности сельскохозяйственных кооперативов, не нуждается в совершенствовании.

Так, требует своего совершенствования Налоговый кодекс в части налога на дивиденды, получаемые членами кооператива. В настоящее время этот налог составляет 13%, в то время, как акционеры уплачивают со своих дивидендов налог в размере 9%. Необходимо внести изменения в Кодекс РФ об административных правонарушениях, с тем чтобы ввести административную ответственность за уклонение от ревизионных проверок.

Требует своего совершенствования и Федеральный закон "О сельскохозяйственной кооперации" в части детализации и уточнения порядка применения субсидиарной ответственности. Данные нормы изложены в Законе невнятно, а потому в настоящее время не работают. Также необходимо внесение изменений в земельное законодательство, которое на сегодня вообще не учитывает особенности кооперативной формы ведения сельского хозяйства.

§1.11. Основные понятия сельскохозяйственной кооперации

Сельскохозяйственная кооперация - система сельскохозяйственных производственных и сельскохозяйственных потребительских кооперативов и их союзов.

Сельскохозяйственный кооператив - понятие сельскохозяйственного кооператива раскрывается в §1.2.

Член кооператива - физическое лицо, принимающее личное трудовое участие в деятельности производственного кооператива либо физическое или юридическое лицо, принимающее участие в хозяйственной деятельности потребительского кооператива, удовлетворяющие требованиям Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" и устава кооператива, внесшие

паевой взнос в установленных уставом кооператива размере и порядке, принятые в кооператив с правом голоса и несущие по обязательствам кооператива субсидиарную ответственность.

Ассоциированный член кооператива - физическое или юридическое лицо, внесшее паевой взнос, по которому оно получает дивиденды, несущее риск убытков, связанных с деятельностью кооператива, в пределах стоимости своего паевого взноса и имеющее право голоса в кооперативе с учетом ограничений, установленных Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации" и уставом кооператива.

Субсидиарная ответственность членов кооператива - ответственность членов кооператива, дополнительная к ответственности кооператива по его обязательствам и возникающая в случае невозможности кооператива в установленные сроки удовлетворить предъявленные к нему требования кредиторов. Размеры и условия субсидиарной ответственности членов кооператива определяются Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации" и уставом кооператива.

Сельскохозяйственный товаропроизводитель - физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельскохозяйственной продукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50 процентов общего объема производимой продукции, в том числе рыболовецкая артель (колхоз), производство сельскохозяйственной продукции, в том числе рыбной продукции, и уловы водных биологических ресурсов в которой составляет в стоимостном выражении более 70 процентов общего объема производимой продукции. (В настоящее время законодательством отнесены к сельскохозяйственным товаропроизводителям вне зависимости от объема производимой ими продукции, также: крестьянские (фермерские) хозяйства, граждане, ведущие личное подсобное хозяйство и сельскохозяйственные потребительские кооперативы.

Работник - лицо, которое не является членом кооператива и привлекается по трудовому договору (контракту) на работу по определенной специальности, квалификации или должности. (В потребительском кооперативе член кооператива вправе быть работником. И в этом случае у него с кооперативом двойственные отношения: как члена кооператива и как работника. Однако, как работник, этот член кооператива никаких преимуществ в сравнении с другими работниками иметь не должен).

Паевой взнос - имущественный взнос члена кооператива или ассоциированного члена кооператива в паевой фонд кооператива деньгами, земельными участками, земельными и имущественными долями либо иным имуществом или имущественными правами, имеющими денежную оценку. Паевой взнос члена кооператива может быть обязательным и дополнительным.

Обязательный паевой взнос - паевой взнос члена кооператива, вносимый в обязательном порядке и дающий право голоса и право на участие в деятельности кооператива, на пользование его услугами и льготами, предусмотренными уставом кооператива, и на получение полагающихся кооперативных выплат.

Дополнительный паевой взнос - паевой взнос члена кооператива, вносимый им по своему желанию сверх обязательного паевого взноса, по которому он получает дивиденды в размере и в порядке, которые предусмотрены Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации" и уставом кооператива.

Пай - часть имущества кооператива, отражающая размер участия члена кооператива или ассоциированного члена кооператива в образовании имущества кооператива и учитываемая в стоимостном выражении. Пай члена кооператива складывается из его паевого взноса и приращенного пая. Пай ассоциированного члена кооператива равен его паевому взносу.

Приращенный пай - часть пая члена кооператива, сформированная сверх его паевого взноса за счет кооперативных выплат или иных средств кооператива и погашаемая в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации".

Паевой фонд - сумма паев членов кооператива и ассоциированных членов кооператива в денежном выражении.

Дивиденды - часть прибыли кооператива, выплачиваемая по дополнительным паям членов и паевым взносам ассоциированных членов кооператива в размере, установленном Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации" и уставом кооператива.

Кооперативные выплаты - часть прибыли кооператива, распределяемая между его членами пропорционально их личному трудовому участию либо участию в хозяйственной деятельности кооператива.

Участие в хозяйственной деятельности кооператива - поставки в кооператив продукции, сырья членами кооператива, приобретение ими товаров в кооперативе, пользование услугами

кооператива, в том числе получение займов и сбережение денежных средств в кредитном кооперативе.

Неделимый фонд кооператива - часть имущества кооператива, не подлежащая в период существования кооператива разделу на паи членов кооператива и ассоциированных членов кооператива или выплате при прекращении ими членства в кооперативе и используемая на цели, определенные уставом кооператива.

Личное трудовое участие - участие члена кооператива в деятельности производственного кооператива, выраженное количеством отработанных им в кооперативе дней или размером оплаты труда либо объемом выполненной работы или произведенной продукции в тот или иной период.

Саморегулируемая организация ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов (далее также - саморегулируемая организация)" - некоммерческая организация, созданная в форме объединения (ассоциации, союза) ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов и соответствующая требованиям Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации".

§1.12. Образование сельскохозяйственного кооператива

Образование кооператива должно начинаться с подбора потенциальных членов кооператива, определения направления его деятельности. Для этих целей формируется организационный комитет, в обязанность которого входит подготовка и осуществление всех мероприятий, предшествующих проведению организационного собрания кооператива. Самое главное - необходимо решить, есть ли действительная необходимость в создании кооператива. Сможет ли его образование помочь улучшению жизни и деятельности его членов. Будет ли деятельность кооператива экономически оправдана.

Для образования сельскохозяйственного производственного кооператива необходимо в первую очередь определить возможность обеспечения кооператива необходимым количеством сельскохозяйственных земель. Если в кооператив входят члены, имеющие в собственности земельные участки, то необходимо точно просчитать - сколько и какой земли будет передано кооперативу в счет паевого взноса, сколько в аренду. Если же кооператив образуется гражданами, не имеющими земельных участков, необходимо выяснить в государственных органах наличие свободных земель фонда запаса, возможность и условия получения сельскохозяйственных угодий, которые могут передаваться в собственность (аренду, владение) непосредственно кооперативу, как юридическому лицу.

Решив вопрос с землей, необходимо определить - какие здания и оборудование понадобятся для ведения хозяйственной деятельности и в каких объемах. Можно ли их взять в аренду, приобрести или необходимо построить. Одновременно необходимо определиться с технологией, объемом работ и количеством производимой продукции, условиями ее реализации и возможной выручкой. Если правильно оценены потенциальный объем работ, расходы на землю, здания, оборудование (с учетом их покупки, аренды или строительства), то можно достаточно четко оценить размеры необходимых финансовых фондов. Установив потребность в капитале, следует определить - какую часть финансовых фондов можно сформировать за счет собственных средств (путем паевых взносов и последующих отчислений от прибыли), а какую получить в кредит и на каких условиях. При этом следует помнить, что Закон (п. 1 ст. 34) устанавливает предел заемных средств в размере не свыше 60 процентов от паевого фонда кооператива.

Ответить на эти и другие вопросы можно, подготовив технико-экономическое обоснование (ТЭО) производственно-экономической деятельности кооператива, что в соответствии с Законом и является одной из обязанностей организационного комитета. На основании ТЭО кооператива устанавливается размер паевого фонда и других фондов кооператива.

Каждый вступающий в кооператив обязан подать в его организационный комитет письменное заявление, в котором подтверждается готовность участвовать личным трудом в трудовой деятельности кооператива (в производственном кооперативе), либо в хозяйственной деятельности кооператива (в потребительском кооперативе); указываются размеры и форма паевого взноса (денежные средства, земельный участок, земельная доля, иное имущество) и условия, на которых передается земельный участок, земельная доля (с возвратом или без возврата при выходе из кооператива), а также иные требования, которые установит устав кооператива.

В тех случаях, когда в производственный кооператив в виде сельскохозяйственной артели (колхоза) вступают граждане, передающие в качестве паевого взноса имеющиеся в их

собственности земельные доли или земельные участки, в своем заявлении о вступлении в кооператив они должны указать о передаче в паевой фонд кооператива своего земельного участка или земельной доли, с указанием их размеров. При этом к заявлению должны прилагаться подлинники государственных актов или свидетельства о праве собственности на эти земельные участки или доли. К заявлению о вступлении в кооператив необходимо приложить также акт стоимостной оценки земельного участка или земельной доли, подписанный членом правления кооператива и собственником земельного участка или доли.

Если уставом кооператива допускается возможность возврата в натуре земельного участка или земельной доли, переданных в паевой фонд кооператива в качестве паевого взноса, и вступающий в кооператив ставит условие возврата земельного участка при выходе из кооператива, то с ним должен быть заключен договор, регламентирующий условия такого возврата. В таком договоре можно отразить, например, минимальные сроки использования земли, по истечении которых возможно требование о ее возврате; возможность земельных улучшений и виды этих улучшений (мелиоративные работы, спрямление границ участка, возможность на нем какого-либо строительства и другие) и порядок компенсации за эти улучшения при изъятии земли из кооператива. Либо в договоре указывается, что вопросы о земельных улучшениях и их компенсации решаются по мере их возникновения. В договоре необходимо, на наш взгляд, обязательно оговорить, что возврат земельного участка при этом возможен лишь при погашении выходящим из кооператива своей задолженности кооперативу по внесению предусмотренных уставом кооператива и Законом паевых взносов.

В тех случаях, когда уставом кооператива предусматривается возможность аренды земельного участка у вступающего в кооператив и в счет паевого взноса зачисляется стоимость арендной платы, между арендатором (кооперативом) и арендодателем (вступающим в кооператив) необходимо заключить договор аренды земельного участка с указанием условий аренды (минимальный срок аренды, размеры арендной платы и порядок ее выплаты, порядок компенсации за возможные земельные улучшения и другое). Следует обратить внимание, что в аренду при вступлении в кооператив можно передать лишь земельный участок, а не земельную долю.

При образовании потребительского кооператива сельскохозяйственные угодья не требуются. Здесь на первый план выступает наличие зданий, сооружений, оборудования, необходимых для переработки сельскохозяйственной продукции членов кооператива, ее хранения, транспортировки, реализации и другое. Они могут быть куплены или построены кооперативом. Однако для многих сельскохозяйственных товаропроизводителей этот путь в ближайшей перспективе ограничен из-за финансовых возможностей. Поэтому наиболее реален вариант организации потребительских кооперативов на базе действующих предприятий по переработке и обслуживанию сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Учитывая, что перерабатывающие и обслуживающие предприятия уже приватизированы, и, как правило, осуществляют свою деятельность в форме акционерных обществ, возможна реорганизация их в сельскохозяйственные потребительские кооперативы. При этом могут применяться следующие варианты. В отношении предприятий, которые акционировались по 1 варианту льгот с приобретением контрольного пакета акций сельхозтоваропроизводителями достаточно принять решение на общем собрании о преобразовании этого акционерного общества в порядке, предусмотренном уставом.

Что касается акционерных обществ, контрольные пакеты акций которых находятся у их трудовых коллективов, то возможны следующие подходы к решению вопроса о преобразовании их в кооперативы:

- путем передачи контрольного пакета акций сельхозтоваропроизводителям на предварительном этапе (за счет дополнительной эмиссии акций и др. способами) с последующим принятием решения о преобразовании на общем собрании акционеров;
- путем добровольного решения акционеров (членов трудовых коллективов и сельхозтоваропроизводителей) о преобразовании, если члены трудового коллектива будут убеждены, что их интересы не пострадают, и что в кооперативе будут созданы более выгодные условия для их деятельности.

В тех случаях, когда трудовой коллектив не желает уступить свои права на контрольный пакет акций, а сельхозтоваропроизводители в рамках закона не могут получить контрольного пакета акций, возможен вариант, когда сельхозтоваропроизводители организуют потребительский кооператив, в котором акционерное общество по переработке продукции или обслуживанию

является ассоциированным членом и осуществляет свое хозяйственное участие на основе договора ассоциированного члена с кооперативом. В этом случае члены трудового коллектива будут являться работниками кооператива и согласно п. 5.1 ст. 14 Закона будут иметь право голоса в кооперативе. При этом общее число голосов ассоциированных членов не может превышать 20 процентов от числа голосов членов кооператива.

В тех случаях, когда происходит приватизация государственных предприятий по переработке сельскохозяйственной продукции и оказанию услуг сельскохозяйственным товаропроизводителям, Закон (п. 2 ст. 7) предоставляет сельскохозяйственным потребительским кооперативам преимущественное право на участие в приватизации данных предприятий.

При образовании новых потребительских кооперативов путем их создания, либо реорганизации действующих товариществ и хозяйственных обществ, - в любом случае организационный комитет обязан установить степень возможного участия каждого члена кооператива в его хозяйственной деятельности кооператива: какой объем продукции он будет поставлять в кооператив, или каким объемом услуг он будет пользоваться в кооперативе. Целесообразно с каждым потенциальным членом кооператива предварительно заключить договор о намерениях, а после регистрации кооператива в обязательном порядке оформить договор поставки продукции или пользования услугами.

Организационный комитет по образованию потребительского или производственного кооператива обязан кроме ТЭО подготовить также проект устава кооператива. Образование кооператива осуществляется общим собранием членов кооператива, которое принимает решение о приеме в члены кооператива;

утверждает устав кооператива;

избирает органы управления кооперативом.

Уставом кооператива устанавливается размер обязательного паевого взноса члена кооператива. Согласно ст. 35 Закона член производственного кооператива должен внести не менее 10 процентов, а член потребительского кооператива - не менее 25 процентов от суммы обязательного паевого взноса к моменту государственной регистрации кооператива.

§1.13. Устав сельскохозяйственного кооператива

Устав кооператива является его единственным учредительным документом, обязательным как для всех членов и ассоциированных членов кооператива, так и для самого кооператива, как юридического лица. Устав кооператива обязателен к исполнению всеми органами кооператива - общим собранием, наблюдательным советом, правлением. Устав обязателен для всех членов кооператива, а не только для тех, кто участвовал в организационном собрании кооператива и подписал его. На основании своего устава кооператив выступает участником гражданского оборота, субъектом трудовых, налоговых и других правоотношений.

Правовые нормы, определяющие обязательные требования к уставам кооперативов установлены в п. 2 ст. 52 ГК (общие требования к уставам любых юридических лиц), в п. 2 ст. 108 ГК (требования к уставу производственного кооператива) и в п. 1 ст. 11 Федерального Закона "О сельскохозяйственной кооперации" (далее – Закон), который обобщает и конкретизирует нормы ГК применительно к сельскохозяйственным кооперативам.

Закон требует, чтобы в уставе кооператива были отражены предмет и цели деятельности кооператива. Производственный кооператив, как коммерческая организация в соответствии со ст. 49 ГК может иметь гражданские права и нести гражданские обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных законом. Однако в отношении видов своей деятельности правомочность сельскохозяйственного производственного кооператива ограничена Законом. В соответствии с абзацем 7 ст. 1 Закона основной предмет и цель деятельности его - производство сельскохозяйственной продукции, которая должна составлять в стоимостном выражении более 50 процентов в общем объеме производимой им продукции. Остальной объем производства может составлять любая иная продукция, любые иные виды деятельности, если они и не отражены в уставе кооператива, но не запрещены законом. Таким образом, в уставе производственного кооператива необходимо отразить, что основное направление его деятельности - производство, переработка и сбыт сельскохозяйственной продукции. Остальные направления деятельности производственного кооператива в уставе можно не называть.

Потребительский кооператив является некоммерческой организацией, в отношении которого в соответствии со ст. 49 ГК действует принцип специальной правоспособности. Он может совершать только такие действия, которые соответствуют целям его деятельности, предусмотренным в уставе, и нести связанные с этой деятельностью обязанности. Вот почему предмет и цели деятельности кооператива должны быть четко отражены в уставе. При этом нет необходимости детально указывать в уставе все направления деятельности кооператива. Достаточно, как говорится в подп. 4 п. 1 данной статьи определить одно из главных направлений с указанием, что кооператив может заниматься любой деятельностью в пределах целей, для достижения которых кооператив образован.

В уставе должно быть указано точное наименование кооператива. Требования к наименованию сельскохозяйственных производственных и потребительских кооперативов изложены ранее. В случае если устав содержит недопустимое наименование, то, в соответствии со ст. 45 Закона оно должно быть изменено. Изменение наименования кооператива является изменением устава и должно быть зарегистрировано в установленном законодательством порядке.

Местом нахождения кооператива, которое должно быть указано в уставе, является его юридический адрес. При этом кооператив может иметь только одно место нахождения. Это требование действует во всех случаях, включая ситуацию, когда происходит слияние двух или более кооперативов в один. Изменение места нахождения (юридического адреса) кооператива требует обязательного внесения соответствующих изменений в устав. Изменение места нахождения приобретает юридическую силу с момента внесения изменений в устав кооператива. Перенесение в другое место офиса кооператива или его производственных подразделений в пределах административного района места регистрации не означает перенесения его места нахождения.

Если кооператив создается на определенный срок, то по истечении этого срока он ликвидируется. Однако по желанию членов кооператива срок его деятельности может быть продлен, но для этого необходимо заблаговременно внести и зарегистрировать соответствующие изменения в уставе.

В уставе должны быть четко сформулированы порядок вступления и выхода из кооператива. В отношении приобретения членства в кооперативе рекомендуется, как можно точнее следовать ст. 13 и 15 Закона. Необходимо точно изложить п. 4 ст. 15 Закона, чтобы вступающим в кооператив было понятно, какие возможности для обжалования у них есть.

В уставе в соответствии с п. 6 ст. 34 Закона должно быть в обязательном порядке предусмотрено создание резервного фонда, который является неделимым. Рекомендуется также указать порядок его формирования и целевого использования. Возможна, к примеру, такая запись: "Резервный фонд служит для покрытия балансовых убытков. Он формируется за счет ежегодного отчисления не менее 50% прибыли, пока фонд не достигнет 10% паевого фонда кооператива". Вопрос о порядке использования фонда решает общее собрание.

В отношении порядка образования и использования других неделимых фондов кооператива Закон предоставляет право членам кооператива принимать решения по своему усмотрению. Поэтому в устав может быть включено следующее положение: "Наряду с резервным фондом образуется _____ фонд, в который ежегодно должно перечисляться не менее ____% прибыли". Могут образовываться и прочие резервные фонды. Решения об их использовании принимаются правлением производственного кооператива или на совместном заседании правления и наблюдательного совета в потребительском кооперативе.

В уставе должен регулироваться порядок распределения прибыли и убытков кооператива и порядок применения к членам кооператива субсидиарной ответственности.

В отношении состава, компетентности и порядка принятия решений органами управления кооперативом, а также по вопросам, требующим единогласного решения или принятия решения квалифицированным большинством, устав должен содержать ясные и однозначные положения. Здесь рекомендуется использовать примерные уставы, которые разработаны на основе практического опыта.

Что касается прав и обязанностей членов кооператива, в уставе среди прочего должно быть сказано, что член кооператива имеет право:

- а) принимать участие в общем собрании кооператива, обсуждениях, голосовании и выборах на нем;
- б) требовать на общем собрании предоставления информации о делах кооператива;

в) вносить предложения для включения отдельных вопросов в повестку дня путем сбора подписей не менее одной десятой от числа всех членов кооператива;

г) принимать участие в подписании заявления на созыв внеочередного общего собрания; для такого заявления необходимы подписи не менее одной десятой членов кооператива, имеющих право голоса, принимать участие в распределении прибыли и прочих выплат в соответствии с имеющимися решениями и постановлениями;

е) знакомиться с протоколами общего собрания.

В круг обязанностей члена кооператива должна, в первую очередь, входить защита интересов кооператива. В частности, он должен:

а) выполнять положения Закона, устава и решений общего собрания;

б) внести обязательный паевой взнос и прочие платежи, предусмотренные уставом кооператива;

в) сообщать кооперативу обо всех изменениях своего адреса;

г) хранить в тайне от третьих лиц конфиденциальную информацию и документы по предложению продукции, ценам и условиям поставки, распоряжения и прочую информацию кооператива (перечень конфиденциальной информации утверждается общим собранием кооператива);

д) выполнять свои обязательства по поставке продукции в кооператив, пользованию услугами кооператива.

В уставе необходимо указать дату начала и конца финансового года, которые в соответствии с действующим законодательством соответствуют календарному году.

Устав должен также включать порядок оценки вносимых имущественных паев, порядок публикации сведений о государственной регистрации, порядок реорганизации и ликвидации кооператива.

Необходимо обратить внимание, что ранее содержащее в законе требование о включении в устав кооператива данных о размере паевого фонда кооператива и его изменениях, исключено.

В уставе кооператива должно быть указание (п. 1 ст. 14) о возможности (или невозможности) участия в кооперативе ассоциированных членов. Если устав предусматривает ассоциированное членство, то необходимо в нем отразить и возможные пределы размеров паевых взносов ассоциированных членов кооператива и условия выплаты по ним дивидендов. В уставе необходимо отразить порядок возврата паевого взноса выходящему члену кооператива с указанием возможности либо отказа выплаты паевого взноса в натуральной форме в виде земельного участка или другого имущества кооператива, а также возможности сдать земельные участки в аренду.

В уставе также необходимо отразить порядок и сроки созыва очередных и внеочередных общих собраний кооператива. В кооперативах, число членов которых превышает 200, может быть принято решение о проведении общего собрания в форме собраний уполномоченных, что опять же необходимо отразить в уставе кооператива. В уставе при этом также необходимо отразить порядок избрания уполномоченных, число членов кооператива, от которых избирается уполномоченный, срок полномочий указанных лиц.

Из-за часто происходящих изменений устава (например, из-за изменения состава правления, рекомендуется поместить устав в доступном для ознакомления месте. Выдача копии каждому отдельному члену больших по численности кооперативов была бы затруднительной, так как эта процедура должна повторяться при каждом изменении устава.

В Законе определена возможность для производственного кооператива самому определять требования к своим членам при приеме их в кооператив в части уровня их квалификации и личных качеств. Так, если желающий вступить в кооператив имеет профессию, в которой кооператив не нуждается, то кооператив вправе отказать ему в приеме. То же самое можно сказать и об уровне квалификации вступающего: если она не отвечает требованиям кооператива, то кооператив вправе отказать в приеме данному претенденту на вступление. Кооператив вправе не принимать в свои члены граждан - плохих работников, нарушителей трудовой дисциплины, либо лиц, вносящих разлад в отношения между членами кооператива. Все эти требования к деловым качествам членов кооператива должны быть внесены в устав кооператива.

Кооператив вправе внести в устав и другие требования об условиях приема в члены кооператива, не противоречащие закону и уставу кооператива, как например, запрет на совмещение членства в сельскохозяйственной артели (колхозе) с производством сельскохозяйственной продукции на своих или иных земельных участках, не переданных в паевой

фонд данного кооператива и не являющимися землями, выделенными для ведения личного подсобного хозяйства. Так же в уставе кооператива может быть предусмотрено, как условие членства в кооперативе, передача членами кооператива своих земельных долей в аренду кооперативу.

Потребительский кооператив также вправе установить в своем уставе условия приема в члены кооператива, касающиеся, в первую очередь, обязательства пользоваться услугами кооператива или поставлять свою продукцию в кооператив. В устав можно включить, если это сочтет необходимым общее собрание кооператива, и более конкретные требования по объему и ассортименту услуг и поставляемой продукции, их качеству и другое. Так, для потребительского кооператива важен фактор удаленности хозяйства физического или юридического лица. Обслуживание слишком удаленного хозяйства может оказаться экономически убыточным для кооператива, что является основанием для отказа такому лицу в приеме в члены кооператива.

Изложенный перечень положений, которые необходимо отразить в уставе кооператива, не является исчерпывающим. Каждый кооператив вправе включать в устав дополнительные требования, не противоречащие Закону и уставу кооператива и обеспечивающие достижение целей кооператива, предусмотренных его уставом.

Закон предусматривает возможность изменения устава кооператива, что является исключительной компетенцией общего собрания кооператива. При этом Закон допускает принятие изменений устава при условии, если смысл, характер этих изменений и дополнений соответствуют требованиям Закона, и они содержались в уведомлении о проведении общего собрания. Внесение изменений и дополнений в устав кооператива отнесено к исключительной компетенции общего собрания членов кооператива, решение по которому, считается принятым, если за него проголосовало не менее чем две трети голосов от числа присутствующих на общем собрании членов кооператива.

Поскольку о порядке принятия решений общим собранием в Законе не содержится никаких указаний, то устав может предусмотреть: должны быть голосования и выборы по вопросу о внесении изменений в устав кооператива тайными или открытыми или решение данного вопроса передается общему собранию.

В соответствии с установленным порядком для внесения изменений в устав кооператива и дополнений к нему, кооператив может принять и утвердить устав кооператива в новой редакции и представить в орган, осуществляющий государственную регистрацию.

§1.14. Членство в кооперативе. Члены, ассоциированные члены, прием, исключение, выход из кооператива

Законом определен минимальный возраст гражданина, имеющего право быть членом производственного кооператива - 16 лет. Максимальный же возраст не определен, что дает возможность принимать в члены кооператива и лиц пенсионного возраста, если они способны принимать личное трудовое участие в деятельности кооператива и их деловые качества удовлетворяют требованиям, предусмотренным уставом кооператива.

Члены кооператива имеют право на участие в управлении кооперативом; получение кооперативных выплат и услуг, предоставляемых кооперативом; ликвидационную квоту (остаток имущества, распределяемый между членами кооператива после его ликвидации и удовлетворения претензий кредиторов); передачу своего пая другим лицам и выход из кооператива в порядке и сроки, определяемые уставом кооператива. Однако, вступая в кооператив, член кооператива берет на себя соответствующие обязанности: в первую очередь признавать и выполнять устав кооператива, который предписывает члену кооператива в установленном размере и сроки вносить паевые взносы и другие обязанности.

Членами потребительского кооператива могут быть признающие устав потребительского кооператива, принимающие участие в его хозяйственной деятельности и являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями граждане и (или) юридические лица, а также граждане, ведущие личное подсобное хозяйство, граждане, являющиеся членами или работниками сельскохозяйственных организаций и (или) крестьянских (фермерских) хозяйств, граждане, занимающиеся садоводством, огородничеством или животноводством, и сельскохозяйственные потребительские кооперативы.

Уставом потребительского кооператива могут устанавливаться право и порядок приема в члены потребительского кооператива наряду с указанными гражданами и юридическими лицами иных граждан и юридических лиц, которые оказывают услуги потребительским кооперативам или сельскохозяйственным товаропроизводителям либо являются работниками учреждений социального обслуживания населения сельских поселений. Число таких членов кооператива не должно превышать 20 процентов от суммарного числа членов кооператива - сельскохозяйственных товаропроизводителей и членов кооператива - граждан, ведущих личное подсобное хозяйство.

В производственном кооперативе основной обязанностью члена кооператива является личное трудовое участие в его деятельности. Здесь член кооператива, являясь совместно с другими членами кооператива его "хозяйном", вместе с тем выполняет и функции его работника. Как работник, член кооператива обязан соблюдать трудовую и производственную дисциплину, выполнять иные обязанности, предусмотренные Законом и уставом кооператива.

Правом членства в производственном кооперативе обладают только граждане Российской Федерации. То есть иностранные граждане не имеют право быть членами производственных кооперативов. Иностранные граждане и иностранные юридические лица, как и российские юридические лица, могут быть лишь ассоциированными членами производственного кооператива.

Членами потребительского кооператива могут быть граждане и юридические лица, как Российской Федерации, так и иных государств. Обязательным требованием к ним является признание устава кооператива и участие в его хозяйственной деятельности.

Норма, разрешающая членство в потребительском кооперативе граждан и юридических лиц других государств, связана с тем, что потребительские кооперативы могут быть организованы на международном уровне.

Юридическое лицо, являющееся членом кооператива, должно быть представлено в данном кооперативе физическим лицом, уполномоченным доверенностью от юридического лица. Согласно п. 5 ст. 185 ГК доверенность от имен юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это его учредительными документами, с приложением печати этой организации.

Ассоциированное членство.

Кооперативы, как и иные организации, нуждаются в инвестициях. В том случае, когда члены кооператива не могут обеспечить объем необходимых инвестиций за счет паевых, в том числе дополнительных взносов, приходится прибегать к помощи посторонних инвесторов. Закон предусматривает возможность участия в этом случае в производственных и потребительских кооперативах юридических и физических лиц, вносящих лишь имущественный вклад, но не участвующих в личной трудовой либо хозяйственной деятельности кооператива. Такие "финансовые" участники имеют статус ассоциированных членов. Своими взносами они укрепляют финансовое положение кооператива, являясь, по сути, его вкладчиками, получающими на свой вклад оговоренные договором с кооперативом дивиденды.

Ассоциированные члены могут вносить паевые взносы в любых размерах, на любые сроки и на тех условиях, на которых они договорятся с правлением кооператива, заключив с ним соответствующий договор в письменной форме, который подлежит утверждению наблюдательным советом кооператива. Заключая такой договор, правление кооператива, наблюдательный совет должны исходить из ограничений, установленных в отношении дополнительных паевых взносов и взносов ассоциированных членов уставом кооператива, решениями общего собрания и Законом, определившим, что суммарная сумма дивидендов по ним не должна превышать 30 процентов от распределяемой в кооперативе прибыли. Прибегая к привлечению паевых взносов ассоциированных членов, кооператив должен учитывать, что ему придется платить за использование привлеченного капитала по ставкам не ниже рыночных. Иначе вряд ли кто согласится вкладывать в него капитал. А потому одной из главных задач руководства кооператива является эффективное использование капитала, предоставленного кооперативу в виде паев ассоциированных членов.

В производственном кооперативе часть ассоциированных членов составляют бывшие члены кооператива, вышедшие на пенсию по возрасту, либо состоянию здоровья. Выплаты по паевым взносам данной категории ассоциированных членов представляют собой не столько дивиденды, сколько обязательства кооператива перед своими бывшими членами. По желанию

ассоциированных членов-пенсионеров выплата дивидендов по их паевым взносам может осуществляться полностью или частично в виде различных услуг (обеспечение топливом, обработка земельного участка, поставка продовольствия, кормов и другое). При этом Законом не допускается выплата (возврат) кооперативом паев ассоциированных членов-пенсионеров без их согласия, так как данная мера ведет к прекращению членства в кооперативе. Таким образом, Закон устанавливает в производственном кооперативе для его пенсионеров особый статус, направленный на защиту их интересов.

Принятие в ассоциированные члены возможно лишь в случае, если подобный вид членства предусмотрен уставом кооператива. Чтобы такие "финансовые" участники не превратили кооператив в разновидность хозяйственного общества, Законом предусмотрен ряд ограничений их деятельности. Главное из них – ограничение числа ассоциированных членов кооператива, имеющих право голоса в кооперативе. Число ассоциированных членов с правом голоса на общем собрании кооператива не должно превышать 20 процентов от числа членов кооператива на дату принятия решения о созыве общего собрания членов кооператива. В случае если число ассоциированных членов кооператива превышает определенное в соответствии с Законом и уставом кооператива максимальное число их голосов на общем собрании членов кооператива, их персональный состав устанавливается на собрании ассоциированных членов кооператива.

Порядок проведения собраний ассоциированных членов кооператива и норма представительства ассоциированных членов кооператива на общем собрании членов кооператива или собрания уполномоченных устанавливаются уставом кооператива или положением о выборах в кооперативе с учетом ограничений, установленных Законом.

Член кооператива в ряде случаев может переоформить свое членство в кооперативе в ассоциированное, причем не указывается, юридическое или физическое лицо - член кооператива пользуется данным правом. Из текста Закона следует, что данная норма относится только к физическим лицам, так как юридические лица не могут выйти на пенсию, перейти на выборную должность или служить в рядах Вооруженных Сил, - случаи, в которых Законом предусматривается переоформление своего членства в ассоциированное. Уставом кооператива могут быть предусмотрены и другие случаи, когда члены кооператива могут переоформить свое членство в ассоциированное.

В производственных кооперативах ассоциированное членство наиболее удобная форма для тех, кто не в состоянии по возрасту или состоянию здоровья участвовать личным трудом в деятельности кооператива. При этом выплата дивидендов по паевым взносам пенсионеров - ассоциированных членов может осуществляться полностью или частично различными услугами (обеспечение топливом, обработка земельных участков, поставка кормов и другое).

При ликвидации кооператива ассоциированные члены имеют первоочередное, в сравнении с членами кооператива, право на выплату стоимости своих паевых взносов и на выплату объявленных, но не выплаченных дивидендов. Данная норма совершенно оправдана: ассоциированные члены кооператива не участвуют в управлении его деятельностью, а потому не их вина, что кооператив, допустим, ликвидируется либо по решению собрания членов кооператива, либо по решению суда.

Взаимоотношения ассоциированного члена кооператива с кооперативом осуществляются на основе заключаемого между ними договора. Соответственно, ассоциированный член кооператива не вправе требовать возврата своего паевого взноса раньше срока, определенного его договором с кооперативом, если при этом не нарушены другие условия данного договора. Таким образом, все взаимоотношения ассоциированного члена кооператива, в том числе порядок выхода из кооператива и возврата при этом паевого взноса, определяются его договором с кооперативом.

Прием в члены кооператива.

В п. 5 ст. 13 Закона сформулированы дополнительные требования к деловым и личным качествам граждан, принимаемых в кооператив, которые наряду с другими, кооператив вправе внести в свой устав. В сельскохозяйственной (рыболовецкой) артели (колхозе) к принимаемым в ее члены не выдвигается требований, чтобы они были сельскохозяйственными товаропроизводителями, т.к. среди них могут быть и работники детского сада, секретарь-машинистка и другие. В соответствии с п. 3 ст. 3 Закона граждане, принятые в члены сельскохозяйственной артели (колхоза) становятся таковыми с момента принятия в артель (колхоз) независимо от выполняемых ими функций. В данном случае все члены артели (колхоза)

выступают как коллективный сельскохозяйственный товаропроизводитель, где каждый член кооператива выполняет свою трудовую функцию.

При вступлении в члены коопхоза, помимо требований, предусмотренных ст. 13 Закона, необходимо подтверждение, что вступающий в коопхоз является сельскохозяйственным товаропроизводителем: либо главой крестьянского (фермерского), либо личного подсобного хозяйства и имеет земельный участок в собственности, аренде или владении.

Вступающий в производственный кооператив подает в правление кооператива заявление, которое должно содержать обязательство соблюдать требования устава кооператива, в том числе вносить в предусмотренных уставом размерах и сроки паевые взносы, нести субсидиарную ответственность по обязательствам кооператива и участвовать личным трудом в деятельности кооператива. Учитывая, что член производственного кооператива одновременно является и работником кооператива, в заявлении необходимо указать, на какую должность претендует вступающий в кооператив, хотя данное требование и не содержится в Законе.

Так же, как и при образовании кооператива, в заявлении о вступлении в действующий кооператив должно быть указано (если данный факт имеет место) какое имущество и в каком размере (включая земельные участки или земельные доли) передается в счет паевого взноса с приложением документов, подтверждающих право собственности вступающего на данное имущество.

В потребительском кооперативе вступающий в него в своем заявлении также обязуется соблюдать требования устава кооператива, вносить предусмотренные уставом кооператива паевые взносы, покрывать в трехмесячный срок после утверждения ежегодного баланса образовавшиеся убытки путем дополнительных взносов и солидарно нести субсидиарную ответственность по обязательствам кооператива в пределах невнесенной части дополнительного взноса каждого из членов кооператива.

Обязательным требованием к вступающему в потребительский кооператив является подтверждение, что он является сельскохозяйственным товаропроизводителем. В уставе потребительского кооператива в соответствии со ст. 13 Закона также могут быть предусмотрены и иные требования к вступающему в кооператив. В отличие от производственного кооператива, в потребительском кооперативе член кооператива, как правило, не является одновременно работником кооператива. Поэтому к вступающему в потребительский кооператив основные требования предъявляются к его участию в хозяйственной деятельности кооператива и касаются ассортимента, количества и качества поставляемой в кооператив продукции, объемов и видов услуг, которыми он планирует пользоваться в кооперативе и другое.

Потребительский кооператив может иметь большое количество членов кооператива, пространственно значительно удаленных друг от друга, что затрудняет частое проведение общих собраний. Поэтому, в целях оперативного решения вопроса о приеме в члены потребительского кооператива, заявления вступающих рассматриваются правлением и утверждаются наблюдательным советом кооператива, решение которого является окончательным.

В случае отказа в приеме в члены производственного или потребительского кооперативов, последний обязан сообщить заявителю свое мотивированное решение в письменной форме. Если решение принималось наблюдательным советом, оно может быть обжаловано на общем собрании кооператива. Из п. 4 ст. 15 Закона следует, что заявитель может также обжаловать решение об отказе в приеме в члены кооператива повторно на общем собрании после устранения причин отказа.

В случае обращения в суд с жалобой на отказ в приеме в члены кооператива, суд не вправе обязать кооператив отменить свое решение, если оно основывалось на нормах устава кооператива и заявителю было сообщено в письменной форме мотивированное решение об отказе.

Члену кооператива выдается членская книжка, в которой указываются:

фамилия, имя, отчество (для граждан), наименование (для юридических лиц) члена кооператива;

основание вступления в кооператив и дата вступления в него;

размер обязательного паевого взноса и дата его внесения;

вид паевого взноса (денежные средства, имущество, в том числе земельные участки, имущественные права);

размер приращенного пая, даты его начисления и погашения;

размер возвращенных паевых взносов и даты их выплат.

Помимо указанных сведений кооператив вправе предусмотреть в членской книжке дополнительные сведения.

Порядок выхода из кооператива

Членство в кооперативе прекращается в случае:

- 1) выхода члена кооператива из кооператива на основании заявления о выходе из него по истечении срока, установленного уставом кооператива, или, если уставом кооператива срок рассмотрения такого заявления не установлен, по истечении двух недель с даты поступления в правление кооператива такого заявления;
- 2) смерти гражданина, являющегося членом кооператива, - с даты его смерти;
- 3) передачи пая членом производственного кооператива другому члену данного кооператива - с даты решения общего собрания членов кооператива о такой передаче;
- 4) передачи пая членом потребительского кооператива другому члену данного кооператива или другому лицу - с даты решения правления кооператива о такой передаче;
- 5) исключения из членов кооператива - с момента получения уведомления в письменной форме об исключении из членов кооператива.

Каждый член кооператива имеет право прекратить свое членство в кооперативе в порядке, установленном Законом и уставом кооператива.

Член производственного кооператива вправе по своему усмотрению выйти из кооператива путем подачи заявления в письменной форме в правление кооператива не позднее чем за две недели до даты своего выхода, если иной срок не предусмотрен уставом кооператива. То есть уставом производственного кооператива может быть предусмотрено, что после подачи заявления о выходе из кооператива член кооператива должен отработать в нем не менее, например, шести месяцев (или более).

Выход из потребительского кооператива осуществляется в порядке, предусмотренном уставом данного кооператива. Поэтому потребительский кооператив может установить своим уставом любые сроки прекращения членства после подачи заявления о выходе из кооператива.

Подача заявления о выходе из кооператива не приостанавливает осуществление прав и обязанностей члена кооператива до фактического выхода его из кооператива по завершению финансового года. Член кооператива может принимать участие в общем собрании, и после подачи заявления о выходе, вносить там предложения и осуществлять свое право голоса.

Член производственного кооператива с согласия кооператива вправе передать свой пай или его часть другому члену кооператива и выйти из кооператива, если иное не предусмотрено уставом кооператива. Не допускается передача пая или его части лицу, не являющемуся членом производственного кооператива. Также не допускается передача паевого взноса по частям нескольким лицам, так как Закон говорит в каждом случае об **одном конкретном** паевом взносе.

Передача пая гражданину, не являющемуся членом потребительского кооператива, допускается только с согласия потребительского кооператива. В этом случае члены потребительского кооператива пользуются преимущественным правом покупки такого пая. Правление потребительского кооператива может отказать в передаче пая не члену кооператива при наличии существенных оснований. Например, если вследствие этого один из членов кооператива получит слишком большое экономическое влияние. Это не нарушает прав членов кооператива, однако такой отказ может быть обжалован в судебном порядке.

При прекращении членства в кооперативе в результате смерти члена кооператива его наследники не могут автоматически стать членами кооператива. Закон предоставляет возможность принятия их в кооператив при соблюдении установленного порядка приема в члены кооператива. При этом если желательно сохранить паевой фонд кооператива, то рекомендуется принять наследников в члены кооператива. В противном случае необходимо выплатить им стоимость паевого взноса умершего члена кооператива.

При ликвидации кооператива в течение шести месяцев после выхода из кооператива, вышедший участвует в ликвидации кооператива наравне со всеми его членами.

Порядок исключения из членов кооператива

Член кооператива может быть исключен из членов кооператива по окончании текущего финансового года в случаях, если:

1) не выполняет обязанностей, предусмотренных уставом кооператива, несмотря на предупреждение в письменной форме;

2) представляет недостоверные данные бухгалтерской отчетности или недостоверные сведения о его имущественном состоянии, если такие требования предусмотрены уставом кооператива;

3) кооперативу причинен ущерб невыполнением членом кооператива обязанностей, предусмотренных уставом кооператива, либо кооперативу предъявлены иски в результате невыполнения членом кооператива своего обязательства;

4) в соответствии с требованиями Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" и устава кооператива не имел права на вступление в кооператив или утратил право быть членом кооператива;

5) является в сельскохозяйственном потребительском кооперативе учредителем или участником организации, конкурирующей с кооперативом, членом которого он состоит, либо организация, конкурирующая с кооперативом, выступает участником организации, учредителем или участником которой является данный член кооператива;

б) не выполняет без уважительных причин обязательств по личному трудовому участию, предусмотренному уставом производственного кооператива, либо не участвует в деятельности потребительского кооператива в течение одного года.

Кооператив вправе предусмотреть в своем уставе дополнительные, не противоречащие закону основания, при наступлении которых член кооператива может быть исключен из членов кооператива, как, например:

- передача конфиденциальных сведений кооператива третьим лицам;
- невнесение положенного паевого взноса в течение определенного уставом срока;
- утрата способности участвовать в выборах различных органов кооператива или быть самому избранным;

- совершение членом кооператива уголовного или административного правонарушения (преступления), установленного решением соответствующего государственного органа или приговором суда, вступившим в законную силу;

- невыполнение решений общего собрания, правления и наблюдательного совета кооператива.

Вопрос об исключении из членов производственного кооператива предварительно рассматривает правление кооператива, решение которого подлежит утверждению наблюдательным советом кооператива, а затем общим собранием членов кооператива. В потребительском кооперативе порядок исключения из членов кооператива определяется его уставом. Члены правления кооператива или члены наблюдательного совета кооператива могут быть исключены из членов кооператива только по решению общего собрания членов кооператива.

Член кооператива должен быть извещен правлением кооператива о причинах постановки вопроса перед общим собранием о его исключении и приглашен на общее собрание, где ему предоставляется право высказать свое мнение по поводу предстоящего исключения. Нарушение права выступить перед общим собранием или правлением кооператива влечет, в принципе, признание решения об исключении из кооператива недействительным.

Решение об исключении из членов кооператива должно быть принято при наличии оснований, предусмотренных законом или уставом кооператива, и в четырнадцатидневный срок сообщено правлением кооператива исключенному лицу в письменной форме. Членство в кооперативе прекращается с момента получения уведомления в письменной форме об исключении из кооператива. С этого дня член кооператива теряет право голоса на общем собрании и другие права в кооперативе, за исключением права принимать участие в распределении прибыли (возмещении убытков), полученной кооперативом в текущем году до момента выхода данного члена из кооператива.

Если исключенный член кооператива являлся членом правления, наблюдательного совета или уполномоченным то его функции также прекращаются с момента получения письменного решения об исключении.

Ассоциированный член кооператива в случае нарушения им условий заключаемого с кооперативом договора или осуществления им действий, причиняющих кооперативу убытки, может быть исключен из ассоциированных членов кооператива в порядке, определенном для членов кооператива.

Обязательным требованием при исключении из кооператива является соблюдение принципа равноправия членов кооператива, который запрещает исключение того или иного члена кооператива, если другой член кооператива не был исключен за аналогичные проступки.

Лицо, исключенное из членов кооператива, вправе обжаловать решение правления кооператива и наблюдательного совета кооператива очередному общему собранию кооператива или в суд. Желательно предусмотреть в уставе, чтобы обжалование решения об исключении вначале рассматривалось внутри кооператива и только затем решалось в судебном порядке. Это важно с двух точек зрения. Во-первых, такой подход позволил бы сократить число необоснованных обращений в суд. И, во-вторых, детальное рассмотрение вопроса внутри кооператива может привести либо к отмене решения об исключении, либо к осознанию исключенным членом кооператива бесперспективности дальнейших разбирательств.

При признании недействительным решения об исключении из кооператива (исключающим органом, общим собранием или решением суда), член кооператива восстанавливается в правах с даты принятия решения об исключении из кооператива, а не с момента получения уведомления об исключении. Подлежат также восстановлению в должности члены правления, наблюдательного совета, ревизионной комиссии и уполномоченные представители на общем собрании, которые были исключены, а затем восстановлены в правах, как члены кооператива.

Возврат пая выходящему из кооператива

Выходящему члену кооператива должна быть выплачена стоимость пая или выдано имущество, соответствующее его паю. Однако и ГК и Закон не возлагают на кооператив обязанность незамедлительно выплатить пай выходящему из кооператива. Пай члена кооператива состоит из двух частей: первая часть - средства, непосредственно вносимые членом кооператива в паевой фонд и представляющие его паевой взнос; вторая часть - средства, зачисляемые в пай члена кооператива за счет кооперативных выплат, и которая называется "приращенный пай". Законом определен различный порядок выплат выходящему члену кооператива его паевого взноса и приращенного пая.

Паевой взнос или соответствующее паевому взносу имущество выплачивается (выдается) выходящему члену кооператива в сроки и на условиях, которые предусмотрены уставом кооператива. Эти сроки могут быть самые различные: по окончании очередного финансового года и утверждения бухгалтерского баланса, другие сроки. Ни Законом, ни ГК не предусмотрено в этом случае никаких ограничений. Эти ограничения может установить только устав кооператива, в котором должен быть определен срок выплаты (возврата) паевого взноса.

Вторая часть пая, сформированная за счет кооперативных выплат, составляет приращенный пай, который выплачивается в порядке и в сроки, которые предусмотрены ст. 36 Закона для членов кооператива. То есть выплата (погашение) приращенного пая действующим, выходящим членам кооператива и исключенным из кооператива осуществляются в одном и том же порядке. Этот порядок предусматривает, что выплаты (погашение) приращенных паев осуществляется в порядке очередности, начиная с приращенных паев, сформированных в наиболее ранний период деятельности кооператива и при условии наличия в кооперативе соответствующих средств и формирования предусмотренных уставом фондов кооператива. Если на годы, за которые погашаются приращенные пай в данном году, приходится приращенный пай выходящего члена кооператива, он ему выплачивается (погашается). Если же его приращенный пай был сформирован в более поздние годы, ему придется ждать вместе с другими членами кооператива, когда подойдут сроки погашения приращенных паев за эти годы.

Возврат паевого взноса в натуральной форме в виде земельного участка или другого имущества кооператива допускается только в том случае, если такая возможность предусмотрена уставом кооператива. Во всех остальных случаях выдача в счет пая выходящему члену кооператива земельного участка или иного имущества возможна лишь при взаимном согласии данного члена кооператива и кооператива в лице его общего собрания.

Сумма паевого взноса за годы пребывания в кооперативе может как возрасти, так и уменьшиться, например, за счет выплат (списания) долгов кооперативу или возмещения убытков, причиненных кооперативу данным членом кооператива. Во всех этих случаях текущая денежная оценка земельного участка, переданного в счет паевого взноса, может не соответствовать первоначальной стоимости земельного участка, установленной при передаче его в кооператив. Определить размер земельного участка, исходя из размера паевого взноса члена кооператива и

стоимости земельного участка, на основании которой он был засчитан в паевой взнос, практически невозможно. Более того, такой подход может привести к ситуации, когда величина возвращаемого участка будет больше в сравнении с той, которая была засчитана в счет паевого взноса, что может вызвать возражение других членов кооператива, за счет которых произойдет это увеличение. Либо, наоборот, размер земельного участка в сравнении с первоначальным, может значительно уменьшиться. Поэтому все вопросы, связанные с возвратом в счет паевого взноса земельного участка, необходимо отразить в уставе, а более детально - в договоре об условиях возврата земельного участка, который должен заключаться (если это предусмотрено уставом) между вступающим в кооператив и правлением кооператива.

Закон не обязывает кооператив возвращать выходящему из кооператива тот же самый земельный участок, который он внес в счет паевого взноса. Право определения места расположения земельного участка, выделяемого в счет паевого взноса выходящему из кооператива предоставлено правлению кооператива. Закон при этом исходит из целесообразности сохранения целостности кооператива, так как выделение земельного участка, находящегося, например, в центре земельного массива кооператива, может принести его хозяйственной деятельности значительный ущерб. Вместе с тем, выделяемый земельный участок по своим качественным характеристикам (балло-гектарам) должен соответствовать качественным показателям земельного участка, переданного выходящим из кооператива при его вступлении в кооператив.

Выделяемый в счет паевого взноса выходящему из кооператива земельный участок должен использоваться в целях и в порядке, определяемых земельным законодательством либо для организации крестьянского (фермерского) хозяйства, либо для передачи в качестве паевого взноса в иную организацию. В любом случае происходит раздел имущества, а, следовательно, осуществляется реорганизация кооператива в виде выделения. При этом применяются нормы ст. 41 Закона, предусматривающей, что реорганизация кооператива, в том числе в виде выделения, осуществляется на основе передаточного акта и разделительного баланса, которые утверждаются общим собранием членов кооператива и представляются вместе с учредительными документами для государственной регистрации.

Следует также учитывать и норму Закона, содержащуюся в п. 6 ст.41, согласно которой, если разделительный баланс не дает возможности определить правопреемника реорганизованного кооператива, то вновь возникшие юридические лица и крестьянские (фермерские) хозяйства несут солидарную ответственность по обязательствам кооператива перед его кредиторами.

Выход из кооператива с земельным участком в целях организации крестьянского (фермерского) хозяйства, либо иной организации осуществляется и с учетом норм ст. 10 Закона, определяющих неделимость объектов производственной инфраструктуры и их совместное использование на основе либо договора, либо путем создания обслуживающего кооператива.

§1.15. Органы управления сельскохозяйственным кооперативом: состав, компетенция, порядок деятельности и принятия решений

Кооперативы создаются для оказания услуг в ведении производства и обеспечения нужд, в первую очередь, членов кооператива, которые через органы управления кооперативом руководят его деятельностью. А потому структура органов управления кооператива, их состав и порядок функционирования должны обеспечивать соблюдение демократических принципов, защиту интересов членов кооператива и, в то же время, создавать для исполнительных органов кооператива возможности своевременно и твердо принимать управленческие решения, руководствуясь интересами кооператива. Исходя из этой посылки, Закон достаточно детально регулирует порядок формирования органов управления кооперативов, учитывая при этом различия в правомочности и целях производственных и потребительских кооперативов.

Высшим органом управления, как в производственном, так и в потребительском кооперативе является общее собрание членов кооператива. В кооперативах, число членов которых превышает 200, общее собрание членов кооператива в соответствии с уставом кооператива может проводиться в форме собрания уполномоченных.

Исполнительными органами кооператива являются председатель кооператива и правление кооператива. В случае если число членов кооператива менее чем 25, уставом кооператива может быть предусмотрено избрание только председателя кооператива и его заместителя. В потребительских кооперативах с целью контроля над деятельностью его исполнительных органов

в обязательном порядке создается наблюдательный совет. В производственных кооперативах наблюдательный совет создается при численности кооператива не менее 50.

Созыв общего собрания членов кооператива

Общее собрание членов кооператива является высшим органом управления кооператива. Из этого следует, что, во-первых, только общему собранию принадлежит исключительное право в отношении изменения устава, определения всех норм и порядка деятельности кооператива и, во-вторых, оно правомочно решать все без исключения вопросы, связанные с управлением и деятельностью кооператива, образованием и прекращением полномочий исполнительных органов и наблюдательного совета кооператива. Являясь высшим органом волеизъявления всех членов кооператива, общее собрание может отменить или утвердить любое решение правления и наблюдательного совета.

Вместе с тем общее собрание не должно подменять представительских функций правления, как руководящего органа, в том смысле, что договоры, другие правовые и финансовые документы, заключенные правлением с третьими лицами, являются действительными независимо от того, отменило ли общее собрание решение правления по данному вопросу или нет. Исключением являются случаи, когда те или иные договоры (сделки) признаны недействительными в установленном законом порядке.

В статье 20 Закона достаточно подробно изложен перечень вопросов, отнесенных к исключительной компетенции общего собрания кооператива. В то же время уставом кооператива этот перечень может быть расширен. Решения по вопросам, отнесенным к исключительной компетенции общего собрания членов кооператива, не могут быть переданы исполнительным органам кооператива или наблюдательному совету кооператива.

Первое общее собрание членов кооператива созывается в возможно короткий срок, но не позднее чем через три месяца после государственной регистрации кооператива. Кооператив не ранее чем через два месяца и не позднее чем через четыре месяца после окончания финансового года обязан проводить годовое общее собрание членов кооператива. Общие собрания членов кооператива, проводимые помимо годового общего собрания членов кооператива, являются внеочередными.

Обязанность по созыву годового и внеочередного общих собраний членов кооператива и формированию повестки дня этих собраний осуществляет правление кооператива, а в случае приостановления полномочий правления кооператива - наблюдательный совет кооператива. Внеочередное общее собрание членов кооператива созывается правлением кооператива по собственной инициативе или по требованию наблюдательного совета кооператива или ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, членом которого является кооператив.

Закон предоставляет также право любой группе членов кооператива, обладающих в сумме как минимум 10% голосов, или группе ассоциированных членов, численностью не менее одной третьей от числа всех ассоциированных членов кооператива, потребовать у правления или наблюдательного совета (если правление не выполняет требования по созыву собрания) созыва общего собрания или самим сформировать повестку дня и созвать собрание в случаях, когда и правление, и наблюдательный совет не удовлетворили требование инициативной группы членов кооператива или ассоциированных членов кооператива.

Орган управления кооперативом либо имеющая на то право группа членов кооператива или ассоциированных членов кооператива, потребовавшие созыва внеочередного общего собрания членов кооператива, обязаны представить в правление кооператива в письменной форме предлагаемую повестку дня указанного общего собрания и обоснование необходимости его проведения. Иные органы управления кооперативом либо иные члены кооператива или ассоциированные члены кооператива, не являющиеся инициаторами созыва внеочередного общего собрания членов кооператива, не вправе вносить изменения в повестку дня внеочередного общего собрания членов кооператива или дополнения к ней без согласия на это инициатора созыва указанного собрания.

Орган управления кооперативом либо имеющая право на созыв общего собрания членов кооператива группа членов кооператива или ассоциированных членов кооператива, вправе предложить включить в повестку дня этого собрания вопрос о досрочном освобождении от должности председателя кооператива или исполнительного директора кооператива. При этом они обязаны дать в письменной форме обоснование своих предложений. Орган управления

кооперативом либо группа членов кооператива или ассоциированных членов кооператива, осуществляющие созыв общего собрания членов кооператива, в повестку дня которого включен вопрос о досрочном освобождении от должности председателя кооператива или исполнительного директора кооператива, обязаны не менее чем за 30 дней до начала проведения указанного общего собрания направить эти предложения для получения заключения в ревизионный союз, членом которого является кооператив.

Правление кооператива или в случае приостановления его полномочий наблюдательный совет кооператива в течение семи дней с даты получения требования о проведении внеочередного общего собрания членов кооператива обязаны принять решение о проведении указанного собрания либо об отказе в его проведении.

Решение об отказе в проведении внеочередного общего собрания членов кооператива может быть принято только в случае, если ни один из вопросов предлагаемой повестки дня внеочередного общего собрания членов кооператива не относится к его компетенции или не соответствует требованиям федеральных законов либо не соблюдены требования к проведению внеочередного общего собрания членов кооператива. В случае, если один вопрос или несколько вопросов предлагаемой повестки дня внеочередного общего собрания членов кооператива относятся к его компетенции и соблюдены остальные требования к проведению общего собрания членов кооператива, внеочередное общее собрание членов кооператива должно быть проведено.

Если в течение семи дней со дня получения правлением кооператива требования о проведении внеочередного общего собрания членов кооператива правлением кооператива не будет принято решение о проведении указанного собрания или будет принято решение об отказе в его проведении либо решение о проведении указанного собрания в установленный срок не будет выполнено, внеочередное общее собрание членов кооператива может быть создано наблюдательным советом кооператива, ревизионным союзом кооперативов, членом которого является кооператив, членами кооператива или ассоциированными членами кооператива, имеющими право на созыв внеочередного общего собрания членов кооператива. В данном случае правление кооператива обязано предоставить инициаторам созыва внеочередного общего собрания членов кооператива списки членов кооператива, ассоциированных членов кооператива и их адреса.

Не позднее, чем за 30 дней до даты проведения общего собрания членов кооператива члены кооператива и ассоциированные члены кооператива должны быть уведомлены в письменной форме о созыве данного собрания, месте, дате и времени его проведения и его повестке. В случае необходимости проведения собраний ассоциированных членов кооператива для избрания на них участников общего собрания членов кооператива, помимо указанных сведений, должны содержаться сведения о дате, месте и времени проведения собрания ассоциированных членов кооператива, на котором избираются участники общего собрания членов кооператива или уполномоченные, а также фамилия, имя, отчество представителя правления кооператива или представителя наблюдательного совета кооператива, которые отвечают за проведение данного собрания и обязаны доложить участникам данного собрания основные вопросы повестки дня предстоящего общего собрания членов кооператива или собрания уполномоченных кооператива.

Уведомление в письменной форме о созыве общего собрания членов кооператива вручается члену кооператива под расписку или направляется ему посредством почтовой связи. Уставом кооператива, число членов и ассоциированных членов которого превышает 300 человек, может предусматриваться порядок направления уведомления о созыве общего собрания членов кооператива путем публикации в периодическом печатном издании не позднее, чем за 30 дней до даты проведения общего собрания членов кооператива. Такая форма уведомления допускается при условии, если наименование этого печатного издания определено уставом кооператива и о таком порядке все члены кооператива и ассоциированные члены кооператива извещены в письменной форме под расписку или посредством почтовой связи.

Отказ в письменной форме члена кооператива, которому направляется указанное уведомление, от его получения означает, что данный член кооператива уведомлен о созыве общего собрания членов кооператива. Отказ от права участия в голосовании может быть подписан членом кооператива в любое время.

Повестка дня годового общего собрания членов кооператива формируется правлением кооператива. Наблюдательный совет кооператива, или составляющая не менее одной десятой от числа всех членов кооператива группа членов кооператива, или составляющая не менее одной

трети от числа ассоциированных членов кооператива группа ассоциированных членов кооператива дополнительно вправе внести в письменной форме в повестку дня годового общего собрания членов кооператива не более двух вопросов и выдвинуть кандидатов в наблюдательный совет кооператива, правление кооператива, на должность председателя кооператива.

Дополнительные вопросы, подлежащие включению в повестку дня годового общего собрания членов кооператива, должны быть внесены в правление кооператива не позднее чем через 30 дней после окончания финансового года.

Содержание уведомления о созыве общего собрания является особенно важным, так как только при полном и правильном изложении информации гарантируется, что каждый член кооператива может заранее подготовиться к дискуссии на собрании. Особенно важно соблюдать порядок объявления повестки дня. Члены кооператива должны заблаговременно знать, о чем пойдет речь на собрании, чтобы они могли решить, обязательно ли их присутствие и подготовиться к обсуждению вопросов. Недопустимо предусматривать принятие конкретных решений в пункте повестки дня "разное". Недостаточно указать в качестве вопроса повестки дня "Переизбрание правления", если сначала предусмотрен отзыв членов правления. Пункт "Довыборы в правление" был бы неполным и ошибочным, если речь идет об отзыве и новых выборах. Формулировка пункта повестки дня "Внесение изменений в устав" совершенно недостаточна, так как является неконкретной; в повестке должны быть обязательно указаны те положения устава, которые подлежат изменению. Если должны быть изменены многие положения устава, то должно быть указано, где и когда можно ознакомиться с новым текстом. Это может быть сформулировано следующим образом: "Внесение изменений в устав кооператива в связи с _____; все члены кооператива могут просмотреть проект нового устава в рабочее время в помещении правления".

Правление кооператива не вправе менять формулировку дополнительных вопросов, подлежащих включению в повестку дня годового общего собрания членов кооператива. Дополнительные вопросы, равно как и предложения о выдвижении кандидатов в органы управления кооперативом, подлежат включению в повестку дня годового общего собрания членов кооператива, за исключением случаев, если:

- 1) срок внесения этих вопросов в правление кооператива не соблюден;
- 2) кандидаты в органы управления кооперативом не являются членами кооператива;
- 3) дополнительные вопросы, подлежащие включению в повестку дня годового общего собрания членов кооператива, не соответствуют требованиям Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации", иных нормативных правовых актов Российской Федерации или устава кооператива.

Мотивированное решение правления кооператива об отказе во включении в повестку дня годового общего собрания членов кооператива дополнительных вопросов или предложений о выдвижении кандидатов в органы управления кооперативом в семидневный срок с момента внесения этих вопросов и предложений в правление кооператива направляется лицам или в орган управления кооперативом, которые внесли эти вопросы и предложения в повестку дня годового общего собрания членов кооператива. Указанные лица или орган управления кооперативом могут обжаловать это решение в суд.

Уведомления о созыве общего собрания либо лично вручаются под расписку членам кооператива, либо отправляются по почте и тогда в качестве доказательства отсылки достаточно почтовых квитанций. Если кто-то из членов кооператива отказывается выдать расписку в получении уведомления, то представитель кооператива, который занимается вручением уведомлений, должен составить и подписать об этом акт, который имеет такое же значение, что и предусмотренный в п. 5 отказ в письменной форме члена кооператива от получения уведомления.

Решения общего собрания будут незаконными, если были нарушены сроки и порядок созыва собрания. Если повестка дня сформулирована недостаточно конкретно, то решения, хотя и могут быть приняты, но они являются оспоримыми.

Собрание уполномоченных

В кооперативе, в котором число членов превышает 200 членов, общее собрание членов кооператива может проводиться в форме собрания уполномоченных, но только в том случае, если это предусмотрено уставом кооператива. Если это положение не было предусмотрено в уставе, то

оно может быть введено в устав позднее посредством принятия решения на общем собрании большинством голосов, которое предусмотрено для решений по изменению устава, то есть большинством в две трети на момент принятия решения.

Законом установлена норма, согласно которой положения об общем собрании действительны и в отношении собрания уполномоченных. Это означает, что все полномочия, порядок и сроки созыва, порядок принятия и обжалования решений, определенные в Законе для общего собрания членов кооператива, в равной мере распространяются и на собрание уполномоченных.

Уполномоченным может быть физическое лицо, являющееся или членом кооператива, или ассоциированным членом кооператива, или представителем юридического лица - члена кооператива либо ассоциированного члена кооператива. Члены правления кооператива, члены наблюдательного совета кооператива или председатель кооператива, не избранные уполномоченными, принимают участие в собрании уполномоченных без права голоса, но имеют право выступать на собрании и вносить предложения.

Уполномоченные избираются на собраниях по месту работы либо месту жительства и (или) месту нахождения членов кооператива или ассоциированных членов кооператива открытым или тайным голосованием на каждое предстоящее собрание уполномоченных после получения членами кооператива уведомления в письменной форме с указанием повестки дня собрания уполномоченных, даты, места и времени его проведения, нормы избрания уполномоченных на данное собрание.

Уполномоченный должен избираться не более чем от 10 членов кооператива. Число уполномоченных, избранных от ассоциированных членов кооператива, не должно превышать 20 процентов от числа уполномоченных, избранных от членов кооператива. Число уполномоченных устанавливается исходя из числа членов кооператива и числа ассоциированных членов кооператива на конец соответствующего финансового года.

Уполномоченный не может передать свои функции другому члену кооператива. Осуществление их является сугубо персональным делом.

Порядок проведения общего собрания и принятия решений

Каждый член кооператива имеет право принять участие в общем собрании лично или через своего представителя, которому член кооператива выдает доверенность, подписанную от своего имени. На общем собрании членов кооператива представлять по доверенности имеет право член кооператива только одного другого члена кооператива, ассоциированный член кооператива, имеющий право голоса, не более трех других ассоциированных членов кооператива, имеющих право голоса. Юридическое лицо - член кооператива или ассоциированный член кооператива - может быть представлено на общем собрании членов кооператива без доверенности руководителем этого юридического лица или по доверенности иным работником этого юридического лица.

Вправе участвовать в общих собраниях членов кооперативов с правом совещательного голоса представители союза (ассоциации), в которую входит данный кооператив. Иные не являющиеся членами кооператива или ассоциированными членами кооператива лица могут участвовать в общем собрании членов кооператива только по решению данного собрания и не имеют права представлять членов кооператива или ассоциированных членов кооператива на общем собрании членов кооператива.

Кворум при принятии решений, если уставом кооператива не установлено иное, должен составлять не менее:

- на общем собрании членов кооператива, лично присутствующих членов кооператива, - 25 процентов от общего числа членов кооператива, имеющих право голоса, но не менее 5 членов кооператива в случае, если число членов кооператива составляет менее 20 членов;

- на собрании уполномоченных - 50 процентов от общего числа избранных уполномоченных, но не менее 30 уполномоченных.

Общее собрание членов кооператива не вправе принимать решения по вопросам повестки дня, объявленным в нарушение порядка и сроков созыва общего собрания членов кооператива, за исключением регламента работы общего собрания членов кооператива в случае, если на данном собрании присутствуют все члены кооператива.

Общее собрание членов кооператива принимает решения большинством голосов, если Закон или устав кооператива не устанавливает иные требования. При принятии решений по вопросам,

отнесенным к исключительной компетенции общего собрания, необходимо чтобы за них, в соответствии с Законом проголосовало не менее двух третей членов кооператива от числа присутствующих на общем собрании. Закон допускает установление уставом кооператива и более высокого, чем в две трети голосов кворума для принятия решений по вопросам, относящимся к исключительной компетенции общего собрания. Однако, на наш взгляд, повышать кворум нецелесообразно, так как это усложнит процедуру принятия решений, не делая при этом их более значимыми.

Для принятия остальных решений достаточно иметь простое большинство голосов; это означает, что воздержавшихся от голосования и недействительные голоса при подсчете не учитываются, а решающим является соотношение голосов "за" к голосам "против". При этом для принятия положительного решения количество голосов "за" должно хотя бы на один голос быть больше, чем голосов "против". Например, на собрании присутствуют 35 членов кооператива. Воздерживались от голосования 10 человек, проголосовали "за" - 13, "против" - 12 человек. Результат: большинством в один голос решение принято. При равенстве голосов решение считается не принятым; голос председателя собрания в данном случае нельзя рассматривать как решающий.

В голосовании на общем собрании не вправе участвовать члены кооператива, не внесшие в установленном порядке паевой взнос, а также в случае, когда в отношении их принимаются решения об отстранении от выборной должности или об освобождении от обязательств перед кооперативом, а также в случае предъявления к ним исковых требований.

По предложению наблюдательного совета кооператива или, при его отсутствии, по предложению правления кооператива для проведения голосования на общем собрании членов кооператива из числа его участников избирается счетная комиссия в составе не менее трех человек. В состав счетной комиссии не могут входить члены правления кооператива, члены наблюдательного совета кооператива, председатель кооператива или выдвигаемые кандидаты в эти органы управления кооперативом. Счетная комиссия определяет кворум общего собрания членов кооператива, разъясняет вопросы, возникающие в связи с реализацией членами кооператива и ассоциированными членами кооператива права голоса на общем собрании членов кооператива и соблюдением порядка голосования, обеспечивает порядок голосования, осуществляет подсчет голосов и подведение итогов голосования, составляет протокол об итогах голосования, передает в архив этот протокол и бюллетени для голосования.

Итоги голосования оглашаются на общем собрании членов кооператива, в ходе которого проводилось голосование. Уставом кооператива или решением общего собрания членов кооператива может быть дополнительно предусмотрено направление в письменной форме уведомления об итогах голосования членам кооператива и ассоциированным членам кооператива, которые отсутствовали на общем собрании членов кооператива.

Решения общего собрания членов кооператива (собрания уполномоченных) оформляются протоколом, который составляется в ходе этого собрания и оформляется не менее чем в двух экземплярах не позднее чем через десять дней после окончания этого собрания. В протоколе общего собрания членов кооператива (собрания уполномоченных) должны содержаться следующие сведения:

- 1) наименование кооператива и информация о его месте нахождения;
- 2) место, дата и время проведения общего собрания членов кооператива;
- 3) дата извещения о проведении общего собрания членов кооператива и дата представления материалов, прилагаемых к повестке дня общего собрания членов кооператива;
- 4) общее число членов кооператива на дату извещения о проведении общего собрания членов кооператива, число присутствующих на общем собрании членов кооператива и ассоциированных членов кооператива с правом решающего голоса. При проведении собрания уполномоченных - число избранных уполномоченных и число присутствующих на этом собрании уполномоченных;
- 5) отметка о правомочности (неправомочности) общего собрания членов кооператива;
- 6) объявленная повестка дня общего собрания членов кооператива;
- 7) фамилия, имя, отчество и должность лица, выступающего на общем собрании членов кооператива, и основные положения его выступления;
- 8) результаты голосования по вопросам повестки дня общего собрания членов кооператива, решения, принятые и объявленные на этом собрании.

К протоколу общего собрания членов кооператива прилагаются:

1) решение правления кооператива, или наблюдательного совета кооператива, или инициативной группы членов кооператива, или ассоциированных членов кооператива о созыве общего собрания членов кооператива;

2) список членов кооператива и имеющих право голоса ассоциированных членов кооператива, которые приняли участие в общем собрании членов кооператива. При проведении собрания уполномоченных - список избранных уполномоченных и список уполномоченных, принявших участие в собрании уполномоченных;

3) доверенности, представленные общему собранию членов кооператива, на право представительства или протоколы об избрании уполномоченных;

4) материалы, представленные по повестке дня общего собрания членов кооператива;

4.1) бюллетени для голосования;

5) заявления, предложения и особые мнения, в отношении которых членами кооператива и ассоциированными членами кооператива выражено требование приобщить их к протоколу общего собрания членов кооператива;

б) иные предусмотренные уставом кооператива, внутренними документами (положениями) кооператива или общим собранием членов кооператива документы.

Каждый из двух экземпляров протокола общего собрания членов кооператива должен быть подписан председателем и секретарем этого собрания, председателем кооператива и по решению общего собрания членов кооператива членами наблюдательного совета кооператива или не менее чем тремя иными членами кооператива. Если одно из лиц, которые должны подписать протокол общего собрания членов кооператива, отказывается его подписать, оно обязано указать в протоколе этого собрания причины своего отказа.

В правлении кооператива, наблюдательном совете кооператива должно храниться по одному экземпляру протокола общего собрания членов кооператива. Правление кооператива обязано по требованию члена кооператива или ассоциированного члена кооператива ознакомить их с протоколом общего собрания членов кооператива либо выдать им удостоверенные копии протокола этого собрания или выписки из протокола этого собрания, за исключением сведений, отнесенных общим собранием членов кооператива к коммерческой тайне, за плату, не превышающую расходов на изготовление этих копий или выписок.

В случае если члены кооператива или ассоциированные члены кооператива подали заявления о недостоверности протокола общего собрания членов кооператива или его неполноте, эти заявления должны быть рассмотрены на ближайшем общем собрании членов кооператива.

В связи с принципиальным значением общих, прямых и тайных выборов и в целях обеспечения демократического порядка их проведения, общим собранием кооператива должно быть принято "Положение о выборах". Желательно проводить выборы, как правило, с использованием избирательных бюллетеней; по возможности отказаться от выборов открытым голосованием. Избирательные бюллетени должны быть оформлены таким образом, чтобы было невозможно определить, кому конкретно они были выданы для голосования.

Члены кооператива и их уполномоченные, присутствующие на общем собрании, имеют право высказать свое мнение по тому или иному вопросу, сделать заявление, внести предложение или высказать пожелание. Право высказаться на общем собрании позволяет сформировать мнение по тому или иному вопросу. Член кооператива не может быть лишен права высказать свое мнение путем принятия решения правлением или наблюдательным советом. О порядке предоставления слова участникам общего собрания решает председатель собрания.

Следует иметь в виду, что "сделать заявление" (или "внести предложение") и "высказать пожелание" на собрании не одно и то же. Если пожелания высказываются в порядке общей дискуссии с целью формирования мнения на общем собрании, то заявление является формальным предложением для принятия решения по тому или иному пункту повестки дня или регламенту собрания. Лицо, не являющееся членом кооператива, не имеет права делать заявления (вносить предложения). Представители ревизионного союза имеют особое право сделать заявление в рамках ст. 32 Закона.

Члены кооператива имеют право на общем собрании на получение информации о делах кооператива, если получение такой информации необходимо для формирования мнения или надлежащего выполнения пунктов повестки дня. Неправомочный отказ от выдачи информации делает решения общего собрания оспоримыми.

На общих собраниях членов кооператива, если иное не предусмотрено уставом кооператива, председательствует председатель наблюдательного совета кооператива. В компетенцию председателя собрания входит следующее: открытие собрания; допуск или отказ от участия в собрании не членов кооператива; оглашение и пояснение пунктов повестки дня; установление процедуры обсуждения и голосования в рамках Закона и устава; ограничение времени на выступления отдельных участников собрания; осуществление мероприятий по наведению порядка (призыв к порядку, лишение слова, удаление из зала и др.); оглашение результатов голосования; объявление перерыва собрания; закрытие собрания.

Другие решения, касающиеся порядка ведения общего собрания, остаются в компетенции общего собрания. К ним относятся: изменение повестки дня; перенесение на другой срок и исключение из повестки дня отдельных пунктов; принятие решения о заявлениях на включение в повестку дня отдельных вопросов; общее ограничение времени выступлений, установление списка выступающих, окончание дискуссии; перенесение общего собрания на другой срок.

Задачей председателя собрания является упорядоченное рассмотрение в соответствии с принятым регламентом всех пунктов повестки дня. Председатель собрания открывает и закрывает собрание; он руководит им по общепринятым нормам ведения собраний и должен соблюдать при этом кооперативный принцип равноправия. Необходимо, чтобы председатель собрания тщательно подготовился к повестке дня, знал важнейшие положения устава и Закона и имел бы в распоряжении эти документы на собрании. Председателю собрания надлежит назвать пункты повестки дня, предложить их на обсуждение и после каждого голосования отчетливо объявить их выполненными. Он определяет порядок предоставления слова, вносит предложения по порядку проведения голосований, а также объявляет результаты голосования.

Правление кооператива

Председатель кооператива, правление кооператива избираются общим собранием членов кооператива из числа членов кооператива на срок не более чем пять лет. Председатель кооператива является членом правления кооператива и возглавляет его.

Правление кооператива, если уставом кооператива не установлено иное, состоит из трех человек. Таким образом, Закон ориентирует на создание правления кооператива с численностью не выше 3-х человек, так как правление должно состоять только из тех лиц, которые реально осуществляют в кооперативе исполнительные функции и, как правило, заняты выполнением этих функций на постоянной основе. Следует также учитывать, что в соответствии со ст. 28 Закона члены правления по решению суда отвечают за убытки, причиненные кооперативу, вследствие недобросовестного исполнения своих служебных обязанностей. При этом причинители вреда несут солидарную ответственность. А потому нецелесообразно в правление включать рядовых членов кооператива, на которых также будет распространяться данная ответственность, хотя реально управленческие функции они не исполняют.

К компетенции правления кооператива относится решение следующих вопросов:

- 1) прием заявлений о вступлении в члены кооператива или ассоциированные члены кооператива, выходе из членов кооператива или ассоциированных членов кооператива;
- 2) предварительное рассмотрение вопросов об исключении из членов кооператива или ассоциированных членов кооператива;
- 3) заключение договоров с ассоциированными членами кооператива;
- 4) утверждение размера и формы возвращаемого пая при выходе из кооператива, установление места нахождения земельного участка в случае, если в счет пая выходящему из кооператива выделяется земельный участок;
- 5) формирование повестки дня общего собрания членов кооператива и его созыв;
- 6) принятие совместно с наблюдательным советом кооператива решения о погашении приращенных паев, выплате дивидендов или кооперативных выплат, предоставлении кредитов членам кооператива или ассоциированным членам кооператива;
- 7) совершение не отнесенных к компетенции общего собрания членов кооператива сделок;
- 8) рассмотрение совместно с наблюдательным советом кооператива заключения ревизионного союза, касающегося результатов ревизии кооператива, и определение мер по устранению выявленных нарушений;
- 9) утверждение рыночной стоимости не денежных взносов, вносимых в качестве паевых взносов;

10) решение иных отнесенных законом, уставом кооператива или решением общего собрания членов кооператива к компетенции правления кооператива вопросов.

Правление кооператива действует на основании устава кооператива и, если это предусмотрено уставом кооператива, положения о правлении кооператива, утверждаемого наблюдательным советом кооператива или общим собранием членов кооператива и устанавливающего сроки, порядок созыва и проведения заседаний правления кооператива, принятия решений и оформления протоколов заседаний правления кооператива. Уставом кооператива или положением о правлении кооператива может быть предусмотрено распределение обязанностей между членами правления кооператива.

Заседания правления кооператива проводятся председателем кооператива, который подписывает от имени правления кооператива принятые решения и протоколы правления кооператива, если уставом кооператива или положением о правлении кооператива не предусмотрено подписание этих документов и иными членами правления кооператива.

Председатель кооператива без доверенности действует на основании решений общего собрания членов кооператива, наблюдательного совета кооператива и правления кооператива по вопросам, отнесенным к компетенции этих органов, и по остальным вопросам единолично от имени кооператива. Он представляет кооператив в органах государственной власти, органах местного самоуправления и организациях, распоряжается в соответствии с уставом кооператива имуществом кооператива, заключает договоры и выдает доверенности, в том числе с правом передоверия, открывает счета кооператива в банках и других кредитных организациях, осуществляет прием и увольнение работников кооператива, организует их работу, издает обязательные для исполнения членами кооператива и работниками кооператива приказы и распоряжения, организует выполнение решений общего собрания членов кооператива и наблюдательного совета кооператива и исполняет иные не противоречащие уставу кооператива функции в интересах кооператива.

Уставом кооператива может быть предусмотрена передача ряда полномочий председателя кооператива и правления кооператива исполнительному директору на основании трудового договора, заключаемого с ним от имени кооператива наблюдательным советом кооператива или при его отсутствии председателем кооператива на основании решения общего собрания членов кооператива. Исполнительная дирекция формируется в отличие от правления кооператива не обязательно из членов кооператива. Здесь главным требованием является наличие профессиональных качеств по управлению кооперативом.

Размер оплаты труда председателя кооператива и членов правления кооператива устанавливается общим собранием членов кооператива в зависимости от объема производственной и иной хозяйственной деятельности кооператива, а также от объема работы, выполняемой членами правления кооператива.

Председатель кооператива и члены правления кооператива осуществляют управление кооперативом. При этом они должны соблюдать ограничения, установленные законом и уставом кооператива. Председатель кооператива и члены правления кооператива подотчетны наблюдательному совету кооператива и общему собранию членов кооператива.

Председатель кооператива, или члены правления кооператива, или исполнительный директор кооператива могут быть в любое время освобождены от исполнения своих обязанностей по решению общего собрания членов кооператива, созванного в порядке, определенном Законом и уставом кооператива.

Полномочия членов правления кооператива могут быть временно, до решения общего собрания членов кооператива, приостановлены наблюдательным советом кооператива. В течение 30 дней со дня принятия этого решения наблюдательный совет кооператива обязан созвать общее собрание членов кооператива, которое должно отменить решение наблюдательного совета кооператива или избрать новых членов правления кооператива и (или) председателя кооператива.

В кооперативах численностью до 25 человек, в которых в соответствии с Законом предусмотрено избрание только председателя кооператива, полномочия и обязанности правления кооператива осуществляет председатель кооператива.

Председатель кооператива и члены правления кооператива должны действовать в интересах кооператива добросовестно и разумно. Они должны принимать меры по охране конфиденциальности информации, составляющей служебную и (или) коммерческую тайну, которая стала им известна в связи с осуществлением их полномочий.

Убытки, причиненные кооперативу вследствие недобросовестного исполнения своих обязанностей членами правления кооператива, подлежат возмещению ими кооперативу на основании судебного решения. При этом причинители вреда несут солидарную ответственность.

Член правления кооператива обязан в установленном законом порядке возместить убытки, причиненные им кооперативу, в случаях, если в нарушение Закона или устава кооператива:

- погашаются полностью или частично паевые взносы, выплачиваются дивиденды или кооперативные выплаты;
- передается или продается имущество кооператива;
- производятся кооперативные выплаты после наступления неплатежеспособности кооператива либо после объявления о его несостоятельности (банкротстве);
- предоставляется кредит.

Члены правления кооператива не возмещают кооперативу убытки, если их действия основываются на решении общего собрания и не освобождаются от ответственности, если они действовали только с одобрения наблюдательного совета кооператива.

Член правления кооператива освобождается от ответственности, если он не присутствовал на заседании правления кооператива, на котором было принято решение, в результате которого кооперативу были причинены убытки, или присутствовал на заседании правления кооператива, на котором было принято указанное решение, но голосовал против указанного решения или воздержался от голосования, что должно быть отражено в протоколе заседания правления кооператива.

Председатель кооператива несет ответственность, предусмотренную Законом для членов правления кооператива. Исполнительный директор кооператива несет ответственность в порядке и на условиях, которые предусмотрены трудовым договором, заключаемым исполнительным директором с кооперативом.

Правление является исполнительным органом кооператива, который руководит кооперативом под свою ответственность. В принципе, правление должно соблюдать только те ограничения, которые содержатся в Законе или уставе. И хотя оно может выполнять отдельные указания, принятые общим собранием или наблюдательным советом, но не обязано этого делать во всех без исключения случаях. Это означает, что правление не должно просить ни у кого согласия, если оно принимает определенные решения и воплощает их в жизнь, например, строит хранилища для зерна, покупает трактор или решает, кому и по какой цене будет реализована продукция. В противном случае было бы очень трудно принять вообще какое-либо решение в кооперативе.

Общее собрание собирается, как правило, один раз в году. И хотя существует возможность созыва общего собрания несколько раз в году проблемы оперативного руководства кооперативом таким способом решить невозможно. Как правило, рядовые члены кооператива не имеют необходимого кругозора, опыта и квалификации для того, чтобы принимать надлежащие оперативные решения. Всегда также есть такие вопросы, которые необходимо решить в течение одного дня; в такой ситуации невозможно соблюсти сроки созыва общего собрания, указанные в Законе.

Однако если речь идет о принципиальных решениях, имеющих большое значение для всего кооператива, правление не может одно принимать решения, а должно получить согласие другого органа, в котором также имеются квалифицированные специалисты. В уставе должно быть предусмотрено, что по всем хозяйственным операциям, которые выходят за рамки обычных, необходимо получить согласие наблюдательного совета. Это действует, например, для следующих сфер деятельности:

- приобретение, застройка, обременение и отчуждение земельных участков и приравненных к ним прав;
- прием или передача недвижимого имущества предприятия;
- учреждение или закрытие филиалов и дочерних предприятий;
- подача заявлений правового характера, имеющих какое-то особое значение для кооператива;
- приобретение и отчуждение движимого имущества стоимостью более ____ руб. (указываемая здесь сумма должна ориентироваться в каждом случае на размер кооператива).

Такого рода решения должны приниматься при условии, если правление и наблюдательный совет - каждый по отдельности - примет большинством голосов соответствующее решение, оформленное протоколом. Однако во всех этих случаях договоры с деловыми партнерами подписываются только правлением.

Правление является руководящим органом для всех работников. Оно решает, кто будет принят на работу, кто уволен и устанавливает размер служебных окладов. Было бы целесообразным предусмотреть в уставе, чтобы при назначении сотрудников на ключевые должности (руководитель отдела или исполнительный директор, которые не входят в состав правления) необходимо сначала получить согласие наблюдательного совета.

Это требование согласуется с тем положением, что члены правления обязаны возместить кооперативу ущерб в случае его возникновения (см. ст. 28 Закона и комментарий к ней) из-за нарушения ими своих обязанностей, в особенности, если они в предусмотренных уставом случаях не получили предварительного согласия наблюдательного совета.

Правление имеет не только право, но и обязанность руководить кооперативом под собственную ответственность при строгом соблюдении всех положений Закона и устава. Поэтому правление должно само принимать все важнейшие решения и не может передать эту обязанность наемным работникам или третьим лицам.

Правление обязано в любой момент предоставить для просмотра свои документы наблюдательному совету.

Решения принимаются членами правления совместно. Это означает, что правление принимает решения на своих заседаниях. На этих заседаниях должны присутствовать все члены правления, если только кто-либо из членов правления не выскажет в явной форме своего отказа. Отсутствие приглашения кого-либо из членов правления участвовать в заседании ведет к недействительности принятых решений, если его присутствие могло бы повлиять на результат. Несмотря на это, недействительные с точки зрения внутренних отношений в кооперативе решения правления являются действительными для партнеров и третьих лиц, если оформленные по принятым решениям официальные документы подписаны.

На заседаниях правления решения принимаются открытым голосованием и, как правило, простым большинством голосов с учетом личной ответственности членов правления. При равенстве голосов, поданных "за" и "против", решение считается не принятым.

Если правление распределяет обязанности между своими членами, то каждый член правления имеет право и обязан один принимать и выполнять решения по вопросам, отнесенным к его компетенции. Однако члены правления должны регулярно отчитываться на заседаниях правления о своей деятельности, так как существует общая ответственность правления, и поэтому остальные члены правления должны иметь право на осуществление контроля.

Распределение обязанностей должно предусматриваться в уставе в широком смысле, например, по закупкам, продаже, строительству, реализации или по определенным территориям. Однако для каждой сферы деятельности уставом должна предусматриваться определенная сумма, при превышении которой необходимо принятие решения на совместном заседании правления.

Так как существует принцип коллективной ответственности членов правления за управление кооперативом, то желательно, чтобы предусмотренная в п. 5 возможность передачи исполнительной дирекции функций найма работников и организации их работы не применялась вообще или применялась в ограниченном масштабе. В остальных же случаях компетенция исполнительной дирекции, а также ее правовое отношение с правлением регулируется уставом.

Наблюдательный совет кооператива

Наблюдательный совет кооператива состоит, как правило, из трех человек, обязательно являющихся членами кооператива. Уменьшать численность наблюдательного совета нецелесообразно, так как при этом возрастает вероятность субъективного подхода к принятию решений. Уставом может быть установлено минимальное и максимальное число членов наблюдательного совета, например, "минимум – три, максимум – шесть".

Только дееспособное лицо может быть членом наблюдательного совета. Уставом кооператива могут быть конкретизированы другие требования к члену наблюдательного совета, которые способствовали бы наилучшему выполнению задач наблюдательного совета.

Член наблюдательного совета не может совмещать функции члена правления или председателя кооператива.

Члены наблюдательного совета могут избираться только общим собранием, причем необходимым большинством в две трети присутствующих на собрании членов кооператива. Кандидаты в члены наблюдательного совета участвуют в проведении выборов на общих основаниях и могут принимать участие в голосовании по своей кандидатуре. Право выдвинуть

предложение на выборах членов наблюдательного совета принадлежит каждому члену кооператива, за исключением председателя кооператива и членов правления кооперативом.

Закон не предписывает процедуры проведения выборов (тайным или открытым голосованием), поэтому устав кооператива может включать положения по этому вопросу. Недопустимо только применять такую процедуру голосования, при которой бы весь список кандидатов либо полностью принимался, либо отклонялся, т.е. отсутствовало бы право выбора.

Обязательным условием является согласие кандидата выполнять функции члена наблюдательного совета. Иными словами, нельзя использовать метод давления, хотя бы и авторитетом общего собрания, для принуждения члена кооператива выполнять обязанности члена наблюдательного совета, если он этого не желает.

Члены наблюдательного совета не могут получать вознаграждение (оплату) за свою работу по результатам деятельности кооператива. Возмещение затрат, которые они понесли при выполнении своих обязанностей, осуществляется по решению общего собрания на основании документально подтвержденных фактических издержек, либо путем выделения общей суммы, предусматривающей вероятные расходы членов наблюдательного совета.

Законом установлено, что председатель наблюдательного совета кооператива и заместитель председателя наблюдательного совета кооператива избираются на заседании наблюдательного совета кооператива из числа членов наблюдательного совета кооператива сроком на три года. В то же время Закон не содержит никаких положений о сроке полномочий члена наблюдательного совета, поэтому устав или общее собрание должны определить его конкретную продолжительность.

Полномочия члена наблюдательного совета прекращаются с истечением срока, на который он был избран. Это положение действует и тогда, когда новый член наблюдательного совета, сменяющий в должности выбывшего, еще не избран. Если предполагается, что по окончании срока своих полномочий член наблюдательного совета и далее должен входить в его состав, то необходимо провести новые выборы. В случае, когда в уставе предусмотрено, что ежегодно из состава наблюдательного совета выбывает треть (или другое количество) его членов, то срок их полномочий истекает автоматически.

Полномочия члена наблюдательного совета прекращаются также в связи с выходом или исключением его из кооператива и при добровольном отказе по каким-либо причинам от своих полномочий. Кроме того, полномочия члена наблюдательного совета могут быть досрочно прекращены общим собранием путем принятия решения большинством не менее чем две трети голосов от числа присутствующих на собрании.

Практика показывает, что результативность работы наблюдательного совета во многом зависит от его председателя. Председатель наблюдательного совета избирается из числа его членов. Назначение председателя другими руководящими органами кооператива недопустимо. Функциями председателя наблюдательного совета кооператива являются подготовка, созыв, ведение заседаний наблюдательного совета кооператива и организация деятельности наблюдательного совета кооператива в соответствии с положением, утвержденным общим собранием членов кооператива. Председатель должен организовать четкое ведение протоколов и всей документации. Он также представляет наблюдательный совет во всех внешних взаимоотношениях.

Порядок принятия решений наблюдательным советом устанавливается уставом. В связи с этим в уставе, в частности, должно быть сказано, что решения наблюдательного совета, как правило, принимаются на его заседаниях. Лишь в отдельных случаях, когда член (или члены) наблюдательного совета не может по каким-либо причинам принять участие в работе заседания, он может направить по почте или передать председателю свое мнение в письменном виде.

При голосовании каждый член наблюдательного совета имеет равные права и не обязан следовать чьим-либо указаниям. При принятии решений он должен исходить только из принципа разумности и добросовестности в отношении интересов кооператива. Созыв заседаний наблюдательного совета производится его председателем. Если председатель наблюдательного совета отсутствует, то заседание совета созывается заместителем председателя. При этом повестка дня заседания должна быть сообщена членам наблюдательного совета заранее. Если рассматриваемый вопрос оглашается непосредственно на заседании наблюдательного совета, то решение по нему будет действительным только в том случае, если никто из членов совета не возражает против рассмотрения данного вопроса.

Уставом должно определяться необходимое для принятия решений количество присутствующих членов наблюдательного совета, например, не менее половины его членов. Однако, устав должен требовать принятия участия в заседании как минимум двух членов наблюдательного совета. Устав может установить и другие требования в отношении правомочности принятия решений, например, то, что на заседании должен присутствовать председатель наблюдательного совета.

Наблюдательный совет принимает свои решения, как правило, простым большинством голосов. Однако, устав может предусмотреть требование квалифицированного большинства при принятии решений как во всех случаях, так и по отдельным вопросам. По всем решениям наблюдательного совета должны составляться протоколы и другие документы в установленном порядке. Каждый член наблюдательного совета имеет право на ознакомление с окончательно оформленным протоколом заседания и получение копии.

Члены правления кооператива, вышедшие из его состава, не могут быть избраны в наблюдательный совет до принятия общим собранием решения о прекращении их полномочий. Решение общего собрания должно содержать оценку прежней деятельности члена правления.

Наблюдательный совет наделен полномочиями по осуществлению контроля за деятельностью правления кооператива во всех без исключения сферах управления и ознакомлению с любой документацией кооператива, включая все текущие записи, банковские, финансовые и кредитные документы, договоры, текущие и перспективные планы, годовые и квартальные бухгалтерские отчеты, отчеты о результатах ревизионной проверки, протоколы заседаний правления и другие. Наблюдательный совет уполномочен проверить состояние кассы кооператива, а также наличие ценных бумаг, торговых документов и товарные запасы, провести инвентаризацию. Наблюдательный совет путем проведения выборочного контроля должен собрать достоверную и разностороннюю информацию о деятельности правления и на ее основании сформировать свое мнение о том, выполняет ли правление кооператива свои функции надлежащим образом или нет. Таким образом, осуществление контроля наблюдательным советом должно охватывать все, что, исходя из функций правления, можно считать его задачами.

Вместе с тем, осуществление контроля за деятельностью правления не должно быть тотальным. Нет никакой необходимости в том, чтобы наблюдательный совет контролировал каждое отдельное мероприятие по управлению делами, т.е. он не должен подменять правление. Наблюдательный совет должен так вести свою работу, чтобы существовала возможность оперативного проведения объективной оценки складывающейся ситуации в кооперативе и оценке деятельности правления по управлению кооперативом в соответствии с требованиями Закона и устава, а также принятыми в данной области деятельности правилами и нормами.

Наблюдательный совет вправе в любое время потребовать от правления отчет о делах кооператива. В уставе может быть предусмотрено требование о периодической (например, ежеквартальной) отчетности правления кооператива перед наблюдательным советом о текущей хозяйственной деятельности кооператива и ближайших планах. Задачей наблюдательного совета является и осуществление контроля за устранением недостатков, выявленных в ходе ревизионной проверки деятельности кооператива.

Если в процессе осуществления членом наблюдательного совета своих полномочий, другие члены наблюдательного совета будут каким-либо образом препятствовать или ограничивать его действия (например, путем принятия решения большинством голосов об ограничении доступа к документации кооператива), то член наблюдательного совета может обратиться к общему собранию кооператива по поводу неправомерных действий наблюдательного совета, либо (после этого) обратиться с заявлением в суд и иные государственные органы за защитой.

Наблюдательный совет обязан проверять бухгалтерский баланс и годовой отчет на предмет их правильности и соответствия требованиям законодательства, устава, отраслевых нормативных документов, принципам и правилам составления этих документов. При оценке предложений правления о распределении годовых доходов и мерах по покрытию годового дефицита наблюдательный совет должен обращать внимание на целесообразность и обоснованность данных предложений, соответствие их требованиям Закона и устава. О результатах своей проверки выше названных документов наблюдательный совет докладывает общему собранию до утверждения бухгалтерского баланса. В своем отчете наблюдательный совет должен дать конкретные предложения и, в случае необходимости, критические замечания.

Наблюдательный совет должен давать заключение по заявлениям о приеме или выходе из кооператива. Фактически это означает, что наблюдательным советом должно приниматься

конкретное решение по приему в члены кооператива, которое оформляется в виде заключения. Что касается выхода из кооператива, то хотя наблюдательный совет дает заключение по данному вопросу, в уставе не может быть записано, что правление и наблюдательный совет могут отказать в выходе из кооператива, если заявление о выходе подано в установленные для этого уставом кооператива сроки.

Наблюдательный совет имеет право принять решение о созыве внеочередного общего собрания членов кооператива, если это необходимо в интересах кооператива. Однако наблюдательный совет должен настаивать на созыве внеочередного собрания сначала перед правлением кооператива и только в случае отказа сам может воспользоваться предоставленным ему правом. Наблюдательный совет созывает общее собрание в случае временного приостановления им полномочий членов правления кооператива и возложения на себя функций правления.

В повседневной своей деятельности наблюдательный совет, в принципе, является полномочным представителем общего собрания, проводником и выразителем его воли. Он обязан контролировать и, при необходимости, консультировать правление кооператива. Этому соответствует и то положение, что именно председатель наблюдательного совета выполняет обязанности председателя общего собрания.

Устав кооператива может наделять наблюдательный совет дополнительными полномочиями. Например, наблюдательный совет может назначать исполнительного директора; давать заключение (согласие) в таких, например, вопросах как приобретение и отчуждение земельных участков, заключение особо важных договоров, создание и ликвидация представительств и филиалов кооператива, выдача генеральной доверенности и т.п. Для упорядочения своей деятельности наблюдательный совет разрабатывает "Положение о работе наблюдательного совета", которое утверждается общим собранием кооператива.

Полномочия, которыми наблюдательный совет наделен Законом и уставом, принадлежит ему, как органу. Свои действия наблюдательный совет реализует путем принятия решений. Члены наблюдательного совета не вправе передавать свои полномочия другим лицам.

Вместе с тем, наблюдательный совет, как орган, может наделять отдельных членов наблюдательного совета полномочиями наблюдательного совета путем принятия специального решения. Без такого решения член наблюдательного совета, в том числе и председатель, не может осуществлять полномочия наблюдательного совета, как органа. Следует иметь в виду, что данное решение не освобождает наблюдательный совет от солидарной ответственности.

Наблюдательный совет представляет кооператив в суде при предъявлении искового заявления к членам правления. Но данное полномочие существует лишь тогда, когда общее собрание приняло соответствующее решение по рассматриваемому делу. Такое решение необходимо, когда кооператив ведет судебный процесс против члена правления. При ведении судебного разбирательства наблюдательный совет на основе своего решения может уполномочить комиссию наблюдательного совета или отдельного его члена, например, председателя, быть представителем кооператива.

Закон не устанавливает, кто должен представлять кооператив в суде, когда, наоборот, член правления предъявляет иск кооперативу. Здесь следует исходить из того, что поскольку представительские полномочия правления, как органа, сохраняются, то кооператив может быть представлен в суде, как наблюдательным советом, так и правлением.

Наблюдательный совет дает соглашение на предоставление кредита члену правления, а также в тех случаях, когда последний выступает в качестве поручителя при выдаче кредита члену кооператива. Сам же кредитный договор в правовом смысле заключается между членом правления, получающим кредит, и правлением, как органом. При выдаче кредита члену кооператива, не являющемуся членом правления, согласия наблюдательного совета не требуется.

При наличии серьезных, не требующих специального разбирательства обстоятельств, как например, нанесенный или явно ожидаемый ущерб кооперативу, наблюдательный совет на основании своего решения может временно, до решения общего собрания, приостановить полномочия членов правления. Но к решению данного вопроса всегда следует подходить ответственно и осторожно, поскольку даже временное приостановление полномочий члена правления всегда будет иметь серьезные последствия не только для него самого, но и для кооператива.

В связи с этим перед приостановлением полномочий члена правления необходимо заслушать его объяснения на заседании наблюдательного совета. Результатом временного приостановления

полномочий является отстранение члена правления от ведения дел и представительства кооператива. Однако право временно лишённого полномочий члена правления на получение зарплаты продолжает существовать вплоть до принятия окончательного решения общим собранием.

В случае приостановления полномочий члена правления наблюдательный совет по возможности в короткий срок созывает общее собрание, решение которого по данному вопросу является окончательным.

В отношениях со сторонними организациями наблюдательный совет, как орган, действует под свою общую ответственность. При необходимости его представляет председатель или другое уполномоченное лицо. Обязанностью отдельных членов наблюдательного совета является требование действовать в интересах кооператива добросовестно и разумно, принимать личное участие в заседаниях наблюдательного совета, всемерно содействовать выполнению им своих задач, как органа кооператива. Председатель наблюдательного совета обязан, кроме того, организовывать заседания и всю остальную деятельность наблюдательного совета таким образом, чтобы в максимальной степени выполнить все задачи.

Если у наблюдательного совета имеется основание для предъявления претензий к работе правления, то вначале этот вопрос обсуждается на совместном заседании правления и наблюдательного совета. Претензии к деятельности правления должны быть сформулированы по возможности конкретно и ясно. При этом надо иметь в виду, что наблюдательный совет не является вышестоящим органом по отношению к правлению и не может давать правлению никаких обязательных к исполнению указаний. Члены наблюдательного совета должны попытаться в открытой дискуссии убедить членов правления в правильности своих замечаний. Если правление не принимает предъявленных к нему претензий, то вопрос может быть перенесен на обсуждение общего собрания кооператива с предварительным обсуждением на заседании специально созданной комиссии, но в особо серьезных и бесспорных случаях наблюдательный совет может воспользоваться правом временно приостановить полномочия членов правления.

Член наблюдательного совета, как и член правления, должен соблюдать обязательства по неразглашению конфиденциальной информации кооператива. При предъявлении претензий к работе правления может возникнуть необходимость для обращения за советом в ревизионный союз. В этом случае наблюдательный совет имеет право на разглашение информации, составляющей коммерческую или иную другую тайну кооператива.

§1.16. Имущество сельскохозяйственного кооператива. Паевые взносы, пай и паевой фонд, неделимые фонды, приращенный пай, порядок распределения прибыли

Имущество кооператива

- 1) Источниками формирования имущества кооператива могут быть:
 - собственные средства (паевые взносы, доходы кооператива);
 - заемные средства (доля которых устанавливается уставом кооператива).

Кооператив является собственником имущества, переданного ему в качестве паевых взносов, а также имущества, произведенного и приобретенного кооперативом в процессе его деятельности.

- 2) Помимо паевого фонда кооператив формирует фонды, составляющие имущество кооператива. Виды, размеры этих фондов, порядок их формирования и использования устанавливаются общим собранием членов кооператива.

Паевой фонд кооператива

- 1) Паевой фонд кооператива имеет следующую структуру:

Паевой фонд кооператива		
- сумма паев членов кооператива и ассоциированных членов кооператива в денежном выражении		
обязательный паевой взнос	дополнительный пай	приращенный пай
- паевой взнос члена кооператива, вносимый в обязательном порядке и дающий право голоса и право на участие в деятельности кооператива, на пользование его услугами и льготами, предусмотренными уставом кооператива, и на получение полагающихся кооперативных выплат	- паевой взнос члена кооператива, вносимый им по своему желанию сверх обязательного паевого взноса, по которому он получает дивиденды в размере и в порядке, которые предусмотрены законом и уставом кооператива	- часть пая члена кооператива, сформированная сверх его паевого взноса за счет кооперативных выплат или иных средств кооператива и погашаемая в порядке, предусмотренном законом

Производственный кооператив	Потребительский кооператив	Член кооператива может вносить дополнительные паевые взносы, размер и условия внесения которых предусматриваются уставом кооператива	Формируется за счет кооперативных выплат
устанавливаются в равных размерах для всех членов	устанавливаются пропорционально предполагаемому объему участия члена кооператива в деятельности кооператива		
Учет паевых взносов ведется кооперативом в стоимостном выражении. В случае внесения имущества денежная оценка стоимости производится правлением и утверждается общим собранием			

Решением общего собрания членов кооператива размер паевого фонда кооператива может быть увеличен или уменьшен. Размер паевого фонда не должен превышать размер чистых активов кооператива.

Неделимый фонд

1) Уставом кооператива может быть предусмотрено, что определенную часть принадлежащего кооперативу имущества составляет его неделимый фонд.

***Неделимый фонд кооператива** - часть имущества кооператива, не подлежащая в период существования кооператива разделу на паи членов кооператива и ассоциированных членов кооператива или выплате при прекращении ими членства в кооперативе и используемая на цели, определенные уставом кооператива;*

Размер неделимого фонда устанавливается в стоимостном выражении, в том числе он может устанавливаться исходя из доли собственных средств кооператива. Уставом кооператива может быть определен перечень объектов имущества, относимого к неделимому фонду.

Резервный фонд

1) Кооператив в обязательном порядке формирует резервный фонд, который является неделимым и размер которого должен составлять не менее 10 процентов от паевого фонда кооператива.

Средства резервного фонда кооператив вправе вкладывать средства в банки и другие кредитные учреждения, в ценные бумаги, в и иное имущество.

До формирования в полном объеме резервного фонда кооператив не вправе осуществлять кооперативные выплаты, начисления и выплату дивидендов по дополнительным паевым взносам членов кооператива, а в кредитном кооперативе также получать займы от членов кооператива и ассоциированных членов кооператива.

В производственном кооперативе резервный фонд формируется за счет ежегодных отчислений не менее чем 10 процентов от прибыли, в потребительском кооперативе - за счет отчислений от доходов и за счет внесения членами данных кооперативов дополнительных (целевых) взносов пропорционально участию этих членов в хозяйственной деятельности кооператива и иных предусмотренных соответственно уставом производственного кооператива и уставом потребительского кооператива источников.

Прибыль и убытки кооператива

1) Ежегодно кооператив решением общего собрания обязан распределять прибыль, полученную кооперативом по следующим направлениям:

- на погашение просроченных долгов;
- в резервный фонд и предусмотренные уставом кооператива иные неделимые фонды;
- на выплату причитающихся по дополнительным паевым взносам членов и паевым взносам ассоциированных членов кооператива дивидендов и премирование членов кооператива и его работников;
- на кооперативные выплаты.

2) **Кооперативные выплаты** - часть прибыли кооператива, распределяемая между его членами пропорционально их личному трудовому участию либо участию в хозяйственной деятельности кооператива;

Кооперативные выплаты между членами производственного кооператива распределяются пропорционально оплате их труда в кооперативе за год, между членами потребительского кооператива - пропорционально доле их участия в хозяйственной деятельности кооператива.

Не менее чем 70 процентов суммы кооперативных выплат направляется на пополнение приращенного пая члена кооператива, остаток кооперативных выплат выплачивается члену кооператива.

3) Средства, зачисленные в приращенные паи, используются на:

- создание и расширение производственных и иных фондов кооператива, за исключением неделимого фонда кооператива;
- погашение приращенных паев.

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

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

В потребительском кооперативе убытки покрываются за счет резервного фонда кооператива либо путем внесения дополнительных взносов

§1.17. Основы деятельности кооператива. Сделки, документация и отчетность, труд

В своей деятельности сельскохозяйственный кооператив руководствуется Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации", иными законами, уставом кооператива.

Сделки

1) Сделки кооператива осуществляются в соответствии с компетенцией, определенной законом и уставом кооператива:

Общее собрание членов кооператива	Совместно по решению правления и наблюдательного совета кооператива	Правление кооператива
- отчуждение земли и основных средств производства кооператива, их приобретение - сделка, второй стороной в которой выступают председатель, члены правления или наблюдательного совета кооператива, их супруги и ближайшие родственники либо владельцы пая, размер которого составляет более чем 10 процентов от паевого фонда кооператива	- сделки, стоимость которых в процентах от общей стоимости активов кооператива за вычетом стоимости земельных участков и основных средств кооператива составляет от 10 до 20 процентов	- сделки, стоимость которых в процентах от общей стоимости активов кооператива за вычетом стоимости земельных участков и основных средств кооператива составляет до 10 процентов
- сделки, стоимость которых в процентах от общей стоимости активов кооператива за вычетом стоимости земельных участков и основных средств кооператива составляет свыше 20 процентов		

Кооператив вправе своим уставом отнести к компетенции общего собрания и иные сделки.

Документация и отчетность кооператива

1) Кооператив обязан правильно вести бухгалтерскую отчетность, а также протоколы общих собраний членов кооператива, заседаний правления кооператива и заседаний наблюдательного совета кооператива, реестр членов кооператива и ассоциированных членов кооператива, членские книжки.

- 2) Кооператив обязан хранить по месту своего нахождения следующие документы:
- устав, изменения и дополнения устава;
 - документы о государственную регистрации кооператива;
 - реестр членов кооператива и ассоциированных членов кооператива или выписку из этого реестра;
 - документы, подтверждающие права кооператива на имущество, находящееся на его балансе;
 - внутренние документы (положения) кооператива;
 - положения о филиалах и представительствах кооператива;
 - протоколы общих собраний членов кооператива, заседаний правления кооператива и наблюдательного совета кооператива, бюллетени для голосования;
 - заключения ревизионного союза, государственных, муниципальных органов финансового контроля;
 - иные документы, предусмотренные федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, уставом кооператива, внутренними документами (положениями) кооператива, решениями общего собрания членов кооператива, решениями правления кооператива и решениями наблюдательного совета кооператива.

Труд в кооперативе

1) Для осуществления своей деятельности кооперативы вправе нанимать работников. Потребительские кооперативы вправе нанимать работников и из числа своих членов.

Число работников производственного кооператива (за исключением работников, занятых на сезонных работах) не должно превышать число членов этого кооператива.

2) Использование личного труда в деятельности сельскохозяйственного производственного кооператива регулируется Федеральным законом от 08.12.1995 г. № 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации". Наряду с личным трудовым участием членов производственного кооператива, в деятельности кооператива допускается привлечение по трудовому договору (контракту) наемных работников, не являющихся членами кооператива.

В соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 40 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации"

- трудовые отношения работников в кооперативе регулируются законодательством о труде Российской Федерации, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации;

- труд членов производственного кооператива регулируется Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации", другими федеральными законами, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации и уставами кооперативов.

Таким образом, Федеральный закон "О сельскохозяйственной кооперации" не предусматривает применения норм трудового законодательства к членам кооператива, принимающих личное трудовое участие в деятельности кооператива.

Ранее действовавшая норма закона, запрещающая установление условий, ухудшающих положение членов сельскохозяйственного производственного кооператива по сравнению с нормами, установленными законодательством Российской Федерации о труде, из пункта 4 статьи 40 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" исключена Федеральным законом от 03.11.2006 г. № 183-ФЗ.

Также не предусматривается применения норм трудового законодательства к членам производственного кооператива и в Трудовом кодексе, за исключением случаев расследования и учета несчастных случаев.

Так статья 227 Трудового кодекса относит членов производственного кооператива и членов крестьянских (фермерских) хозяйств, принимающих личное трудовое участие в их деятельности, к другим лицам, участвующим в производственной деятельности работодателя, помимо работников.

Иные нормы Трудового кодекса, в том числе нормы о минимальном размере оплаты труда, об ограничении оплаты труда в натуральной форме, о сроках выплаты заработной платы, не распространяются на членов сельскохозяйственного производственного кооператива, который самостоятельно определяет формы, системы и порядок оплаты труда членов кооператива, причем размер оплаты труда членов производственного кооператива определяется в зависимости от его личного трудового участия и доходов кооператива (пункт 7 статьи 40 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации").

Таким образом, порядок личного трудового участия членов сельскохозяйственного производственного кооператива в его деятельности определяется не трудовым законодательством, а Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации" и уставом кооператива, который должен предусматривать положения, регулирующие отношения по личному трудовому участию в кооперативе, в том числе минимальный размер оплаты труда членов кооператива.

3) Время работы в кооперативе работников и членов производственного кооператива засчитывается в общий и непрерывный трудовой стаж на основании записей в трудовых книжках, которые производственный кооператив обязан вести на каждого члена кооператива, а также на каждого работника кооператива, для которого работа в этом кооперативе является основной.

4) Труд членов и работников потребительских, в т.ч. кредитных кооперативов регулируется трудовым кодексом РФ.

§1.18. Реорганизация и ликвидация сельскохозяйственного кооператива

Реорганизация кооператива

Реорганизация кооператива может быть осуществлена по решению его членов, принятому на общем собрании.

1) Реорганизация кооператива может осуществляться в следующих формах:

- слияние;
- присоединение;
- разделение;
- выделение;
- преобразование.

Правление кооператива обязано направить в письменной форме членам кооператива и ассоциированным членам кооператива уведомление о созыве общего собрания членов кооператива, в повестку дня которого включены вопросы о реорганизации кооператива с приложением:

- обоснования целесообразности реорганизации кооператива;
- проекта решения общего собрания членов кооператива о реорганизации кооператива с указанием данных о реорганизации;
- заключения ревизионного союза, членом которого является кооператив, по указанному обоснованию и проекту решения общего собрания членов кооператива о реорганизации кооператива в части соответствия реорганизации кооператива законным интересам членов кооператива, ассоциированных членов кооператива и кредиторов кооператива.

2) При реорганизации кооператива вносятся соответствующие изменения в его устав. Права и обязанности переходят к правопреемникам в соответствии с передаточным актом и разделительным балансом, в которых должны содержаться положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизуемого кооператива в отношении всех его кредиторов и должников.

3) Передаточный акт и разделительный баланс утверждаются общим собранием членов кооператива и представляются вместе с учредительными документами для государственной регистрации. Если разделительный баланс не дает возможности определить правопреемника реорганизованного кооператива, вновь возникшие юридические лица и крестьянские (фермерские) хозяйства несут солидарную ответственность по обязательствам реорганизованного кооператива

перед его кредиторами. Члены реорганизуемого кооператива становятся членами вновь образуемых кооперативов.

4) Производственный кооператив может преобразовываться в хозяйственное товарищество или хозяйственное общество. Решение о преобразовании производственного кооператива в хозяйственное товарищество или хозяйственное общество правомочно, если:

- такое решение принято общим собранием членов производственного кооператива единогласно и члены производственного кооператива и ассоциированные члены производственного кооператива, имеющие право голоса и не принявшие участия в указанном общем собрании, дали в письменной форме согласие на данное преобразование;

- на общем собрании членов производственного кооператива присутствует представитель ревизионного союза, членом которого является данный производственный кооператив. При этом указанный представитель обязан огласить свое заключение о целесообразности преобразования данного производственного кооператива и осуществить контроль за соблюдением правовых норм при принятии общим собранием членов производственного кооператива решения о его преобразовании.

5) Кооператив считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

Ликвидация кооператива

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

1) Кооператив может быть ликвидирован:

- по решению общего собрания, в том числе в связи с истечением срока, на который создан кооператив, с достижением цели, ради которой он создан;

- по решению суда в случае допущенных при его создании грубых нарушений закона, если эти нарушения носят неустранимый характер, либо осуществления деятельности без надлежащего разрешения (лицензии), либо деятельности, запрещенной законом, либо деятельности с иными неоднократными или грубыми нарушениями законов или правовых актов;

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

- в других случаях, предусмотренных федеральными законами.

2) Основания для признания судом кооператива банкротом либо для объявления кооператива о своем банкротстве, а также порядок ликвидации такого кооператива устанавливаются Федеральным законом от 26.10.02 г. № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)"

В случае возникновения установленных законодательством признаков несостоятельности (банкротства) кооператива правление кооператива обязано:

- направить запрос о проведении ревизии финансово-хозяйственной деятельности кооператива в ревизионный союз, членом которого является кооператив;

- ознакомить наблюдательный совет кооператива с заключением ревизионного союза о результатах ревизии финансово-хозяйственной деятельности кооператива;

- разработать план мероприятий по предупреждению несостоятельности (банкротства) кооператива.

В случае принятия правлением кооператива и наблюдательным советом кооператива решения о необходимости обращения в арбитражный суд с заявлением должника о признании кооператива банкротом или в случае обращения конкурсного кредитора или уполномоченных органов в арбитражный суд с заявлением о признании кооператива банкротом наблюдательный совет кооператива или правление кооператива обязаны созвать общее собрание членов кооператива, на котором обязаны:

- ознакомить членов кооператива и имеющих право голоса ассоциированных членов кооператива с заключением ревизионного союза о результатах ревизии финансово-хозяйственной деятельности кооператива и о причинах, которые привели кооператив к банкротству;

- избрать представителя членов кооператива при проведении процедуры банкротства кооператива;
- принять план мероприятий по защите законных интересов членов кооператива, ассоциированных членов кооператива и работников кооператива.

3) Общее собрание членов кооператива или орган, принявшие решение о ликвидации кооператива, назначают ликвидационную комиссию (ликвидатора) и устанавливают порядок и сроки ликвидации кооператива. По ходатайству общего собрания членов кооператива решением суда о ликвидации кооператива на его правление могут быть возложены обязанности по осуществлению ликвидации данного кооператива.

4) С момента назначения ликвидационной комиссии (ликвидатора) к ней переходят полномочия по управлению делами данного кооператива. Ликвидационная комиссия (ликвидатор) от имени ликвидируемого кооператива выступает в суде.

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

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

Промежуточный ликвидационный баланс утверждается общим собранием членов кооператива или органом, принявшими решение о ликвидации кооператива, по согласованию ревизионным союзом.

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

В случае, если имущества и средств кооператива недостаточно для удовлетворения претензий кредиторов, члены кооператива обязаны внести дополнительные взносы в размерах, предусмотренных уставом кооператива. Размеры дополнительных взносов определяются пропорционально обязательному паевому взносу либо в ином порядке, предусмотренном уставом кооператива.

Если имеющихся у ликвидируемого кооператива денежных средств недостаточно для удовлетворения требований кредиторов, ликвидационная комиссия (ликвидатор) осуществляет продажу имущества кооператива с публичных торгов в порядке, установленном для исполнения судебных решений.

Выплата денежных сумм кредиторам ликвидируемого кооператива производится ликвидационной комиссией в следующем порядке:

- в первую очередь удовлетворяются требования граждан за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей, а также по требованиям о компенсации морального вреда;
- во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору;
- в третью очередь производятся расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды;
- в четвертую очередь производятся расчеты с другими кредиторами.

5) После завершения расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия (ликвидатор) составляет ликвидационный баланс, который утверждается общим собранием членов кооператива или органом, принявшими решение о ликвидации кооператива, по согласованию с ревизионным союзом, в который входит ликвидируемый кооператив.

б) Оставшееся после удовлетворения требований кредиторов имущество ликвидируемого кооператива передается членам кооператива и распределяется между ними. При этом в первую очередь выплачивается стоимость паевых взносов ассоциированных членов. Затем членам

ликвидируемого кооператива выплачивается стоимость дополнительных взносов, внесенных ими в порядке субсидиарной ответственности, и стоимость дополнительных паевых взносов. Оставшиеся денежные средства или иное имущество кооператива распределяются между членами ликвидируемого кооператива пропорционально их паям, если иное не предусмотрено уставом данного кооператива.

§1.19. Особенности деятельности сельскохозяйственных кредитных кооперативов

Деятельность сельскохозяйственных кредитных кооперативов регулируется ГК РФ, Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации", иными законами и имеет следующие особенности

1) Согласно Гражданскому кодексу:

потребительский кооператив - добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов.

На основании норм, установленных в ФЗ «О Сельскохозяйственной кооперации» можно дать следующее определение сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива:

С учетом норм Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" - **Сельскохозяйственный кредитный потребительский кооператив (СКПК)** – некоммерческая организация, созданная сельскохозяйственными товаропроизводителями и (или) ведущими личное подсобное хозяйство гражданами при условии их обязательного участия в хозяйственной деятельности кредитного кооператива на основе добровольного членства для совместной деятельности, основанной на объединении их имущественных паевых взносов в целях сбережения денежных средств и кредитования членов кооператива.

2) Число членов кредитного кооператива не может быть менее чем 15 граждан и (или) пять юридических лиц. Членами кредитного кооператива не могут быть государственные унитарные предприятия и муниципальные унитарные предприятия, а также акционерные общества, акции которых находятся в государственной собственности.

3) В кредитном кооперативе должен быть создан фонд финансовой взаимопомощи, являющийся источником займов, предоставляемых членам кредитного кооператива.

Фонд финансовой взаимопомощи формируется за счет части собственных средств кредитного кооператива и средств, привлекаемых в кредитный кооператив в форме займов, полученных от членов кооператива, ассоциированных членов кооператива, кредитов кредитных и иных организаций. При этом займы осуществляются только в денежной форме. Размер фонда финансовой взаимопомощи, порядок его формирования и использования определяются уставом кредитного кооператива, решениями общего собрания членов кредитного кооператива.

Временно свободный остаток фонда финансовой взаимопомощи по решению общего собрания членов кредитного кооператива может передаваться на основе договора займа в фонд финансовой взаимопомощи кредитного кооператива последующего уровня или использоваться кредитным кооперативом для приобретения государственных и муниципальных ценных бумаг либо передаваться на хранение в банки.

4) Помимо паевых взносов на основании договоров займа члены и ассоциированные члены кредитного кооператива вносят денежные средства для их сбережения и получают денежные средства в заем. Договор займа может быть процентным и беспроцентным. Условия заключения беспроцентного договора определяются соответствующим положением, утвержденным общим собранием членов кредитного кооператива.

5) Кредитный кооператив не вправе:

- выдавать займы гражданам или юридическим лицам, не являющимся членами кредитного кооператива;

- эмитировать собственные ценные бумаги;

- покупать акции и другие ценные бумаги иных эмитентов, осуществлять другие операции на финансовых и фондовых рынках, за исключением хранения средств на текущих и депозитных счетах в банках и приобретения государственных и муниципальных ценных бумаг;
- привлекать средства в форме займов от граждан или юридических лиц, не являющихся членами кооператива или ассоциированными членами кооператива.

б) Размер процентов, выплачиваемых кредитным кооперативом за использование средств, привлекаемых в форме займов, полученных от своих членов и ассоциированных членов, определяется правлением кредитного кооператива в соответствии с положением кредитного кооператива о займах, утвержденным общим собранием членов кредитного кооператива. Сумма средств, выплачиваемых кредитным кооперативом своим членам и ассоциированным членам в виде процентов за получаемые от них займы, включается в сумму расходов кредитного кооператива.

7) Кредитный кооператив обязан:

- формировать резервный фонд для обеспечения непредвиденных расходов;
- страховать риск невозврата займов по случаю смерти или потери трудоспособности заемщика.

8) Устав кредитного кооператива помимо сведений, указанных в статье 11 Федерального закона о сельскохозяйственной кооперации, должен содержать следующие сведения:

- условия и порядок выдачи займов кредитным кооперативом своим членам;
- условия и порядок получения займов кредитным кооперативом от своих членов и ассоциированных членов.

Также уставом кредитного кооператива или решениями общего собрания членов кредитного кооператива устанавливаются нормативы его финансовой деятельности и ограничения соотношений:

- размера паевого фонда и размера резервного фонда;
- собственного капитала кредитного кооператива и активов его баланса;
- активов баланса кредитного кооператива и его текущих обязательств;
- максимального размера займа, выдаваемого одному заемщику, и активов кредитного кооператива;
- величины временно свободного остатка фонда финансовой взаимопомощи, которая не может составлять более чем 50 процентов средств этого фонда.

§1.20. Совершенствование законодательства о сельскохозяйственной кооперации

В целях совершенствования законодательства о сельскохозяйственной кооперации и развития и стимулирования системы сельскохозяйственной кооперации целесообразно внести законодательные изменения следующего характера:

№ п.п.	Нормативный акт / Предлагаемые изменения	Цели внесения изменений	Изменяемый пункт/статья нормативного акта
1.	Кодекс об административных правонарушениях РФ		
1.1.	Ввести административную ответственность за отсутствие в составе бухгалтерской отчетности ревизионного заключения в случаях, когда оно обязательно	Обеспечить обязательность независимого контроля за достоверностью бухгалтерской отчетности	Статья 15.11 КоАП
2.	Федеральный закон "О сельскохозяйственной кооперации"		
2.1.	Изложить определение сельскохозяйственного товаропроизводителя в редакции Федерального закона "О развитии	Унифицировать определение сельскохозяйственного товаропроизводителя в законодательстве	Статья 1 193-ФЗ

	сельского хозяйства"		
2.2.	Исключить из компетенции общего собрания вопрос о приобретении основных производственных фондов	Приобретение основных средств только по решению общего собрания существенно затрудняет хозяйственную деятельность кооператива.	Подпункт 6 пункта 2 ст. 20
2.3.	Предусмотреть возможность внесения обязательных регулярных целевых взносов для обеспечения деятельности потребительских кооперативов	Для деятельности потребительского кооператива необходимо получение целевых средств для обеспечения его текущей деятельности	Статья 1

Глава 2. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных кооперативах

§1.21. Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных производственных кооперативах

Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных производственных кооперативах ведется в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете", Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Минфина РФ от 29.07.2008г. № 34, положениями по бухгалтерскому учету, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденном приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н.

Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных производственных кооперативах обусловлены способами организации и предметом их хозяйственной деятельности.

В качестве особенностей бухгалтерского учета сельскохозяйственных производственных кооперативов можно выделить следующие аспекты:

В области организации бухгалтерского учета:

1) распределение учетной работы по территориально обособленным подразделениям (бригадам, токам и т.д.).

Выполнение части учетных работ в подразделениях требует определения при утверждении учетной политики:

- перечня учетных операций, выполняемых бухгалтерами подразделений;
- порядка документооборота между бухгалтерами подразделений и бухгалтерией кооператива;
- порядка контроля над учетными операциями, выполняемыми бухгалтерами подразделений.

Кроме того, ведение бухгалтерского учета в подразделениях усложняет автоматизацию учетного процесса, поскольку требует использования территориально-распределенных баз данных.

2) недостаточная квалификация бухгалтеров.

Недостаток квалифицированных специалистов в сельскохозяйственных производственных кооперативах может компенсироваться более высоким уровнем регламентации учетной работы, построением иерархической системы профессиональной компетенции, привлечением ревизионных союзов к организации и ведению бухгалтерского учета. Помимо этого, необходимо постоянное повышение квалификации бухгалтеров кооперативов.

3) недостаточная материально-техническая база ведения бухгалтерского учета.

Отсутствие средств автоматизации бухгалтерского учета приводит к увеличению риска возникновения ошибок в бухгалтерском учете. В связи с этим необходимо переходить на ведение бухгалтерского учета с помощью компьютерных программ. Для небольших кооперативов возможно привлечение ревизионных союзов для автоматизированной обработки бухгалтерской информации.

В учете основных средств:

1) наличие специфических объектов основных средств (рабочий, продуктивный и племенной скот, земельные участки, многолетние насаждения).

Учет основных средств в сельскохозяйственных производственных кооперативах ведется в соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 19.06.2002г. № 559. Указанные Методические рекомендации содержат правила документального оформления операций со специфическими объектами основными средствами, выбора и обоснования объектов их учета, правила аналитического и синтетического учета, корреспонденцию счетов, правила учета отдельных, сложных хозяйственных операций.

2) наличие объектов основных средств непромышленного назначения.

Наличие в сельскохозяйственных производственных кооперативах основных средств непромышленного назначения (клубов, бань, домов престарелых, объектов физической культуры и спорта, жилищного фонда и т.д.) требует учета фактического использования этих объектов для целей бухгалтерского учета.

3) удаленность места нахождения, хранения и эксплуатации объектов.

Осуществление кооперативом деятельности через территориально обособленные подразделения предъявляет особые требования к обеспечению сохранности основных средств этих подразделений и осуществлению контроля над их использованием.

4) широкое применение лизинговых механизмов приобретения основных средств.

Учет лизинговых операций осуществляется в соответствии с Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных приказом Минфина РФ от 17.02.97г. № 15. При этом особую сложность представляет определение выкупной стоимости предмета лизинга исходя из условий договоров.

В учете материально-производственных запасов:

1) наличие специфических объектов учета – животных на выращивании и откорме.

Животные на выращивании и откорме являются специфическим видом материально-производственных запасов, бухгалтерский учет которых существенно отличается от учета материально-производственных запасов других видов. Следует учитывать, что Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минсельхоза России от 31.01.2003г. № 26 на порядок учета животных на выращивании и откорме не распространяются. Отдельные правила учета животных, выбракованных из основного стада и находящихся на откорме, приведены по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 19.06.2002г. № 559.

2) продолжительность производственного цикла.

Производство основных видов продукции сельского хозяйства, как правило, осуществляется в течение периода, сравнимого с отчетным периодом, установленным для целей бухгалтерского учета. Это обуславливает необходимость формирования информации о незавершенном производстве в целом ряде аналитических разрезов (видов продукции, времени начала ее производства и т.д.). При этом правила формирования такой информации определяются кооперативом самостоятельно при утверждении учетной политики с учетом общих подходов к учету незавершенного производства, содержащихся в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету.

3) цикличность учета бухгалтерских данных.

Способы сельскохозяйственного производства связаны с использованием собственной продукции одного вида (например, кормов) для производства продукции другого вида (мяса, молока). Это приводит к возникновению циклов учета бухгалтерских данных, что требует выбора и обоснования порядка формирования информации о стоимости сырья и материалов, готовой продукции, незавершенного производства. В связи с этим, данные об этих объектах учета формируются двумя этапами: предварительно – в момент совершения хозяйственной операции, окончательно – по завершении отчетного периода.

4) применение оценочных показателей.

Бухгалтерский учет продукции сельского хозяйства требует широкого применения оценочных значений в формировании бухгалтерской информации. Это касается, в первую очередь, разделения затрат между видами продукции, иными объектами бухгалтерского учета (молоко - мясо, зерно - зеленые корма, мясо – шерсть, навоз и т.д.). В этой связи большое значение имеет порядок определения оценочных значений, которые должны быть обоснованы.

В учете расчетов:

1) использование натуральной оплаты труда и натурального обеспечения.

Сельскохозяйственные производственные кооперативы широко используют различные виды натуральной оплаты личного трудового участия своих членов в деятельности кооператива и их натурального обеспечения. Это требует применения специальных методов оценки величины затрат и определения периода их осуществления (применения условных оценок, создания резервов). Натуральное обеспечение членов и ассоциированных членов кооператива (бесплатное выполнение работ, выделение помещений, предоставление права на сенокос, выпас личного поголовья скота и т.д.) связано с необходимостью выявления и учета таких фактов в бухгалтерском учете.

В учете собственных источников финансирования:

1) правовой режим паевого фонда кооператива.

Федеральный закон "О сельскохозяйственной кооперации" предусматривает особый правовой режим средств, внесенных в кооператив его членами, а также полученных ими в результате распределения прибыли. В результате размер и структура паевого фонда в кооперативе подвержены постоянным изменениям, а его составляющие (обязательный, дополнительный паевой взносы, приращенный пай) имеют разное основание. При таких обстоятельствах учет паевого фонда должен быть организован по каждому члену и ассоциированному члену кооператива, отдельным составляющим пая, срокам их формирования.

2) правовой режим неделимого и резервного фондов.

Правовой режим неделимого и резервного фондов характеризуется зависимостью от непостоянных величин: чистых активов, состава имущества и его стоимости, паевого фонда, а также особенностями формирования и использования этих фондов. Это требует учета фондов по широкому перечню аналитических признаков и определения порядка их корректировки, исходя из положений Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации", учредительных документов и иных локальных нормативных актов кооператива.

3) порядок распределения прибыли.

Федеральный закон "О сельскохозяйственной кооперации" предусматривает многоступенчатый механизм распределения прибыли. При этом объекты распределения прибыли (фонды кооператива, дополнительные паевые взносы и паевые взносы ассоциированных членов, кооперативные выплаты) и база для распределения требуют расчетов, основанных на данных бухгалтерского учета. Учет распределения прибыли основан на использовании типовой корреспонденции счетов с учетом экономического содержания конкретных операций.

§1.22. Особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных потребительских кооперативах

Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных потребительских кооперативах ведется в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете", Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Минфина РФ от 29.07.2008г. № 34, положениями по бухгалтерскому учету, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденном приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н.

Особенности бухгалтерского учета сельскохозяйственных потребительских кооперативов обусловлены некоммерческим характером их деятельности, а также ее предметом.

В соответствии с пунктом 1 статьи 50 Гражданского кодекса Российской Федерации некоммерческие организации не преследуют извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяют полученную прибыль между участниками. При этом некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность, однако лишь в той части, в которой это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствует этим целям.

Потребительский кооператив создается в целях удовлетворения материальных и иных потребностей своих членов и в связи с этим имеет право распределять между ними полученные доходы (ст. 116 ГК РФ).

Исходя из этого, особенности бухгалтерского учета в сельскохозяйственных потребительских кооперативах заключаются в следующем:

В области организации бухгалтерского учета:

1) осуществление одновременно некоммерческой и предпринимательской деятельности.

Возможность сельскохозяйственных потребительских кооперативов осуществлять предпринимательскую деятельность требует правильного определения при утверждении учетной политики видов некоммерческой и предпринимательской деятельности, осуществляемой кооперативом. При этом следует учитывать требования законодательства и учредительных документов кооператива.

2) осуществление деятельности в интересах членов.

Основная деятельность сельскохозяйственного потребительского кооператива осуществляется в интересах его членов и не связана с извлечением прибыли (доходов). В этой связи в зависимости от предмета деятельности кооператива (кредитная, снабженческо-сбытовая, перерабатывающая, обслуживающая деятельность) необходим выбор способов построения отношений с членами кооператива и соответствующих способов их бухгалтерского учета. Так, переработка продукции в кооперативе может осуществляться на основе договоров подряда (давальческих началах), а может осуществляться путем приобретения этой продукции в собственность кооператива. Соответствующие положения также должны быть закреплены в учетной политике.

В учете расчетов с членами кооператива:

1) многообразие расчетов с членами.

Деятельность потребительского кооператива осуществляется в интересах его членов. Поэтому расчеты с ними носят регулярный и разнообразный характер. Это касается как потребительских кооперативов в сфере производства, так и в сфере торговли, в финансовой сфере. Бухгалтерский учет расчетов с членами должен иметь развернутую аналитику: по членам, договорам, операциям, срокам и т.д.

В учете собственных источников финансирования:

1) существенные различия экономического содержания и правовой формы источников финансирования.

В соответствии с Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации" собственными источниками финансирования деятельности потребительского кооператива являются паевой фонд и получаемые доходы. Вместе с тем, учитывая некоммерческий характер деятельности потребительского кооператива получение доходов не должно носить систематического характера. В этой связи возникает необходимость внесения членами кооператива целевых взносов на содержание кооператива. Такие взносы могут определяться в твердой сумме, однако, как правило, их размер зависит от степени участия члена кооператива в его деятельности. В результате при ведении бухгалтерского учета должен быть обеспечен отдельный учет паевого фонда по видам взносов (обязательный, дополнительный, паевой взнос ассоциированного члена кооператива), а также по видам целевых взносов (на содержание кооператива, на осуществление им отдельных функций, оказание членам конкретных видов услуг и т.д.). Кроме того, расчеты с членами кооператива должны обеспечивать формирование информации по каждому члену, времени внесения взносов их погашения, дальнейшего использования.

§1.23. Совершенствование законодательства о бухгалтерском учете в сельскохозяйственных кооперативах

Законодательство о бухгалтерском учете недостаточно регулируется бухгалтерский учет сельскохозяйственных производственных и потребительских кооперативов. Единственным документом, посвященным этой проблеме, являются Методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета и отчетности в сельскохозяйственных потребительских кооперативах, утвержденные Минсельхозом РФ 25 января 2001 года.

Между тем, в вопросах ведения бухгалтерского учета собственных средств кооператива, его фондов и их использования, распределения прибыли, расчетов с членами кооператива (по продаже и приобретению товаров, переработке и т.д.) остаются существенные пробелы.

В этой связи необходимо разработать и принять правовые акты, посвященные особенностям ведения бухгалтерского учета в сельскохозяйственных кооперативах.

Глава 3. Налогообложение сельскохозяйственных кооперативов

§1.24. Особенности налогообложения сельскохозяйственных производственных кооперативов

Налогообложение сельскохозяйственных производственных кооперативов регламентируется Налоговым кодексом Российской Федерации, в соответствии с которым налогоплательщику предоставлено право выбора между общей системой налогообложения и системой налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Общая система налогообложения

Сельскохозяйственные производственные кооперативы применяющие общую систему налогообложения уплачивают следующие основные налоги:

- федеральные:

- 1) Налог на добавленную стоимость;
- 2) Налог на доходы физических лиц;
- 3) Единый социальный налог;
- 4) Налог на прибыль организаций;

- региональные:

- 1) Транспортный налог;
- 2) Налог на имущество организаций;

- местные:

- 1) Земельный налог;

Налоговое законодательство предусматривает следующие особенности для сельскохозяйственных производственных кооперативов.

По налогу на добавленную стоимость:

Налогообложение по налогу на добавленную стоимость регламентируется нормами Главы 21 НК РФ, имеются следующие особенности:

1) Налогообложение некоторой производимой кооперативами сельскохозяйственной продукции и производится по ставке 10 % (п. 2 ст. 164 НК РФ), в т.ч.:

- скота и птицы в живом весе;
- мяса и мясопродуктов;
- молока и молокопродуктов;
- яйца и яйцопродуктов;
- масла растительного;
- сахара, включая сахар-сырец;
- зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов;
- маслосемян и продуктов их переработки (шротов(а), жмыхов);
- крупы, муки, макаронных изделий, хлеба и хлебобулочных изделий;
- рыбы живой, море- и рыбопродуктов;

- овощей (включая картофель).

2) Не подлежат налогообложению реализация продукции собственного производства в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы в случае, если удельный вес доходов кооператива от реализации сельскохозяйственной продукции в общей сумме доходов составляет не менее 70 процентов (п.п. 20 п. 3 ст. 149 НК РФ)

При этом предприятие обязано восстановить суммы налога, предъявленные ему при приобретении товаров (работ, услуг), использованных для производства необлагаемой продукции. При наличии раздельного учета облагаемых и необлагаемых операций, и в случае, если доля совокупных расходов на производство необлагаемой продукции не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство все суммы налога, предъявленные кооперативу подлежат вычету.

При этом предприятию следует отразить в учетной политике для целей налогообложения механизм определения совокупных расходов на производство необлагаемой продукции с длительным циклом изготовления (зерновые, скот) затраты по которой формируются в нескольких налоговых периодах.

Налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации продукции собственного производства в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив заявление в налоговый орган в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения (п. 5 ст. 149 НК РФ).

3) При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, налоговая база определяется как разница между ценой реализации (или рыночной ценой) и ценой приобретения указанной продукции (п. 4 ст. 154 НК РФ). Постановлением Правительства РФ от 16 мая 2001 г. № 383 утвержден Перечень сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, в который включены: скот, птица в живом весе, мясо, молоко и молокопродукты, яйца, кожи, овчины, шерсть, рыба, мед, зерновые и зернобобовые культуры, масличные культуры, свекла сахарная, овощи, виноград, орехи, ягоды, грибы, сено.

По налогу на доходы физических лиц:

Налогообложение по налогу на доходы физических лиц регламентируется нормами Главы 23 НК РФ, имеются следующие особенности:

Не подлежат налогообложению доходы физических лиц:

1) получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц (как в живом виде, так и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде), продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения при условии представления налогоплательщиком документа, выданного соответствующим органом местного самоуправления, правлениями садового, садово-огородного товариществ, подтверждающего, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем ему или членам его семьи земельном участке, используемом для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества (п. 13. ст. 217 НК РФ)

2) доходы, полученные работниками в натуральной форме в качестве оплаты труда от организаций - сельскохозяйственных товаропроизводителей в виде сельскохозяйственной продукции их собственного производства и (или) работ (услуг), выполненных (оказанных) такими организациями в интересах работника.

Такое освобождение предоставляется за каждый полный месяц при одновременном соблюдении следующих условий:

- общая сумма необлагаемого дохода, полученного работником в соответствующем месяце, не превышает 4 300 рублей;

- общая сумма необлагаемого дохода, полученного работником в соответствующем месяце, не превышает величину заработной платы за этот месяц, которая может быть выплачена в неденежной форме в соответствии с трудовым законодательством (не более 20 % - ст. 131 ТК РФ);
- доход от реализации товаров (работ, услуг) за предыдущий календарный год не превышает 100 миллионов рублей.

Если при соблюдении указанных ограничений общая сумма дохода, полученного работником в соответствующем месяце, составляет менее 4 300 рублей, разница между этой суммой и фактически полученной суммой натурального дохода учитывается при расчете предельной суммы дохода в последующих месяцах календарного года (п. 43. ст. 217 НК РФ).

3) доходы в натуральной форме в виде обеспечения питанием работников, привлекаемых для проведения сезонных полевых работ (п. 44. ст. 217 НК РФ);

По единому социальному налогу:

Налогообложение по единому социальному налогу регламентируется нормами Главы 21 НК РФ, имеются следующие особенности:

Для налогоплательщиков - сельскохозяйственных товаропроизводителей, отвечающих критериям, указанным в пункте 2 статьи 346.2 налогового Кодекса (ЕСХН), установлены пониженные налоговые ставки (п. 1 ст. 241 НК РФ):

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5	6
До 280 000 рублей	15,8 процента	1,9 процента	1,1 процента	1,2 процента	20,0 процента
От 280 001 рубля до 600 000 рублей	44 240 рублей + 7,9 процента суммы, превышающей 280 000 рублей	5 320 рублей + 0,9 процента суммы, превышающей 280 000 рублей	3 080 рублей + 0,6 процента суммы, превышающей 280 000 рублей	3 360 рублей + 0,6 процента суммы, превышающей 280 000 рублей	56 000 рублей + 10,0 процента суммы, превышающей 280 000 рублей
Свыше 600 000 рублей	69 520 рублей + 2,0 процента суммы, превышающей 600 000 рублей	8 200 рублей	5 000 рублей	5 280 рублей	88 000 рублей + 2,0 процента суммы, превышающей 600 000 рублей.

По налогу на прибыль:

Налогообложение по единому социальному налогу регламентируется нормами Главы 25 НК РФ, имеются следующие особенности:

Исчисление налога на прибыль сельскохозяйственными производственными кооперативами, являющимися сельхозтоваропроизводителями имеет следующие особенности:

1) Статьей 2.1 Федерального закона от 06.08. 01 г. № 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на единый сельскохозяйственный налог, по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции установлены следующие налоговые ставки:

- в 2004 - 2012 годах - 0 процентов;
- в 2013 - 2015 годах - 18 процентов;
- начиная с 2016 года – 20 процентов.

По доходам от несельскохозяйственных видов деятельности сельхозтоваропроизводители уплачивают налог на прибыль по ставке 20 процентов.

2) При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней (п.п. 19 п. 1 ст. 251 НК РФ).

3) К прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией сельскохозяйственные организации вправе отнести расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах (п.п. 42 п. 1 ст. 264 НК РФ).

По транспортному налогу:

Налогообложение по транспортному налогу регламентируется нормами Главы 28 НК РФ, имеются следующие особенности:

1) Не являются объектом обложения тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции.

По налогу на имущество организаций:

Налогообложение по налогу на имущество организаций регламентируется нормами Главы 30 НК РФ, имеются следующие особенности:

1) Не являются объектом обложения земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы).

По земельному налогу:

Налогообложение по земельному налогу регламентируется нормами Главы 31 НК РФ, имеются следующие особенности:

1) налоговые ставки, устанавливаемые нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства.

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Многие сельскохозяйственные производственные кооперативы применяют систему налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН). Налогообложение регламентируется нормами Главы 26.1 НК РФ.

1) Сельскохозяйственные производственные кооперативы вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в случае, если они являются сельскохозяйственными товаропроизводителями, т.е. производят сельскохозяйственную продукцию, осуществляют ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализуют эту продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, включая продукцию

ее первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов;

Сельскохозяйственными производителями также признаются:

- градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта, если средняя численность работников не превышает за налоговый период 300 человек, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет за налоговый период не менее 70 процентов;

- рыбохозяйственные организации, если средняя численность работников не превышает за налоговый период 300 человек, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет за налоговый период не менее 70 процентов и если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования.

2) Организации, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, освобождаются от обязанности по уплате следующих налогов:

- налога на прибыль организаций;
- налога на имущество организаций;
- единого социального налога;
- налога на добавленную стоимость.

3) К сельскохозяйственной продукции относятся продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства, конкретные виды которых определяются Правительством Российской Федерации. Также Правительством определяется и порядок отнесения продукции к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

4) На уплату единого сельскохозяйственного налога кооператив вправе перейти при соблюдении им следующих условий:

- если по итогам работы за предыдущий календарный год, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов;

- если кооператив является сельскохозяйственным товаропроизводителем - рыбохозяйственной организацией, являющейся градо- и поселкообразующими российской рыбохозяйственной организацией, при соблюдении определенных условий.

- вновь созданные в текущем году кооперативы с начала следующего календарного года, если в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) по итогам последнего отчетного периода в текущем календарном году, определяемого в связи с применением иного налогового режима, доля дохода от реализации произведенной этими организациями сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов;

5) Объектом налогообложения по ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

6) Налоговым периодом признается календарный год, отчетным периодом - полугодие.

7) Ставка налога установлена в размере 6 процентов.

§1.25. Особенности налогообложения сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативов

Сельскохозяйственный кредитный потребительский кооператив (СКПК) является некоммерческой организацией, что определяет специфику его налогообложения.

Кредитные кооперативы облагаются налогами на общих основаниях. При этом следует иметь в виду следующее:

1) Операции по предоставлению займа в денежной форме налогом на добавленную стоимость не облагаются (п.п. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ).

2) При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются целевые поступления на содержание СКПК и ведение им уставной деятельности (в частности, паевые взносы) (п. 2 ст. 251 НК РФ). Кооператив обязан вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

Проценты, полученные кооперативом за предоставление займов, включаются в состав внереализационных доходов и формируют налоговую базу по налогу на прибыль (п. 6 ст. 250 НК РФ).

3) В случае применения кооперативом налогообложения упрощенной системы налогообложения проценты по займам, предоставленным кооперативом включаются в налоговую базу как внереализационные доходы кооператива (п. 1 ст. 346.15 НК РФ).

4) СКПК является налоговым агентом налога на доходы физических лиц.

Доходы пайщиков СКПК в виде материальной выгоды полученной от экономии на процентах за пользование заемными средствами образуются когда кооператив выдает пайщикам беспроцентные займы, или займы с процентной ставкой ниже чем 2/3 действующей ставки рефинансирования. Такие доходы облагаются по ставке 35%.

Поскольку СКПК не осуществляют банковской деятельности, к доходам членов кооператива в виде процентов, получаемых по вкладам применяется ставка 13%.

§1.26. Особенности налогообложения иных сельскохозяйственных потребительских кооперативов

В соответствии с нормами Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" сельскохозяйственные потребительские кооперативы подразделяются на перерабатывающие, бытовые (торговые), обслуживающие, снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие и иные кооперативы.

Такие кооперативы облагаются налогами на общих основаниях.

Не признается реализацией товаров, работ или услуг передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества потребительскому кооперативу на осуществление его основной уставной деятельности, в т.ч. членские взносы (п. 3 ст. 39 НК РФ).

При этом следует иметь в виду следующее:

1) налогообложение налогом на добавленную стоимость осуществляется в общем порядке.

2) При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются целевые поступления на содержание СПОК и ведение им уставной деятельности (в частности, паевые взносы) (п. 2 ст. 251 НК РФ). Кооператив обязан вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

3) Система налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога относит сельскохозяйственные потребительские кооперативы к сельскохозяйственным товаропроизводителям при условии, что доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данного кооператива, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 процентов.

СПОК, являющийся сельскохозяйственным производителем, вправе перейти на уплату ЕСХН при соблюдении им следующих условий:

- по итогам работы за календарный год, предшествующий календарному году, в котором подано заявление о переходе на уплату ЕСХН, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет не менее 70 процентов;

- вновь созданные в текущем календарном году сельскохозяйственные потребительские кооперативы - с начала следующего календарного года, если в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) за последний отчетный период в текущем календарном году, определяемый в связи с применением иного налогового режима, доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет не менее 70 процентов;

§1.27. Совершенствование налогообложения сельскохозяйственных кооперативов

В целях совершенствования налогового законодательства и развития и стимулирования системы сельскохозяйственной кооперации целесообразно внести в Налоговый кодекс РФ изменения следующего характера:

№ п.п	Нормативный акт / Предлагаемые изменения	Цели внесения изменений	Изменяемый пункт/статья нормативного акта
1.1.	Приравнять кооперативные выплаты членам сельхозкооператива к дивидендам	Возможность налогообложения налогом на доходы физических лиц кооперативных выплат, получаемых членами СПК по ставке 9 %	Пункт 1 ст. 43 НК РФ
1.2.	Включить в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль членские взносы и иные расходы на проведение обязательной ревизии и сопутствующих услуг в ревизионном союзе сельскохозяйственных кооперативов	Обязательный аудит в СПК заменен на обязательную ревизию, в связи с чем необходимо уточнить состав расходов, принимаемых для целей налогообложения налогом на прибыль	Подпункт 17 пункта 1 ст. 261 НК РФ
1.3.	Включить в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по ЕСХН членские взносы и иные расходы на проведение обязательной ревизии и сопутствующих услуг в ревизионном союзе сельскохозяйственных кооперативов	Обязательный аудит в СПК заменен на обязательную ревизию, в связи с чем необходимо уточнить состав расходов, принимаемых для целей ЕСХН	Подпункт 15 пункта 2 ст. 346.5 НК РФ
1.4.	Ввести в главу о едином сельскохозяйственном налоге (ЕСХН) положения о том, что предприятия при переходе на уплату ЕСХН вправе сохранять существующий порядок уплаты НДС	Перевод всех товаропроизводителей на ЕСХН ведет к разрыву "цепочки" возмещения НДС и, соответственно, – к резкому удорожанию продукции переработки сельскохозяйственной продукции. (Сельхозпроизводители приобретают сырье (ГСМ, удобрения) с НДС, продают сельхозпродукцию без НДС переработчику, переработчик реализует продукцию переработки с НДС, при этом не возмещает НДС,	Пункт 3 ст. 346.1 НК РФ

		возникший на предыдущих этапах производства)	
1.5.	Включить в состав имущества, не облагаемого транспортным налогом грузовые автомобили, зарегистрированные на сельскохозяйственных производителей и используемые при сельскохозяйственных работах	Стимулировать деятельность сельскохозяйственных товаропроизводителей	Подпункт 5 пункта 2 ст. 358 НК РФ
1.6.	Включить в состав имущества, не облагаемого налогом на имущество основные средства, используемые сельскохозяйственными производителями для производства сельскохозяйственной продукции и продукции переработки сельскохозяйственной продукции а также рабочий и продуктивный скот	Стимулировать деятельность сельскохозяйственных товаропроизводителей	Статья 381 НК РФ

Раздел 4. Роль внутреннего саморегулирования в сельскохозяйственных кооперативах, пути совершенствования внутренних регламентов деятельности в сельскохозяйственных кооперативах

Глава 1. Система внутреннего саморегулирования в сельскохозяйственных кооперативах и пути ее совершенствования

§1.28. Правоустанавливающие документы сельскохозяйственного кооператива

Документом, регулирующим деятельность сельскохозяйственного кооператива является его устав, который в обязательном порядке должен содержать следующие сведения:

- предмет и цели деятельности кооператива;
- порядок членства в кооперативе;
- порядок внесения и выплат членских взносов, их размеры;
- размеры и условия образования неделимых и иных фондов кооператива;
- порядок распределения прибыли и убытков кооператива;
- условия субсидиарной ответственности членов кооператива;
- состав и компетенцию органов управления кооперативом, порядок принятия ими решений;
- права и обязанности членов кооператива и ассоциированных членов кооператива;
- характер, порядок и минимальный размер личного трудового участия в деятельности производственного кооператива;
- порядок и условия реорганизации и ликвидации кооператива.

Данные требования содержатся в статье 11 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации".

Помимо обязательных требований целесообразно включать в устав кооператива положения, более детально регламентирующие некоторые аспекты деятельности кооператива, в т.ч.:

- требования к вновь принимаемым членам кооператива, к их личным и профессиональным качествам (в производственном кооперативе);
- положения о дополнительных обязанностях членов кооперативов, в т.ч. об обязанности передавать в аренду земельные участки (в производственном кооперативе);
- положения о льготах и преференциях, предоставляемых членам и ассоциированным членам кооператива;

- положения о возможности переоформления членства в ассоциированное при прекращении трудовой деятельности не связанным с достижением пенсионного возраста;
- положения о механизме прекращения членства в кооперативе;
- положения о порядке выдвижении кандидатов в исполнительные органы кооператива, требования к кандидатам в эти органы, порядке и сроках избрания;
- положения о месте проведения общих собраний и о председательствующем на собрании;
- положения о возможности либо невозможности проведения собрания уполномоченных и порядок выбора уполномоченных членов производственного кооператива;
- положение о механизме голосования бюллетенями;
- положения о механизме и сроках выплаты пая члену кооператива или его наследникам;
- положения о механизме приобретения и реализации основных средств с частичным делегированием полномочий общего собрания правлению кооператива;
- положения о механизме частичного делегирования полномочий правления по заключению отдельных видов сделок кооператива председателю кооператива;
- положения о неделимом фонде, имуществе, относимому к неделимому фонду и механизме определения его стоимости;
- положения о характере личного трудового участия членов производственного кооператива, рабочем времени, минимальном размере оплаты труда членов кооператива.

§1.29. Внутренние (локальные) нормативные правовые акты и регламенты сельскохозяйственного кооператива

Помимо устава и в соответствии с ним кооператив может самостоятельно разработать и утвердить на общем собрании локальные нормативные акты, например:

- положение о правлении кооператива, определяющее порядок и сроки созыва и проведения заседаний правления, его компетенцию и ответственность членов правления;
- положение о наблюдательном совете кооператива, определяющее порядок и сроки созыва и проведения заседаний наблюдательного совета, его компетенцию и ответственность членов правления, порядок и сроки осуществления контроль за деятельностью правления кооператива, председателя кооператива, порядок проведения плановых и внеплановых ревизий деятельности кооператива;
- положением о счетной комиссии общего собрания кооператива;
- положение о членстве в кооперативе, о порядке ведения реестра членов и ассоциированных членов кооператива, порядке ведения членских книжек;
- положения о филиалах и представительствах кооператива;
- правила внутреннего трудового распорядка членов и работников Кооператива;
- положение об оплате труда членов и работников кооператива;
- положение о структурных подразделениях кооператива и о самоуправлении в структурных подразделениях;

В качестве примера полномочий общего собрания структурного подразделения производственного кооператива можно привести следующие:

- Избирать совет членов данного структурного подразделения Кооператива;
- Давать согласие правлению Кооператива на назначение руководителя структурного подразделения. В случае, если собрание в структурном подразделении отклонит две кандидатуры, предложенные правлением Кооператива, правление Кооператива назначает руководителя соответствующего структурного подразделения без согласия собрания;
- Рассматривать социально-экономические вопросы деятельности структурных подразделений Кооператива и давать соответствующие рекомендации органам управления Кооператива и руководителям соответствующих структурных подразделений Кооператива;
- Выдвигать кандидатуры в органы управления Кооператива;
- Избирать уполномоченных на собрание уполномоченных членов Кооператива;
- Распределять оплату труда между работниками структурного подразделения по итогам работы за год;
- Давать рекомендации правлению и председателю Кооператива по вопросам приема, увольнения, привлечения к ответственности работников соответствующего структурного подразделения.
- положением о порядке и об условиях привлечения денежных средств членов кредитного кооператива;

- положение о порядке и об условиях предоставления займов членам кредитного кооператива;
- положения о порядке распределения доходов кооператива;
- положение о порядке использования фондов кооператива;
- сметы доходов и расходов потребительского кооператива.

Раздел 5. Роль системы ревизионных союзов в развитии сельскохозяйственной кооперации

Глава 1. Система ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов

§1.30. Ревизионный союз сельскохозяйственных кооперативов

Ревизионным союзом сельскохозяйственных кооперативов является союз сельскохозяйственных кооперативов, осуществляющий ревизию финансово-хозяйственной деятельности входящих в него кооперативов, союзов кооперативов, координацию этой деятельности, представление и защиту имущественных интересов кооперативов, оказание членам ревизионного союза сопутствующих ревизиям услуг, а также иные предусмотренные этим федеральным законом функции.

Ревизионный союз создается по инициативе не менее чем 25 кооперативов, являющихся его учредителями. В случае уменьшения указанного количества кооперативов - членов ревизионного союза членство ревизионного союза в саморегулируемой организации приостанавливается на срок от трех до шести месяцев для приведения количества кооперативов - членов ревизионного союза в соответствие с требованиями закона. В случае неприведения количества членов ревизионного союза в соответствие с требованиями закона в срок, определенный решением саморегулируемой организации, ревизионный союз исключается из единого реестра ревизионных союзов и ревизоров-консультантов.

Кооператив, союз кооперативов (за исключением ревизионного союза) в обязательном порядке входят в один из ревизионных союзов по их выбору. В случае невыполнения этого требования кооператив, союз кооперативов подлежат ликвидации по решению суда, по требованию уполномоченного органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации в области сельского хозяйства или налогового органа субъекта Российской Федерации. Вышедшие из ревизионного союза кооператив, союз кооперативов обязаны в срок не более чем 30 дней оформить свое членство в другом ревизионном союзе. Кооператив, а также союз кооперативов не вправе одновременно являться членом более чем одного ревизионного союза.

Ревизионный союз осуществляет свою деятельность в соответствии с Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации", со своим уставом и учредительным договором. Высшими органами управления ревизионным союзом являются общее собрание членов ревизионного союза и избираемый общим собранием членов ревизионного союза наблюдательный совет. Исполнительным органом ревизионного союза является исполнительный директор ревизионного союза, нанимаемый наблюдательным советом ревизионного союза на основе трудового договора. Исполнительным директором ревизионного союза может быть только лицо, имеющее квалификационный аттестат ревизора-консультанта или аудитора.

Ревизионный союз осуществляет ревизии в соответствии с правилами саморегулируемой организации и правилами ревизионного союза, которые не должны противоречить правилам саморегулируемой организации.

Финансовая деятельность ревизионного союза осуществляется на основе сметы доходов и расходов, утверждаемой коллегиальным органом управления ревизионным союзом в соответствии с его учредительными документами. Расходы ревизионного союза на осуществление ревизий и оказание сопутствующих ревизиям услуг возмещаются за счет членских взносов, размер которых устанавливается на основе указанной сметы.

Ревизионный союз обязан являться членом одной из саморегулируемых организаций и быть включенным в единый реестр ревизионных союзов и ревизоров-консультантов, который ведется указанной саморегулируемой организацией. Прием ревизионного союза в члены саморегулируемой организации и включение его в единый реестр ревизионных союзов и ревизоров-консультантов осуществляются в соответствии с требованиями и в порядке, которые

определены Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации", учредительными документами и правилами саморегулируемой организации.

Право ревизионного союза осуществлять ревизии и оказывать сопутствующие ревизиям услуги возникает с момента получения им от саморегулируемой организации свидетельства о включении ревизионного союза в единый реестр ревизионных союзов и ревизоров-консультантов. Саморегулируемая организация в течение 30 дней с даты получения заявления о вступлении ревизионного союза в саморегулируемую организацию обязана принять решение о приеме ревизионного союза в члены саморегулируемой организации, включении его в единый реестр ревизионных союзов и ревизоров-консультантов и выдаче свидетельства о включении ревизионного союза в указанный реестр или направить ревизионному союзу мотивированный отказ в приеме его в члены саморегулируемой организации и во включении в единый реестр ревизионных союзов и ревизоров-консультантов.

Ревизионный союз после устранения замечаний саморегулируемой организации вправе подать повторно заявление о вступлении в члены саморегулируемой организации и включении его в единый реестр ревизионных союзов и ревизоров-консультантов или обжаловать в суд отказ саморегулируемой организации во включении его в указанный реестр.

Ревизионный союз, не включенный в единый реестр ревизионных союзов и ревизоров-консультантов в течение шести месяцев с момента регистрации ревизионного союза, обязан исключить из своего наименования слова "ревизионный союз сельскохозяйственных кооперативов", а также слова, производные от таких слов и словосочетаний.

Ревизионный союз по результатам ревизии составляет в письменной форме ревизионное заключение, которое является официальным документом, предназначенным для членов кооператива, членов союза кооперативов и иных пользователей бухгалтерской отчетности кооператива, союза кооперативов и содержащим выраженное в установленной форме мнение ревизионного союза о достоверности бухгалтерской отчетности кооператива, союза кооперативов, соответствии порядка ведения кооперативом, союзом кооперативов бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, соблюдении органами управления кооперативом, органами управления союзом кооперативов положений своих уставов и законодательства Российской Федерации, а также данные о выявленных нарушениях, которые могут повлечь за собой ухудшение результатов финансово-хозяйственной деятельности кооператива, союза кооперативов или их несостоятельность (банкротство). Форма, содержание, порядок подписания и порядок представления ревизионного заключения определяются правилами саморегулируемой организации.

Ревизионное заключение, составленное без проведения ревизии или противоречащее содержанию документов, представленных для осуществления ревизии, признается на основании решения саморегулируемой организации заведомо ложным. Составление ревизионным союзом кооперативов заведомо ложного ревизионного заключения влечет за собой ответственность ревизионного союза в виде приостановления его права заниматься ревизионной деятельностью или ликвидации его в судебном порядке по требованию саморегулируемой организации.

Не менее чем 50 процентов членов наблюдательного совета ревизионного союза должны составлять председатели наблюдательных советов кооперативов - членов данного союза. Председатель кооператива вправе исполнять полномочия председателя наблюдательного совета ревизионного союза только на общественных началах.

Наименование ревизионного союза должно содержать слова "ревизионный союз сельскохозяйственных кооперативов", указание на территорию, на которой он осуществляет свою деятельность, и не должно повторять наименование территории, используемое в наименовании другого ревизионного союза, включенного в единый реестр ревизионных союзов и ревизоров-консультантов.

§1.31. Ревизор-консультант

В соответствии со статей 32 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" ревизии сельскохозяйственных кооперативов и их союзов осуществляются ревизорами-консультантами, которые являются работниками ревизионного союза или привлекаются ревизионным союзом к работе на основании гражданско-правовых договоров. В штате ревизионного союза по основному месту работы должно состоять не менее трех ревизоров-консультантов.

Ревизором-консультантом признается физическое лицо, получившее квалификационный аттестат ревизора-консультанта или имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Квалификационный аттестат ревизора-консультанта выдается лицам, прошедшим аттестацию в форме квалификационного экзамена. Обязательными требованиями к таким лицам являются:

- 1) наличие безупречной деловой репутации, подтвержденной рекомендациями не менее чем трех ревизоров-консультантов или двух аудиторов;
- 2) отсутствие судимости за преступления в сфере экономики, а также за преступления средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие преступления;
- 3) наличие документа о высшем экономическом или юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении Российской Федерации, имеющем государственную аккредитацию;
- 4) наличие стажа работы, связанной с проведением аудита или осуществлением ревизий, а также ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской отчетности, не менее трех лет.

Порядок проведения аттестации на право осуществления ревизии, в том числе перечень документов, представляемых вместе с заявлением о допуске к аттестации, требования к таким документам, программа подготовки ревизора-консультанта, порядок проведения квалификационного экзамена и порядок подачи апелляции на его результаты, форма и порядок выдачи ревизору-консультанту квалификационного аттестата, а также основания и порядок аннулирования данного аттестата устанавливаются саморегулируемой организацией.

Ревизор-консультант вправе осуществлять ревизионную деятельность с даты внесения сведений о нем в единый реестр ревизионных союзов и ревизоров-консультантов.

Ревизоры-консультанты являются независимыми при осуществлении ревизий и в случае попыток руководителей ревизионного союза или руководителей кооператива - члена ревизионного союза оказать влияние на них при осуществлении ревизий обязаны вынести этот вопрос на обсуждение общего собрания членов ревизионного союза либо общего собрания членов кооператива.

Подписание ревизором-консультантом заведомо ложного ревизионного заключения влечет за собой аннулирование квалификационного аттестата ревизора-консультанта на основании решения саморегулируемой организации и привлечение его к ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации. Лицо, имеющее квалификационный аттестат аудитора, в случае, если подписанное им ревизионное заключение будет признано заведомо ложным, несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

§1.32. Саморегулируемая организация ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов

Саморегулируемая организация ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов создается в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях и Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации", в форме объединения (ассоциации, союза) на условиях членства ревизионных союзов в целях регулирования и обеспечения их деятельности, представления и защиты их интересов и интересов кооперативов.

Саморегулируемая организация осуществляет следующие функции:

- 1) представляет интересы членов саморегулируемой организации в их отношениях с органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, российскими организациями и международными организациями по вопросам, связанным с деятельностью членов саморегулируемой организации, созданием и деятельностью кооперативов;
- 2) разрабатывает и устанавливает обязательные для членов саморегулируемой организации правила, включая правила осуществления ревизий и правила оказания сопутствующих ревизиям услуг, кодекс профессиональной этики ревизоров-консультантов, порядок ведения реестра членов кооператива и ассоциированных членов кооператива;
- 3) разрабатывает и устанавливает требования к членству в саморегулируемой организации, в том числе требования к приему в члены саморегулируемой организации, приостановлению и прекращению членства в саморегулируемой организации;

4) разрабатывает рекомендации и иные касающиеся деятельности кооперативов и их союзов документы, примерные уставы кооперативов, их союзов и образцы их внутренних документов (положений);

5) осуществляет контроль за деятельностью ревизионных союзов - членов саморегулируемой организации и состоящих в их штате ревизоров-консультантов в части соблюдения ими норм Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации", иных федеральных законов, положений учредительных документов, правил деятельности саморегулируемой организации, кодекса профессиональной этики ревизоров-консультантов, требований к повышению квалификации ревизоров-консультантов и других работников ревизионных союзов, а также контроль за устранением членами саморегулируемой организации нарушений, выявленных по итогам проверки. При этом плановые проверки членов саморегулируемой организации осуществляются один раз в два года, внеплановые проверки осуществляются на основании поступивших жалоб и заявлений;

6) привлекает к ответственности членов саморегулируемой организации, соответствующих руководителей и ревизоров-консультантов за нарушение устава и правил саморегулируемой организации, кодекса профессиональной этики ревизоров-консультантов;

7) организует в соответствии с законодательством о третейских судах проведение третейского разбирательства споров, возникающих между членами саморегулируемой организации, а также споров, возникающих между ревизионными союзами и кооперативами;

8) ведет реестр ревизионных союзов и ревизоров-консультантов;

9) организует обучение, переподготовку, стажировку менеджеров и других работников кооперативов, союзов кооперативов;

10) организует профессиональное обучение лиц, желающих пройти аттестацию на право получения квалификационного аттестата ревизора-консультанта, и проводит их аттестацию в форме квалификационного экзамена, организует ежегодное повышение квалификации ревизоров-консультантов;

11) осуществляет пропаганду идей и принципов сельскохозяйственной кооперации в средствах массовой информации, издает печатные издания;

12) выполняет иные функции, предусмотренные Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации", другими федеральными законами, уставом саморегулируемой организации и направленные на развитие и упрочение сельскохозяйственной кооперации, защиту законных интересов кооперативов и ревизионных союзов - членов саморегулируемой организации.

Уполномоченный федеральный орган, осуществляющий государственное регулирование деятельности саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов и ведение государственного реестра саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов (далее - регулирующий орган), определяется Правительством Российской Федерации. В отношении саморегулируемой организации регулирующий орган осуществляет функции, определенные Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации" и контроль за исполнением саморегулируемой организацией положений этого закона.

Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации с даты выдачи регулирующим органом регистрационного документа о внесении некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов при условии соответствия ее следующим требованиям:

1) функционирование некоммерческой организации в качестве аудиторского союза сельскохозяйственных кооперативов или ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов не менее трех лет;

2) объединение в составе некоммерческой организации не менее 40 ревизионных союзов;

3) получение в установленном порядке разрешения на использование в своем наименовании слова "российский";

4) формирование на дату подачи заявления о включении некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов компенсационного фонда в размере не менее чем 300 тысяч рублей;

5) наличие структурного подразделения некоммерческой организации, сформированного из работающих по трудовому договору работников саморегулируемой организации и осуществляющего следующие функции:

контроль за качеством работы членов саморегулируемой организации и ревизоров-консультантов, выполнение ими требований законодательства Российской Федерации, иных нормативных правовых актов, правил саморегулируемой организации, соблюдение кодекса профессиональной этики ревизоров-консультантов;

рассмотрение дел о применении к ревизионным союзам - членам саморегулируемой организации, их руководителям и ревизорам-консультантам мер ответственности, принятие решения о применении или об отмене таких мер ответственности.

В целях разработки правил саморегулируемой организации и кодекса профессиональной этики ревизоров-консультантов в саморегулируемой организации кроме исполнительного органа создается постоянно действующий коллегиальный орган управления, в котором не более чем 25 процентов его численности могут составлять лица, не являющиеся членами саморегулируемой организации.

В состав органов управления саморегулируемой организацией не могут входить государственные служащие и муниципальные служащие.

В целях осуществления своих функций саморегулируемая организация имеет право:

1) запрашивать и получать в установленном порядке у органов государственной власти, органов местного самоуправления, кооперативов, союзов кооперативов информацию;

2) участвовать в обсуждении проектов федеральных законов и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, законов и иных нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации, государственных программ по вопросам создания и деятельности кооперативов, их налогообложения, ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

3) оспаривать от своего имени в установленном законодательством Российской Федерации порядке нормативные акты, решения и (или) действия (бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, нарушающие права и законные интересы кооперативов и членов саморегулируемой организации;

4) знакомиться с документацией об итогах осуществленных ревизионным союзом ревизий, в том числе с информацией, составляющей профессиональную тайну;

5) участвовать в процедурах несостоятельности (банкротства) ревизионных союзов - членов саморегулируемой организации и входящих в состав этих ревизионных союзов кооперативов;

6) осуществлять иные права, предусмотренные учредительными документами саморегулируемой организации в соответствии с положениями Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации", иных федеральных законов с учетом особенностей, установленных для саморегулируемой организации.

Саморегулируемая организация не вправе заниматься предпринимательской деятельностью, быть членом другой саморегулируемой организации или членом ревизионного союза, учреждать аудиторские или ревизионные организации и осуществлять ревизии. Лицо, осуществляющее функции единоличного исполнительного органа саморегулируемой организации, не вправе осуществлять ревизии или аудиторские проверки и состоять в трудовых отношениях с ревизионными союзами либо аудиторскими организациями.

Саморегулируемая организация формирует за счет взносов членов этой саморегулируемой организации компенсационный фонд, минимальный размер которого должен составлять не менее одного миллиона рублей. Компенсационный фонд формируется исключительно в денежной форме за счет:

средств, направляемых в компенсационный фонд на дату подачи заявления о включении в государственный реестр саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов;

ежеквартальных взносов членов саморегулируемой организации;

доходов от размещения средств компенсационного фонда и иных не запрещенных законом источников в соответствии с решениями саморегулируемой организации.

Размер взносов на формирование компенсационного фонда, порядок их внесения устанавливаются высшим органом управления саморегулируемой организации. При недостаточности средств для осуществления компенсационных выплат члены саморегулируемой организации обязаны внести в компенсационный фонд дополнительные взносы в размере и в порядке, которые установлены саморегулируемой организацией.

Компенсационный фонд должен быть полностью сформирован в течение двух лет после внесения некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов. Саморегулируемая организация ежеквартально обязана представлять в регулирующий орган отчет о размере своего компенсационного фонда и его использовании.

Средства компенсационного фонда являются собственностью саморегулируемой организации. На средства компенсационного фонда не может быть обращено взыскание по обязательствам саморегулируемой организации, а также по обязательствам членов саморегулируемой организации, если возникновение таких обязательств не связано с осуществлением компенсационных выплат.

Средства компенсационного фонда используются для компенсационных выплат на возмещение убытков кооперативов, возникших в результате некачественной или недобросовестной ревизии, осуществленной на основании документов, представленных кооперативами, ревизия деятельности которых проводится, при условии, если:

1) вина ревизионного союза в возникновении убытков кооператива и размер этих убытков признаются ревизионным союзом и саморегулируемой организацией или установлены на основании решения суда;

2) компенсация указанных убытков не может быть осуществлена ревизионным союзом, по вине которого возникли эти убытки, в силу его неплатежеспособности;

3) некачественное составление ревизионного заключения и соответствующие убытки кооператива не явились следствием сокрытия кооперативом необходимых документов и сведений от осуществляющих ревизию работников ревизионного союза;

4) кооператив на основании рекомендаций ревизионного союза, в том числе юридического характера, принял необходимые меры по обжалованию в арбитражном суде решений государственных органов или органов местного самоуправления либо требований кредиторов о возмещении причиненных кооперативу убытков.

Размер компенсационных выплат кооперативу не может превышать двукратный размер его членского взноса в ревизионный союз за календарный год, в котором осуществлялась деятельность кооператива, повлекшая за собой убытки кооператива. Общий размер компенсационных выплат кооперативам, являющимся членами одного ревизионного союза, не может в течение одного календарного года превышать десять процентов средств компенсационного фонда саморегулируемой организации.

Саморегулируемая организация обязана:

1) устанавливать порядок и нормы распределения между членами саморегулируемой организации издержек, выплат и сборов, образующихся в процессе осуществления ее уставной деятельности, в том числе в связи с недостаточностью средств компенсационного фонда;

2) устанавливать правила саморегулируемой организации, предусматривающие:
правила осуществления ревизионными союзами ревизий и оказания сопутствующих им услуг;
требования к формированию членами саморегулируемой организации своих органов управления и к профессиональной подготовке работников, осуществляющих ревизии и оказывающих сопутствующие им услуги;

правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, представляемой в саморегулируемую организацию ее членами, порядок представления отчетности и иной информации о деятельности членов саморегулируемой организации;

порядок проверок соблюдения членами саморегулируемой организации установленных правил саморегулируемой организации;

порядок реализации результатов ревизий, порядок ознакомления с ними других членов саморегулируемой организации;

требования к предоставлению информации для ревизий, осуществляемых саморегулируемой организацией;

порядок применения мер ответственности в отношении членов саморегулируемой организации и их работников при выявлении нарушений в их деятельности;

положение о контроле за исполнением санкций и иных мер, применяемых к членам саморегулируемой организации и их работникам, и порядок учета этих санкций;

порядок размещения средств компенсационного фонда в целях его сохранения и увеличения, меры контроля за целевым использованием средств компенсационного фонда, порядок ведения

саморегулируемой организацией учета по операциям со средствами, предназначенными для компенсационных выплат;

иные правила, предусмотренные Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации".

Правила саморегулируемой организации обязательны для исполнения всеми ее членами. Указанные правила публикуются на официальном сайте саморегулируемой организации в сети "Интернет" и представляются в регулирующий орган не позднее чем через 30 календарных дней с даты их утверждения.

В случае, если правилами саморегулируемой организации нарушаются права третьих лиц, эти лица и регулирующий орган вправе обратиться с иском о признании указанных правил или отдельных их положений недействительными или о внесении изменений в указанные правила.

Член саморегулируемой организации обязан:

1) соблюдать устав саморегулируемой организации, правила саморегулируемой организации, а также кодекс профессиональной этики ревизоров-консультантов;

2) представлять в саморегулируемую организацию отчетность и иную информацию о своей деятельности, содержание, порядок и условия представления которых предусмотрены правилами саморегулируемой организации;

3) признавать компетенцию третейского суда саморегулируемой организации;

4) указывать в документах, представляемых потребителям оказываемых ревизионным союзом услуг, на членство в саморегулируемой организации или включать ее наименование в свое наименование.

Член саморегулируемой организации вправе:

1) обращаться в саморегулируемую организацию за защитой своих прав и законных интересов и требовать принятия всех возможных мер для решения вопроса;

2) получать информацию о деятельности саморегулируемой организации;

3) безвозмездно пользоваться услугами саморегулируемой организации, оказываемыми в соответствии с ее уставной деятельностью;

4) обжаловать в установленном законодательством Российской Федерации порядке решения органов управления саморегулируемой организацией;

5) выйти из состава саморегулируемой организации по окончании финансового года. При этом член саморегулируемой организации, вышедший или исключенный из ее членов, не имеет права на получение внесенных им в период членства вступительных, членских, целевых и иных взносов (платежей), если иное не предусмотрено соглашением об условиях их внесения, и в течение двух лет с момента выхода из саморегулируемой организации или исключения из числа ее членов несет субсидиарную ответственность по обязательствам саморегулируемой организации в порядке, установленном ее учредительными документами.

Члены саморегулируемой организации несут субсидиарную ответственность по ее обязательствам в размере и в порядке, которые предусмотрены учредительными документами саморегулируемой организации.

Саморегулируемая организация прекращает свою деятельность в случаях и в порядке, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации. Саморегулируемая организация по заявлению регулирующего органа исключается на основании решения арбитражного суда из государственного реестра саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов в случае:

1) несоответствия числа членов саморегулируемой организации требованиям Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" по состоянию на конец второго и каждого последующего календарного года с даты внесения некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов;

2) несоблюдения предписания регулирующего органа об устранении выявленных им нарушений в части порядка формирования или использования компенсационного фонда саморегулируемой организации;

3) иного систематического нарушения Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации".

В случае добровольного объявления саморегулируемой организацией о ее несоответствии требованиям Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" саморегулируемая организация не может быть исключена из государственного реестра саморегулируемых

организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов в течение шести месяцев с момента объявления такого несоответствия, в течение которых она должна привести свою деятельность в соответствие с данными требованиями.

При исключении некоммерческой организации из числа саморегулируемых организаций или при ликвидации этой организации имущество и денежные средства саморегулируемой организации, включая средства компенсационного фонда, подлежат, если иное не определено учредительными документами саморегулируемой организации, распределению между членами саморегулируемой организации в порядке, определенном ее учредительным договором.

Полное наименование саморегулируемой организации должно содержать слова "саморегулируемая организация" и наименование некоммерческой организации, признанной саморегулируемой организацией.

Глава 2. Ревизия финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных кооперативов

§1.33. Общая характеристика ревизии, ее задачи, функции и принципы

В соответствии со статьей 33 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" ревизия деятельности кооператива проводится на предмет оценки достоверности его бухгалтерской отчетности, соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, соблюдения законодательства Российской Федерации и положений устава кооператива, соблюдения принципов создания и деятельности кооперативов, на предмет выявления нарушений, ведущих к ухудшению результатов финансово-хозяйственной деятельности или несостоятельности (банкротству) кооператива, фактов ущемления интересов членов кооператива.

Кооператив подлежит обязательной ревизии один раз в два года (по итогам каждого финансового года). Кредитные, страховые кооперативы, а также кооперативы, сумма активов баланса которых на конец отчетного года превышает в 100 тысяч раз установленный федеральным законом минимальный размер оплаты труда, подлежат ревизии каждый год.

Внеочередная ревизия проводится ревизионным союзом по требованию правления кооператива или наблюдательного совета кооператива, союза кооперативов или группы лиц, составляющих одну десятую от числа членов кооператива, членов союза кооперативов или одну треть от числа ассоциированных членов кооператива. Расходы членов кооператива или ассоциированных членов кооператива на оплату стоимости внеочередной ревизии могут быть возмещены им за счет кооператива, если решением общего собрания членов кооператива указанная ревизия будет признана целесообразной.

При осуществлении ревизии кооперативы обязаны:

1) предоставлять ревизионному союзу необходимые информацию и документацию, давать по запросу ревизионного союза исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной или письменной форме, запрашивать необходимые сведения у третьих лиц, создавать иные способствующие своевременному и качественному осуществлению ревизии условия;

2) своевременно вносить членские взносы в ревизионный союз, в том числе в случае, если заключение ревизионного союза не согласуется с позицией кооператива и в случае осуществления ревизионным союзом ревизии не в полном объеме по не зависящим от ревизионного союза причинам;

3) исполнять иные определенные Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации" и учредительными документами ревизионного союза и правилами деятельности саморегулируемой организации обязанности.

Информация о кооперативе, полученная ревизионным союзом и (или) его работниками при осуществлении ревизии составляет профессиональную тайну. Ревизионный союз обязан обеспечить сохранность этой информации, а также иных сведений и документов, получаемых и (или) составляемых им при осуществлении ревизии.

Ревизионный союз или его работники не вправе разглашать информацию о кооперативе, составляющую профессиональную тайну, без разрешения кооператива, союза кооперативов, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации", иными федеральными законами. В случае нарушения этого требования кооператив,

саморегулируемая организация вправе требовать от виновных лиц возмещения причиненных убытков.

Ревизионный союз вправе или в случаях, предусмотренных уставом саморегулируемой организации, обязан представлять документы, содержащие информацию, в том числе информацию, составляющую профессиональную тайну, в саморегулируемую организацию, членом которой он состоит. Документы, находящиеся в распоряжении ревизионного союза и содержащие сведения об операциях членов ревизионного союза, включая информацию, составляющую профессиональную тайну, представляются в иные организации, в том числе в органы государственной власти Российской Федерации, только по решению суда.

Основными задачами ревизии являются:

- установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности кооперативов, законности и целесообразности совершенных ими финансовых и хозяйственных операций;
- оказание содействия и помощи в правильной организации бухгалтерского учета и отчетности кооператива;
- обеспечение заинтересованных внутренних пользователей кооператива объективной информацией по результатам ревизии;
- экспертиза постановки бухгалтерского учета и финансовой отчетности с целью определения их соответствия действующим нормативным актам, правовому статусу и учредительным документам, отраслевым и организационным особенностям кооператива и обоснование предложений по устранению выявленных недостатков и отклонений;
- разработка проектов повышения эффективности хозяйственной деятельности путем введения четкой системы имущественной ответственности членов кооператива и должностных лиц кооператива, модернизации системы экономических регламентов, совершенствования стратегий управления, особенно финансовой стратегии, а также учетной и налоговой политики;
- оказание всесторонней консультационной помощи аппарату управления в решении как текущих, так и долгосрочных проблем финансово – хозяйственной деятельности в рамках возможностей системы менеджмента кооператива.

Кроме выше перечисленных задач, ревизия может способствовать:

- выявлению и мобилизации имеющихся резервов производства, сверхнормативных запасов;
- предупреждению и устранению факторов, отрицательно влияющих на эффективность деятельности кооператива;
- соблюдению имущественных интересов кооператива и его членов;
- созданию среды социально-экономического доверия в кооперативе путем введения четкой регламентации имущественных отношений, а также доверия внешних пользователей финансовой отчетности, прежде всего кредиторов;
- развитию систем внутреннего контроля и самоконтроля работников кооператива в повышении эффективности финансово–хозяйственной деятельности.

Основными функциями ревизии являются: информационная, контрольная, обратной связи, аналитическая, методическая, моделирования, социальная.

Информационная функция ревизии заключается в обеспечении достоверной информацией внутреннего управления и внешних пользователей путем проверки достоверности данных бухгалтерской отчетности.

Контрольная функция тесно взаимосвязана с информационной функцией, так как они обе вытекают из сущности и целей ревизии.

Функция обратной связи – порождена информационной и контрольной функциями и обеспечивает действенность системы управления.

Аналитическая функция, с которой взаимосвязаны все функции, заключается в использовании информации для анализа финансово-хозяйственной деятельности кооператива.

Методическая функция связана с разработкой ревизорами – консультантам методических рекомендаций, положений по правильному ведению бухгалтерского учета, выполнению других экономических работ. Функция моделирования связана с разработкой ревизорами – консультантами различных моделей, проектов для кооперативов (моделей внедрения прогрессивных методов и систем управленческого учета, проектов бизнес-планов, учетной политики, отражения операций на счетах, разработка проектов управленческих решений и т.д.).

Социальная функция заключается в защите прав и законных интересов членов и ассоциированных членов кооператива. Кроме того, социальная функция проявляется еще и в защите материальных и моральных интересов работников кооператива и др.

Перечисленные функции могут быть дополнены, поскольку они отражают наиболее фундаментальные свойства данной системы. В частности, можно выделить также такие функции как оперативную, коммуникативную, превентивную. Все эти функции направлены на предупреждение неблагоприятных последствий хозяйственной деятельности кооператива.

Основопологающим звеном проведения ревизии является совокупность ее научных принципов. К ним, в частности, относятся:

а) принцип научности ревизии – означает использование в процессе ревизии достижений научных методов познания, технических средств и программных продуктов, способов интерпретации информации;

б) принцип доступности – означает доступность ко всем объектам наблюдения и источникам информации при проведении ревизии;

в) принцип действенности, результативности ревизии – означает направленность ревизии не столько на выявление отклонений и недостатков или же положительных моментов как таковых, сколько на выработку конкретных мер по устранению негативных явлений, по предупреждению возможных убытков, сбоев элементов систем хозяйственного механизма (особенно финансового) и т.д.;

г) принцип целенаправленности – означает проведение ревизии строго по требованиям разработанного плана и детализированной программы для выявления нарушений, недостатков и положительных моментов проверяемых объектов, составления объективного ревизионного заключения;

д) принцип своевременности – означает своевременное выявление негативных явлений в деятельности проверяемого кооператива и своевременную их корректировку до того, как эти проблемы перерастут в кризис;

е) принцип объективности ревизии – означает достоверность и доказательность результатов ревизии в данном кооперативе;

ж) принцип системности, комплексности – означает, что при ревизии для достижения целей и результативности, их объективности необходимо собрать исчерпывающие свидетельства путем системного, комплексного изучения объекта наблюдения и контроля в кооперативе;

з) принцип конфиденциальности – означает, что информация, полученная в ходе ревизии и после ее окончания является профессиональной тайной и может быть использована или передана третьим лицам только с согласия руководства кооператива (данного в письменной форме) или по решению суда;

и) принцип гибкости, активности и адаптивности ревизии к происходящим изменениям внутренней и внешней среды;

к) принцип конкретности целей и результатов – цели ревизии и полученные результаты должны быть объективными, смысловыми, доказательными;

л) принцип экономичности системы ревизии – затраты на создание системы ревизии должны окупаться полученными результатами в ревизионном союзе, а также в проверяемом кооперативе;

м) принцип ясности, простоты системы ревизии – исполнители ревизии должны понимать данную систему и придерживаться стандартных правил проведения своей работы.

Требования к ревизии как к практической деятельности:

1) определение сферы деятельности и специализации в контроле;

2) высококвалифицированное проведение проверок;

3) улучшение деятельности кооперативов и обеспечение роста авторитета ревизионного союза;

4) расширение круга консультационной работы, способствующей увеличению роста доходов ревизионного союза и сельскохозяйственного кооператива;

5) оснащение контрольной работы и рабочих мест вычислительной и организационной техникой;

6) обеспечение полной информационной базой все структурные уровни ревизии;

7) расширение круга тестирования специалистов по контролю и привлечение на работу высококвалифицированных кадров;

8) вдумчивый, осторожный и тщательный контроль финансовых операций, оценки имущества, проектов договоров, управленческих решений и др.

Требования, предъявляемые к ревизорам – консультантам: независимость от руководителей кооперативов, честность, объективность в своих действиях, профессионализм, компетентность и добросовестность, ответственность в своей деятельности.

Успешное выполнение требований ревизии, его целей и задач невозможно без строгого соблюдения последовательности (основной процедуры) организации и проведения процесса ревизии: определения объема, объектов и процедур ревизии; планирования ревизии; оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля кооператива; сбора (получения) необходимых доказательств; ведения рабочей документации; составления актов, справок, отчетов, заключений и других форм оформления результатов.

§1.34. Назначение и планирование ревизии

Ревизия в кооперативах начинается с принятия исполнительным директором ревизионного союза решения о назначении ревизии. При этом назначается группа ревизоров–консультантов. В группу могут входить: руководитель ревизионной группы, старший ревизор–консультант, ревизоры–консультанты по информационным технологиям, бухгалтерскому учету, праву, вопросам налогообложения и управления, а также, по мере необходимости, эксперты данной отрасли сельского хозяйства. Руководитель группы должен контролировать работу каждого члена группы ревизоров–консультантов.

Ревизорам–консультантам необходимо иметь четкое представление об экономических, экологических и природных условиях функционирования данного сельскохозяйственного кооператива, в том числе о влиянии на его деятельность национальной экономической политики (например, налоговой политики, диспаритета цен и т.д.), о географическом расположении подразделений кооператива и состоянии его системы управления. Важно иметь представление и об отраслевых условиях, получить информацию о персонале, производстве продукции (работ, услуг), состоянии и методах производства, источников финансирования текущей и инвестиционной деятельности, учетной политики, политики организации оперативного, тактического и стратегического управления по стратегиям развития сельского хозяйства. Помимо прочего, предварительные наблюдения и осмотры объектов контроля помогут получить информацию об организации работ, размерах кооператива, состоянии его бухгалтерского учета, имущества и хозяйственного механизма в целом. На данном предварительном обзоре, для получения необходимой информации о состоянии учетно-контрольного механизма кооператива можно использовать устное или письменное тестирование с целью выявления слабых и сильных мест. Кроме того, необходимо провести другие процедуры предварительного обзора.

Процедуры предварительного обзора и определение направлений ревизии финансово–хозяйственной деятельности сельскохозяйственного кооператива

Процедуры	Предпосылки и направления проведения ревизии
1. Назначение ревизоров-консультантов	1.1. Утверждение состава группы ревизоров – консультантов.
2. Получение четкого представления о деятельности кооператива и его информационных системах	2.1. Об отраслевых и технологических особенностях. 2.2. Об экономических, экологических и природных условиях. 2.3. О географическом расположении подразделений и других составляющих кооператива. 2.4. О размерах кооператива, источниках финансирования его текущей и инвестиционной деятельности, состоянии системы бухгалтерского учета и контрольного механизма.
3. Предварительный аналитический обзор деятельности кооператива (тестирование и аналитические процедуры)	3.1. Тестирование с целью выявления "сильных" и "слабых" сторон работы кооператива. 3.2. Анализ финансового состояния, платежеспособности и деловой активности кооператива. 3.3. Анализ показателей производственной деятельности (затрат, выпуска продукции и результатов ее сбыта). 3.4. Анализ финансовых результатов кооператива. 3.5. Анализ инвестиционной деятельности кооператива и эффективности капитальных вложений. 3.6. Сопоставление остатков на счетах в отчетности с данными бухгалтерского

	учета.
4. Обзор системы управления кооператива и его сегментов.	4.1. Обзор учредительных документов и письменных договоров с клиентами. 4.2. Изучение организационной структуры управления и степени сочетания ее централизации и децентрализации, состояния выполняемых функций и используемых методов менеджмента. 4.3. Изучение уровня развития свойств предпринимательской деятельности и конкурентоспособности кооператива. 4.4. Обзор состояния мониторинга и маркетинговой деятельности кооператива.
5. Определение объектов ревизии	5.1. Определение объектов ревизии, требующих особого внимания. 5.2. Определение объектов ревизии, требующих сплошной проверки. 5.3. Определение объектов ревизии, требующих выборочной проверки.
6. Оценка уровня существенности и ревизионного риска	6.1. Установление уровня существенности, то есть той суммы ошибок, которая не повлияет на правильность принятия экономических решений внешними пользователями информации, а также на принятие обоснованных управленческих решений руководством и менеджерами кооператива. 6.2. Установление приемлемого ревизионного риска эффективного проведения ревизии.
7. Планирование и программирование ревизии.	7.1. Разработка общего годового плана ревизии. 7.2. Разработка общих и локальных детализированных программ ревизии. 7.3. Разработка сетевых графиков выполнения программ ревизии.
8. Определение процедур сбора информации, предпосылок и направлений ревизии хозяйственных операций, активов и обязательств	8.1. Процедуры: пересчет, осмотр, обследование, подтверждения, устный опрос, документальная проверка, сканирование, аналитические процедуры и др. 8.2. Направления ревизии: реальность, периодизация, полнота, права и обязательства, оценка и распространение, предъявление и раскрытие, соответствие законам и др.

Информация, полученная в ходе предварительного обзора о кооперативе, помогает ревизорам-консультантам выявить существенные проблемы и оценить различные аспекты эффективности ревизии.

Эффективность или неэффективность ревизии кооператива связаны с риском системы внутреннего контроля. Методика расчета ревизионного риска отличается от методики расчета аудиторского риска, так как ревизия преследует более широкие цели, связанные не только с выражением мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и с обеспечением ревизионной информацией менеджеров кооператива для принятия эффективных и обоснованных решений. В любом случае перед планированием ревизии необходимо установить его приемлемый риск, который может корректироваться в процессе осуществления ревизии. Факторная модель расчета ревизионного риска можно представить в виде следующей формулы:

$$РВК=БР \times РУ \times ПР,$$

где, РВК – приемлемый ревизионный риск; БР – бухгалтерский риск в кооперативе; РУ – риск системы внутреннего контроля; ПР – процедурный риск ревизионной группы.

Бухгалтерский риск – это оценка риска неэффективности ведения бухгалтерского учета в кооперативе. Этот риск связан с уровнем самоконтроля бухгалтерской службой своей работы, допущенными ошибками, предоставлением недоброкачественной информации пользователям:

$$БР=РСБ \times РДО \times РНИ,$$

где БР – бухгалтерский риск; РСБ – риск самоконтроля бухгалтерской службы своей деятельности; РДО – риск допущенных ошибок в бухгалтерском учете; РНИ – риск несвоевременности и некачественности предоставлении информации пользователям.

РСБ – выражает меру ожидания вероятности неправильного отражения отдельных операции в бухгалтерском учете или необоснованного их проведения с точки зрения экономической и юридической целесообразности из-за отсутствия самоконтроля;

РДО – выражает меру ожидания вероятности пропуска в учете отдельных операций, допуска арифметических ошибок в документах и регистрах учета и расчетных процедурах;

РНИ – выражает меру ожидания вероятности несвоевременного выполнения учетных процедур и несвоевременного предоставления адекватной информации пользователям (внутренним и внешним).

Риск системы внутреннего контроля – это оценка риска неэффективности системы управления. Этот риск зависит от степени самоконтроля руководителей и менеджеров

кооператива своей деятельности, а также принятия и исполнения необоснованных управленческих решений:

$$PУ = PCУ \times PПУ,$$

где, PУ – риск системы управления; PПУ – риск принятия и исполнения необоснованных управленческих решений; PCУ – риск самоконтроля управленческого персонала своей деятельности.

PПУ – выражает меру ожидания вероятности принятия и исполнения управленческим персоналом ошибочных или неоправданных (необоснованных) в экономическом и юридическом смысле управленческих решений, ослабляющих функции управления и снижающих эффективность бизнеса;

PCУ – выражает меру ожидания вероятности допущения ошибок при разработке стратегий развития кооператива, прогнозировании и планировании его деятельности, заключении договорных отношений с клиентами из-за неэффективности самоконтроля управленческим аппаратом своей деятельности (или же из-за некомпетентности менеджеров).

Процедурный риск – это риск необнаружения или невыявления существенных ошибок в бухгалтерском учете и по иным вопросам ревизии. Уровень процедурного риска зависит от уровня профессионализма ревизоров-консультантов, организации их деятельности, обоснованности выбранных методических и технических аспектов контроля, а также от степени организации проверки качества выполнения контрольно-ревизионных процедур.

Градации оценок информации предварительного обзора можно строить по многоуровневой иерархии. Так, содержание полученных результатов предварительного обзора можно отмечать символами соответствующих значений, например, РСБ₁, РСБ₂, РСБ₃, РСБ₄, РСБ₅, которые означают низкий уровень, ниже среднего уровня, средний уровень, выше среднего уровня и высокий уровень. Количественные значения указанных градаций можно установить, исходя из практического опыта и профессионализма ревизоров - консультантов. Аналогично оцениваются значения других рисков составяющих факторных моделей.

Произведением бухгалтерского риска, риска системы управления и процедурного риска определяется ревизионный риск. Данный вид риска можно отрегулировать до приемлемого уровня, но при этом все процедуры ревизии необходимо выполнить так, чтобы эффективность выявления ошибок была высока. После установления ревизионного риска можно устанавливать уровень существенности, то есть определить ту максимальную сумму ошибок в бухгалтерской информации, бухгалтерских отчетов, которая не может повлиять на принятие руководством кооператива и менеджерами данного хозяйствующего субъекта, а также внешними пользователями информации неверных, необоснованных управленческих решений. Выявленные суммы ошибок желательно сгруппировать по счетам бухгалтерского учета и определить их влияние на основные показатели производственной и финансовой – хозяйственной деятельности кооператива.

Специфика деятельности сельскохозяйственных кооперативов, объем и сложность проведения ревизии их деятельности требуют определения четкой последовательности стадий (этапов) его проведения, распределения обязанностей между ревизорами – консультантами и определения времени для проведения всех работ по контролю. Необходимым средством такой подготовки является всесторонне продуманное планирование.

Осуществление ревизии необходимо планировать и программировать по следующим хозяйственным циклам (процессам):

- цикл приобретения и расходования средств;
- цикл производства продукции (работ, услуг);
- цикл формирования доходов, расходов, финансовых результатов и собственного капитала;
- цикл вложений во внеоборотные активы и финансовых вложений.

Планы и программы ревизии по указанным циклам могут быть разработаны за месяц, квартал, полугодие или год проверки объектов контроля. Если план ревизии носит общий характер, то программы ревизии представляют собой в основном перечень процедур, организованных по циклам и предназначенных для сбора информации о конкретных объектах контроля. Другими словами, программа ревизии – это средство или инструментарий реализации метода и методики практического проведения ревизии конкретных объектов.

Поэтому необходимо определить аспекты разработки и составления плана и программы ревизии, так как ревизию финансово – хозяйственной деятельности сельскохозяйственных

кооперативов требуется проводить по широкому кругу объектов познания для раскрытия их содержания – количество, качество, состояние, оценка, разработка решений и т.д.

§1.35. Общая характеристика основных форм, способов и методических приемов проведения ревизии

В зависимости от времени проведения ревизии можно различать предварительный, текущий и заключительный (последующий) формы контроля.

Предварительный контроль осуществляется до начала работ, совершения хозяйственных операций, подвергавшихся проверке, и направлен на предупреждение незаконности и нецелесообразности выполнения работ, проведения хозяйственных операций в кооперативе.

Особенно широко предварительный контроль необходим для ревизии качества материальных ресурсов до их производственного использования, а также планируемых инвестиций, финансовых вложений и финансовых операций. Эта форма контроля необходима также для разработки проектов и экспертизы уже готовых договоров различного характера для заключения с юридическими и физическими лицами, для разработки схем и проектов организации бухгалтерского учета, оптимизации учетной политики, производства продукции (работ, услуг), маркетинга, налогооблагаемых баз, бюджета и других планов кооператива. В ревизионной практике предварительный контроль может быть использован также для оценки существенности (материальности) при ревизии. Путем предварительного обследования и контроля отдельных систем хозяйственного механизма кооператива оценивают их эффективность и устанавливают уровень ревизионного риска.

Текущий контроль проводится непосредственно в ходе осуществления работ или в процессе совершения хозяйственных операций и направлен на оперативное устранение недостатков, распространение (внедрение) научно обоснованного положительного опыта.

Преимущества данной формы контроля заключается в возможности своевременного выявления и устранения допущенных ошибок в бухгалтерских проводках, при нарушении положений законодательных и нормативных актов, связанных с начислением налогов, обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды и т.д. Текущая проверка позволяет устранить "наследственные" (типичные для данного кооператива) ошибки и способствует в дальнейшем недопущению таких или аналогичных ошибок, а также позволяет свести до минимума "наследственный" (присущий) и ревизионный риски при последующей ревизии бухгалтерской (финансовой) отчетности кооператива.

Текущие проверки проводят путем наблюдения, обследования объектов контроля, консультирования специалистов и руководителей кооперативов по возникающим правовым, управленческим, налоговым, аналитическим и другим проблемам. Кроме того, текущий контроль может проводиться на данном кооперативе по договоренности с ним поэтапно, например, ежемесячно, поквартально и т.д., т.е. не ожидая конца года, когда уже хозяйственные операции завершены и на некоторые из них повлиять фактически уже невозможно. Текущий контроль может быть использован как при консультационной, так и при обязательной ревизии с целью подтверждения достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности кооператива.

Заключительный (последующий) контроль осуществляется после выполнения работ и совершения хозяйственных операций. Хотя заключительный (последующий) контроль осуществляется слишком поздно, чтобы ориентировать на проблемы в момент их возникновения, тем не менее, в ревизионной практике выполняет важные функции. Одна из них состоит в том, что заключительный контроль дает руководству кооператива информацию о недостатках и ошибках, рекомендации по их устранению и недопущению в будущем. Сравнивая фактически полученные и требовавшиеся результаты работы, руководство имеет возможность оценить, насколько реалистично и обоснованно были проведены работы, хозяйственные операции, составлены планы и т.д. Эта процедура позволяет также получить информацию о возникших проблемах и сформулировать новые направления действий, чтобы избежать этих проблем в будущем.

Заключительный (последующий) контроль обеспечивает также объективную оценку деятельности кооператива и проводится ревизионным союзом с целью подтверждения достоверности данных периодической и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности кооператива.

В зависимости от источников контрольных данных выделяют документальные и фактические ревизии.

Документальным называется ревизия, осуществляемая по документальным данным с целью установления сущности проверяемой хозяйственной операции и хозяйственной деятельности в целом. Источниками контрольных данных являются первичные и сводные бухгалтерские документы, регистры синтетического и аналитического учета, планы и отчеты кооператива и другие источники (договоры, учредительные документы и другие документы внутренней регламентации кооператива).

Фактическая ревизия заключается в установлении действительного, реального состояния объекта проверки и правильности ее оценки путем пересчета, взвешивания, обмера, лабораторного анализа и иного приема. Фактический контроль в ревизионной практике применяется с целью установления фактического наличия имущества, его состояния и правильности оценки.

При ревизии можно широко использовать процедуры экономического анализа.

Экономический анализ представляет собой один из важнейших способов контроля, заключающийся в выявлении влияния различных факторов на результаты хозяйственно-финансовой деятельности кооператива. В результате проведения экономического анализа выявляют резервы повышения эффективности производства, определяют финансовое состояние и платежеспособность, ликвидность имущества, перспективность кооператива и др. Результаты экономического анализа оформляются таблицами, графиками, формулами, текстовыми описаниями, рекомендациями, разработками.

По объему вопросов и в зависимости от цели проведения ревизии могут быть полные и частичные. Полные ревизии охватывают все стороны хозяйственно-финансовой деятельности кооператива и направлены на выявление общего состояния производственной и финансовой устойчивости, сохранности и использования средств кооператива.

Частичные ревизии заключаются в проверке отдельных сторон хозяйственной деятельности кооператива. Например, проверка состояния бухгалтерского учета или проверка соблюдения налогового законодательства и т.п.

По охвату единичных объектов контроля ревизоры – консультанты могут использовать сплошные и выборочные ревизии. Сплошные ревизии характеризуются изучением всех объектов контроля путем сплошной проверки. Например, сплошной проверке в ходе ревизии чаще всего подвергаются операции по учету денежных средств, расчетных и кредитных операций. Выборочные же ревизии ограничиваются изучением отдельных объектов контроля. Например, выборочная проверка сохранности и движения скота и птицы, товарно-материальных ценностей, правильности начисления амортизации по основным средствам и т.д.

По характеру проведения проверки ревизии можно разделить на сквозные и комбинированные ревизии. Сквозные ревизии характеризуются проверкой объектов контроля на всех этапах их движения, начиная от структурных подразделений (цехов, бригад, ферм, представительств) кооператива и кончая проверкой в целом кооператива.

Комбинированные ревизии заключаются в использовании при ревизии разновидностей способа ревизии.

При выполнении процедур ревизии ревизоры – консультанты могут пользоваться приемами фактического контроля, к которым относятся инвентаризация, лабораторный анализ, экспертная оценка, контрольные проверки и устный опрос.

Инвентаризация означает проверку объектов в натуре. Сущность этого приема состоит в том, что наличие тех или иных объектов контроля устанавливается с помощью их визуального изучения путем осмотра, обмера, взвешивания и пересчета. При инвентаризации данные наличия хозяйственных средств фиксируются в инвентаризационных описях и в сличительных ведомостях, сводятся с данными бухгалтерского учета с целью установления недостач или излишков средств. При помощи инвентаризации устанавливают также состояние и правильность оценки имущества и обязательств кооператива.

Лабораторный анализ представляет собой выявление необходимых показателей качества тех или иных объектов контроля путем соответствующего (физического, химического или биологического) анализа в лабораторных условиях. Например, лабораторным анализом проверяется влажность зерна, жирность молока, качество заготовленных и используемых кормов и т.д.

Экспертная оценка применяется для получения квалифицированного заключения по какому-либо вопросу, например, для выявления профессионального уровня и ценности выполняемых работ путем их фактической экспертизы соответствующими высококвалифицированными ревизорами–консультантами. Экспертизе могут подвергаться выполненные (разработанные)

отдельными лицами или кооперативами различные проекты, схемы, бизнес-планы, изделия, строительные, ремонтные и другие работы, а так же бухгалтерские документы, договоры, документы внутренней регламентации.

Устный опрос означает фактическую проверку объектов контроля путем опроса соответствующих лиц, располагающих теми или иными сведениями об этих объектах. Устный опрос в ревизии используется путем проведения устного тестирования персонала, руководства кооператива и независимой (третьей) стороны. Как правило, эта процедура используется на начальной стадии ревизии, перед планированием ревизии. Для проведения устного опроса могут быть предварительно подготовлены вопросники по различным проблемам (например, по оценке учета движения материалов, учета движения и амортизации стоимости основных средств и т.п.), в которых ревизоры – консультанты могут отмечать ответы опрошенных лиц. Проведение устных опросов рекомендуется также на других этапах ревизии.

В ходе ревизионных процедур широко используют обследование, контрольный обмер, контрольные дойки (сбор яиц, стрижка овец), контрольную уборку урожая, контрольный запуск сырья и основных материалов в производство, наблюдение за выполнением отдельных хозяйственных и бухгалтерских операций.

Обследование объектов контроля обычно проводится в начале ревизии, в результате чего можно выявить недостатки в организационно – производственной деятельности и по обеспечению сохранности имущества непосредственно на производственных участках. При необходимости обследование может включать: наблюдение за процессами выполнения работ, фотохранометраж, анкетирование работников отдельных рабочих мест и членов кооператива.

Контрольный обмер чаще всего применяется для определения массы грубых и сочных кормов (в буртах, стогах, скирдах, траншеях, башнях), объема выполненных работ с целью проверки обоснованности предъявленных к оплате документов по строительным, ремонтным и другим работам. В ходе проверки устанавливается и качество выполнения работ.

Контрольные дойки, сбор яиц, стрижка овец используется для проверки полноты оприходования продукции собственного производства и для наблюдения за полнотой скармливания и соблюдения рациона кормления.

Контрольная уборка урожая применяется для установления реальной урожайности данной сельскохозяйственной культуры, а также для определения количества пастбищных кормов, скормленных на корню. При помощи контрольной уборки урожая могут быть определены причины низкого качества уборки, а также установлены факты хищения готовой продукции.

Контрольный запуск сырья и основных материалов в производство используется для проверки правильности применения норм удельного расхода сырья и материалов на производство определенного вида продукции (в промышленных производствах, цехах по переработке кормов, овощей, фруктов, др.). Это дает возможность проверить также фактический выход готовой продукции при соблюдении технологических норм сырья, материалов и других компонентов.

Полезны также наблюдения за выполнением отдельных хозяйственных и бухгалтерских операций. Эта процедура важна, прежде всего, для оценки организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля.

Полнота ревизии для объективной оценки достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности достигается путем проведения документальных ревизий. Поэтому с целью установления сущности, законности, целесообразности и оценки достоверности совершаемых хозяйственных операций ревизоры–консультанты могут использовать различные методические приемы проверки документов и регистров бухгалтерского учета.

Среди них следует выделить: проверка документов (формальная проверка и проверка по существу), арифметическая или счетная проверка документов, сопоставление (сверка) документов, письменный запрос и экономический анализ.

Проверка документов означает, что в первую очередь документы изучаются с формальной стороны, чтобы установить: составлен ли он по утвержденной форме, имеет ли все необходимые подписи должностных лиц, заполнены ли другие обязательные реквизиты (наименование документа, дата составления, содержание хозяйственной операции, измерители операции в натуральном и денежном выражении), нет ли в нем подчисток и не оговоренных исправлений, имеются ли надлежаще оформленные приложения, на которые дана ссылка в документе и др.

Подлинность документов устанавливается путем проверки реальности имеющих в них подписей должностных лиц и соответствие составления документов датам отражения в них операций.

При чтении документов, после установления их подлинности, проверяют документы по существу, то есть с точки зрения достоверности, законности и экономической целесообразности в них хозяйственных операций.

Достоверность операций, зафиксированных в документах, проверяется изучением этих и взаимосвязанных с ними документов, опросом соответствующих должностных лиц, осмотром объектов в натуре и т.д. Законность отраженных в документах операций устанавливается путем проверки их соответствия действующему законодательству. Достоверность и ценность информации, полученной в ходе такой проверки во многом зависит от качества системы внутреннего контроля кооператива. Арифметическая (счетная) проверка сводится к проверке правильности подсчетов в документах приведенных наценок (скидок, накидок), выделения сумм налогов и т.д.

Арифметическая (счетная) проверка дополняется аналитической проверкой регистров бухгалтерского учета, балансов и отчетности.

Изучается соответствие показателей отчетности данным аналитического и синтетического учета, согласованность показателей в отдельных формах бухгалтерской отчетности и баланса, в учетных регистрах и первичных документах.

Арифметической проверке подвергаются также данные справок и расчетов бухгалтерии, составление которых связано с исправлением ошибок, расчетами по распределению фонда оплаты труда, начислению амортизации по основным средствам, распределению косвенных расходов, калькуляции себестоимости продукции и т.д.

В зависимости от плана ревизии, оценки системы внутреннего контроля кооператива и ревизионного риска она может быть выборочной или сплошной. Если кооператив использует программное обеспечение бухгалтерского учета, то проверка расчетов должна соответствовать специальному стандарту.

Сопоставление документов заключается в том, что достоверность и правильность отраженных в документах хозяйственных операций проверяется путем сопоставления данных разных документов, относящихся к одним и тем же или различным, но взаимосвязанным хозяйственным операциям. Она может производиться по документам, находящимся в бухгалтерии кооператива или организаций, с которыми проверяемый кооператив вступил в хозяйственную связь.

Встречной проверкой документальных данных или сопоставлением документов вскрываются случаи хищения, которые скрываются путем исправления данных в отдельных документах, составления новых, подложных документов и замены ими настоящих, подлинных документов, неправильного отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций или не отражения их в бухгалтерском учете.

Необходимо в указанных случаях применять сопоставление плановых и учетных, учетных и нормативных, внутренних и внешних, разовых и накопительных, первичных и сводных документов, что обеспечивает наиболее глубокое изучение объекта контроля.

Письменный запрос представляет собой получение необходимых сведений по проверяемому вопросу от соответствующих организаций и отдельных лиц в письменном виде путем запроса. Данный методический прием широко используется для получения исчерпывающих ревизионных доказательств от соответствующих специалистов и должностных лиц кооператива в ходе проведения ревизии. По всем фактам нарушений, хищений, растрат, недостач, излишков ресурсов кооператива, а также выявленным существенным ошибкам в бухгалтерском учете имущества, обязательств и хозяйственных операций соответствующие ответственные лица обязаны по запросу ревизора – консультанта давать не только устные, но и письменные объяснения. Лишь при наличии таких письменных доказательств можно точно установить причины и объективно оценить обстоятельства тех или иных нарушений и недостатков в хозяйственно-финансовой деятельности кооператива, а также степень их влияния на достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ревизоры – консультанты, при проверке достоверности отдельных статей отчетности, остатков по счетам и реальности хозяйственных операций, могут получать письменные подтверждения от третьих лиц.

Полезной процедурой ревизии может стать также абстрактно – логический метод исследования отдельных операций. Логический анализ может быть использован, если, например, нормативная база не дает ответа на законность проведения какой либо операции, то есть с точки зрения буквы закона, тогда ревизор – консультант должен обдумать целесообразность данной

операции с точки зрения здравого смысла. Однако логическому анализу в данном случае должны предшествовать нормативный и научный анализ.

Кроме выше перечисленных методов и приемов в ревизионной практике могут быть использованы другие способы получения доказательств. К ним относятся: пересчет (проверка арифметических расчетов); проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций; прослеживание; сканирование; подготовка альтернативного баланса.

Пересчет заключается в проверке арифметической точности итогов документов и бухгалтерских записей и в выполнении независимых подсчетов. Пересчет, как правило, осуществляется выборочно.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций означает контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией. Информация считается достоверной только в том случае, если она получена непосредственно в момент исследования операций.

Прослеживание (трассирование) представляет собой процедуру, в ходе которой ревизор – консультант проверяет некоторые первичные документы, проверяет отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно или неправильно отражены в бухгалтерском учете.

Сканирование означает изучение нетипичных операций, отраженных в документации кооператива. Сканирование в ревизионной практике применяется по направлению, например, сканировать кредитовые записи счетов расходов и подтвердить их данными первичных документов. Цель сканирования – найти что-либо нетипичное.

Подготовка альтернативного баланса – используется для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (работ, услуг) путем составления баланса израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (работ, услуг). Это позволяет ревизионному союзу выявить отклонения от нормативного расхода сырья, материалов и выхода продукции (работ, услуг) и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

В процессе ревизии для получения ревизионных доказательств с целью составления ревизионного заключения целесообразно осуществить процедуры с использованием независимых тестов и тестов на соответствие. Эти тесты могут быть разработаны заранее или установлены в стандартной форме.

Независимые тесты предназначены для проверки операций и остатков на счетах, а также для осуществления других процедур с целью получения сведений о полноте, правильности и законности операций, содержащихся в бухгалтерских записях и бухгалтерской отчетности.

Тесты на соответствие применяются для проведения ревизии с целью выявления соответствия процедур внутреннего контроля установленным нормам.

Абсолютно все тесты можно классифицировать в соответствии с процедурой их осуществления на ротационные, глубинные, слабых мест, направленные и сквозные тесты. Ротационные тесты представляют процедуры, в соответствии с которыми объекты, подлежащие ревизии выбираются ревизором – консультантом поочередно, на принципах ротации. Выборка, как правило, осуществляется произвольно.

Глубинные тесты представляют собой определенную выборку операций, проверяемых на всех стадиях соответствующего учетного цикла.

Тесты слабых мест (по болевым местам) предназначены для проверки конкретного аспекта внутреннего контроля, где предполагаются ошибки. При установлении несостоятельности внутреннего контроля базу ревизии следует расширить.

Направленные тесты применяются с целью последовательного контроля за осуществлением операции.

Сквозные тесты – это ограниченная форма глубинного теста, используемая, например, для характеристики системы учета.

Большое значение для получения ревизионных доказательств имеет выборочный метод исследования (обследования). Оно может быть статистическим, при котором характеристика всей совокупности фактов дается по некоторой их части, отобранной случайно. При этом для определения размеров выборки, оценки выборочного обследования и размеров возможного риска используется теория вероятности и методы математической статистики.

Практикуется также оценочное обследование, то есть нестатистический метод выборочной проверки. Здесь выборка может быть как случайной, так и неслучайной (систематический отбор,

комбинированный отбор), но при этом дальнейшая обработка выборки с применением теории вероятности не производится.

Различают два вида выборочных проверок: выборочные проверки для тестирования процедур внутреннего контроля и выборочные проверки оборотов и сальдо счетов кооператива.

Проверки первого вида по своей сути относятся к проверкам по качественным признакам, а проверка второго вида к проверкам по количественным, стоимостным признакам. Общим для обоих видов проверок является генеральная совокупность, представляющая собой набор всех элементов проверяемого счета, из которых в определенном порядке осуществляется выборка. Генеральная совокупность и выборка из нее должна соответствовать конкретным (контрольным) направлениям проверки. Важное значение имеет также определение необходимости и достаточного количества элементов выборки. Ревизионное выборочное обследование необходимо проводить последовательно: планирование выборки, отбор объектов для тестирования, проверка объектов, оценка результатов тестирования.

Результаты выборочного обследования отражаются в специальных таблицах (регистрах), где указывается цель ревизии; способы определения генеральной совокупности и единицы выборки, размеры выборки, выявления ошибок, использованный метод отбора объектов для обследования; приводятся характеристики отобранных объектов, проведенные тесты, заключение по результатам выборки и дальнейшие действия (по мере необходимости). Для получения ревизионных доказательств большое значение имеет методика ревизии с использованием компьютеров. При этом необходимо иметь компьютерные программы, используемые для проверки содержания файлов кооператива; контрольные данные, применяемые ревизором – консультантом с целью проверки функционирования компьютерных программ кооператива. Процедуры сбора информационного материала включает: наблюдение за проводимым кооперативом контролем, проверку его документальных свидетельств, повторный контроль, проверку отдельных частей программы; проверку общего контроля.

Особенно эффективно использование компьютеров и программного обеспечения ревизии при выборочном обследовании и аналитической проверке.

§1.36. Ревизия учредительных документов, видов деятельности и формирования паевого фонда сельскохозяйственного кооператива

При проведении ревизии необходимо проверить юридический статус и право функционирования данного сельскохозяйственного кооператива в соответствии с действующим законодательством. Для этих целей используются следующие основные документы: устав и учредительный договор кооператива. В ходе проверки устанавливается: когда и где зарегистрирован кооператив, в каком банке открыт расчетный и другие счета, кто является членами кооператива и их доли паевых взносов в паевом фонде, соответствуют ли размеры пая каждого члена кооператива и в целом размер паевого фонда требованиям устава кооператива.

В процессе ревизии следует проверить наличие: свидетельства о государственной регистрации, протоколов общих собраний членов кооператива, свидетельства о регистрации в органах статистики, в налоговых органах, в соответствующих отделениях внебюджетных и экологических фондов, документов, связанных с приватизацией и реорганизацией кооператива и т.д.

Предстоит изучить источники паевых взносов членов кооператива в паевой фонд, имея в виду, что такими источниками могут быть только собственные средства. Запрещается направлять в паевой фонд бюджетные средства, средства кредитов и займов, а также средства политических и общественных организаций. Здесь необходимо проверить наличие документов, подтверждающих право собственности членов кооператива на имущество, вносимое в паевой фонд в виде земельных участков, основных средств и других материальных ценностей.

Ревизор – консультант должен знать, что доли паевых взносов в паевой фонд могут быть внесены членами кооператива (по решению правления) как в виде денежных средств, так и в виде материальных ценностей, основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг и т.д. Поэтому необходимо установить обоснованность оценки средств, вносимых в паевой фонд, и документальное их подтверждение (акты, накладные, денежные документы и т.д.). Кроме того, отдельные виды средств, вносимые в счет паевых взносов в паевой фонд, должны обосновываться документами, подтверждающими личную собственность членов кооператива – физических лиц. К

таким средствам относятся, например, приватизированные основные средства, земельные участки, интеллектуальная собственность, транспортные средства и т.п.

В процессе ревизии подлежат изучению такие организационные документы, как: лицензии на лицензируемые виды деятельности; договоры банковских счетов и банковских вкладов; выписки из протоколов решений правления, годового собрания членов кооператива и текущих решений руководства; приказы и распоряжения председателя кооператива; переписка с ассоциированными членами кооператива; внутренние положения и другие документы внутренней регламентации.

При ревизии необходимо установить: организационную структуру и структуру управления кооперативов; полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений; предусмотрено ли в уставе кооператива создание неделимого фонда, резервного фонда и специальных фондов, а также порядок распределения прибыли, порядок реорганизации, ликвидации кооператива, распределения его имущества, осуществления внешнеэкономической деятельности и т.д.; имеет ли право кооператив создавать на территории РФ и за рубежом филиалы и другие подразделения, выделенные на самостоятельный баланс.

Необходимо изучить, какими видами деятельности занимается кооператив, нет ли отклонений от видов деятельности, предусмотренных в зарегистрированном уставе кооператива.

Проверяя учредительные документы, ревизор – консультант должен установить, как формируются средства паевого фонда кооператива, все ли члены кооператива, согласно законодательству, своевременно вносят доли обязательных паевых взносов в паевой фонд.

Ревизор - консультант должен знать, что после регистрации проверяемого кооператива в бухгалтерии этого кооператива должны были учесть зарегистрированный паевой фонд проводкой: дебет счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "Расчеты по взносам в паевой фонд" и кредит счета 80 "Уставный капитал" субсчет "Паевой фонд". Если при проверке на балансе остатки на этих счетах будут совпадать, то это означает, что члены кооператива не внесли ни одного рубля в счет своих вкладов в паевой фонд. Такие кооперативы считаются неучрежденными (несостоявшимися) и подлежат ликвидации.

Паевой фонд представляет собой совокупность паев членов кооператива и ассоциированных членов кооператива в денежной оценке в имущество при создании кооператива для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами (уставом).

Паевой фонд может также пополняться из прибыли от хозяйственной деятельности, а при необходимости – дополнительными паевыми взносами членов кооператива и ассоциированными членами кооператива.

В счет пая в паевой фонд кооператива могут быть внесены здания, сооружения, оборудование и другие материальные ценности, права пользования землей, водой и другими природными ресурсами, интеллектуальная собственность, ценные бумаги, денежные средства.

Поступление паевых взносов членов кооператива проверяется на основании данных первичных документов и записей по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" субсчета "Расчеты по взносам в паевой фонд" в корреспонденции с дебетом счетов учета основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, материалов, товаров, денежных средств.

По данным приходных кассовых ордеров, выписок банка по расчетным и другим счетам и приложенным к ним оправдательным документам проверяют полноту и своевременность оприходования внесенных членами кооператива в счет паев денежных средств.

При этом следует учитывать, что моментом фактического поступления паевых взносов в паевой фонд кооператива является: для товарно-материальных ценностей, основных средств, нематериальных активов и ценных бумаг – дата составления документов, подтверждающих поступление указанных видов имущества; для денежных средств – дата их зачисления на соответствующие счета кооператива.

§1.37. Ревизия соблюдения сельскохозяйственным кооперативом и его органами управления законодательства Российской Федерации

Ревизия соблюдения сельскохозяйственным кооперативом и его органами управления законодательства Российской Федерации проводится с целью выявления нарушений, которые могут повлечь ответственность кооператива и его должностных лиц, а также иные негативные последствия.

Предметом ревизии является проверка соответствия деятельности кооператива, действий (бездействия) его органов управления нормам следующих отраслей законодательства:

- 1) Законодательства о государственной регистрации юридических лиц;
- 2) Законодательства о лицензировании отдельных видов деятельности;
- 3) Антимонопольного законодательства;
- 4) Законодательства о налогах и сборах и бюджетного законодательства;
- 5) Законодательства о расчетах наличными денежными средствами и применении контрольно-кассовой техники;
- 6) Законодательства о сельскохозяйственной кооперации;
- 7) Гражданского законодательства;
- 8) Трудового законодательства;
- 9) иных отраслей законодательства Российской Федерации.

Ревизия соблюдения законодательства о государственной регистрации юридических лиц заключается в проверке соблюдения кооперативом требований Федерального закона "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей". Предметом проверки является своевременное формирование полной и достоверной информации о кооперативе в едином государственном реестре юридических лиц.

Законодательство о лицензировании отдельных видов деятельности состоит из Гражданского кодекса Российской Федерации, Федерального закона "О лицензировании отдельных видов деятельности" и ряда иных федеральных законов, регулирующих отдельные виды хозяйственной деятельности. Ревизия соблюдения этих нормативных правовых актов заключается в проверке наличия у кооператива специальных разрешений (лицензий) на осуществление лицензируемых видов деятельности, а также соблюдения им условий лицензирования при осуществлении.

Ревизия соблюдения антимонопольного законодательства основывается на положениях Федерального закона "О защите конкуренции". При этом проверяется наличие фактов осуществления кооперативом монополистической деятельности, недобросовестной конкуренции, устанавливается выполнение обязанностей по представлению в антимонопольный орган ходатайств и уведомлений, предусмотренных статьями 27-35 указанного закона.

При проведении ревизии проверяется соблюдение кооперативом законодательства о налогах и сборах, а также бюджетного законодательства. Поскольку ревизия порядка исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджеты и внебюджетные фонды, как правило, является самостоятельным разделом проверки, при ревизии соблюдения налогового и бюджетного законодательства оценке подлежат:

- 1) соблюдение кооперативом требований о постановке на налоговый учет по месту своего нахождения, а также в иных случаях, предусмотренных статьей 83 Налогового кодекса Российской Федерации;
- 2) выполнение кооперативом обязанностей, предусмотренных пунктом 2 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации;
- 3) правомерность применения того или иного режима налогообложения;
- 4) полнота исчисления, декларирования и уплаты всех налогов в соответствии с применяемым (подлежащим применению) режимом налогообложения;
- 5) факты получения необоснованной налоговой выгоды, создания ситуации отсутствия денежных средств на счетах, необходимых для уплаты налогов;
- 6) правильность квалификации видов деятельности, отдельных сделок для целей налогообложения;
- 7) обоснованность получения и целевое расходование средств бюджетов.

Проверка соблюдения кооперативом законодательства о расчетах наличными денежными средствами и законодательства о применении контрольно-кассовой техники проводится на предмет:

- 1) соблюдения кооперативом предельных размеров наличных денежных расчетов с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями;
- 2) соблюдение остатка наличных денежных средств в кассе установленным банком лимитам;

- 3) соблюдение порядка выдачи денежных средств под отчет и их расходования;
- 4) выполнения требований к помещению кассы;
- 5) применения контрольно-кассовой техники в предусмотренных законом случаях и соблюдения правил осуществления таких операций.

Ревизия соблюдения законодательства о сельскохозяйственной кооперации проводится на предмет соответствия Федеральному закону "О сельскохозяйственной кооперации":

- 1) учредительных документов кооператива;
- 2) состава членов и ассоциированных членов кооператива;
- 3) приема в кооператив, исключения и выхода из кооператива, перевода в ассоциированные члены;
- 4) порядка формирования органов управления кооперативом и осуществления ими деятельности;
- 5) решений, действий (бездействия) органов управления кооперативом;
- 6) порядка формирования имущества кооператива (паевого, неделимого и резервного фондов), распределения прибыли (покрытия убытков);
- 7) порядка ведения и хранения документации кооператива;
- 8) порядка личного трудового участия членов кооператива в его деятельности.

Ревизия соблюдения гражданского законодательства заключается в оценке имущественной сферы кооператива, совершаемых им сделок на предмет соответствия Гражданскому кодексу Российской Федерации. При этом проверяется:

- 1) наличие права собственности (иных прав) на используемое кооперативом имущество, в том числе земельные участки;
- 2) соблюдение требования о государственной регистрации перехода права собственности и договоров в случаях, предусмотренных Гражданским кодексом Российской Федерации;
- 3) соответствие договоров кооператива обязательным требованиям законодательства (действительность договоров);
- 4) наличие в договорах всех существенных условий, предусмотренных гражданским законодательством для договоров данного вида, реквизитов, соблюдение порядка заключения договоров;
- 5) истечение сроков исковой давности по обязательствам кооператива и его контрагентов и принятие кооперативом мер по исполнению этих обязательств;
- 6) соблюдение кооперативом условий договоров, наличие оснований для привлечения кооператива к гражданско-правовой ответственности;
- 7) наличие и причины возникновения внедоговорных обязательств;
- 8) соблюдение порядка представительства от имени кооператива;
- 9) соблюдение кооперативом прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Ревизия соблюдения трудового законодательства проводится с учетом положений статьи 40 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" о порядке правового регулирования трудовых отношений в кооперативе. При этом проверяется:

- 1) наличие трудовых договоров с работниками кооператива, коллективного договора;
- 2) соблюдение порядка приема и увольнения работников кооператива;
- 3) соблюдение режима труда и отдыха работников кооператива, предусмотренного Трудовым кодексом Российской Федерации, коллективным договором и локальными нормативными актами;
- 4) предоставление гарантий и компенсаций работникам кооператива, предусмотренных Трудовым кодексом Российской Федерации, коллективным договором и локальными нормативными актами;

В случае осуществления кооперативом экспортно-импортных операций, операций с иностранной валютой, деятельности в области оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, иных операций и видов деятельности, имеющих специальное правовое регулирование, ревизия соблюдения им законодательства проводится и на предмет соблюдения таких норм.

§1.38. Ревизия основных средств и нематериальных активов

Ревизия основных средств проводится на предмет правильности формирования состава, полноты и реальности учета движения, затрат на ремонт основных средств и достоверности амортизации их стоимости.

Программу ревизии основных средств и соответствующих хозяйственных операций обычно не разрабатывают, потому что у большинства сельскохозяйственных кооперативов таких операций немного и издержки на специальный контроль не оправдываются.

Поэтому обзор внутреннего контроля и системы учета основных средств необходимо осуществлять при большом количестве операций. Перечень основных средств в проверяемой организации может быть незначительным, но операции по их движению могут оказаться многочисленными и риск неэффективности контроля может считаться высоким. Когда же налицо небольшое количество основных операций и существенный контроль каждой уже проведен, то тест контроля обычно не используется. Однако в любом случае процедуры ревизии должны быть направлены на изучение системы внутреннего контроля и учета, поскольку требуется определить, какая информация может быть получена. Наиболее простым и эффективным способом получения предварительной (необходимой) информации о состоянии внутреннего контроля основных средств является тестирование по наиболее существенным вопросам и по следующим направлениям: условия; реальность; полнота; размещение; классификация; учет; периодизация.

Для глубокого изучения состава и структуры основных средств, которыми располагает кооператив и отраженных в учете, ревизор – консультант должен потребовать от руководства организации подробного списка всех основных средств на дату составления бухгалтерского отчета. В список должны быть также включены основные средства, находящиеся в распоряжении обособленных подразделений (филиалов, представительств и т.д.). В список необходимо включить следующие показатели: наименование объекта; дата приобретения; краткая характеристика объекта; балансовая стоимость; норма амортизации; сумма начисленной амортизации.

Проверяя по данному списку правильность отнесения отдельных объектов к основным средствам (от этого зависит достоверность показателей первого и второго разделов баланса), ревизор – консультант должен исходить из экономического содержания и срока полезного использования средств. Так, основные средства представляют собой совокупность материально – вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени как в сфере материального производства, так и в непромышленной сфере, при этом они сохраняют натуральную форму и переносят свою стоимость на стоимость создаваемой продукции по частям по мере амортизации.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденному приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н, основные средства – часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

Из этого определения следует, что при проведении ревизии ревизоры – консультанты должны также учитывать, для чего и где используются объекты, отнесенные в бухгалтерском учете кооператива к основным средствам. При проверке состава и структуры основных средств следует знать, что к ним относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие основные средства. К основным средствам относятся также капитальные вложения в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и др.). Не относятся к основным средствам средства труда сроком полезного использования менее 12 месяцев. Они должны учитываться в составе средств в обороте на счете 10 "Материалы" в качестве инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Проверяя состав основных средств, необходимо руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов, утвержденным Постановлением Госкомитета РФ по стандартизации сертификации от 26 декабря 1994 г. № 359.

Проверяя состав, структуру и стоимость основных средств, дополнительно необходимо потребовать информацию о снижении или переоценке стоимости объектов основных средств, сведения об арендованных у других организаций основных средствах.

Важной задачей ревизии основных средств в организациях, в том числе сельскохозяйственных кооперативах, является проверка состояния их хранения, сохранности и эксплуатационного состояния.

В ходе проверки необходимо выяснить, за кем закреплены те или иные объекты, как организованы их охрана и порядок хранения. Особое внимание при этом следует обращать на соблюдение установленных правил хранения транспортных средств, тракторов, комбайнов и других сельскохозяйственных машин и орудий, с тем, чтобы своевременно предупредить руководство кооператива о фактах бесхозяйственности.

В полном объеме соблюдение действующего порядка хранения и сохранности основных средств выявляют в ходе осуществления документальных ревизий.

Путем изучения учетных данных (по инвентарным карточкам, описям и спискам – формы № ОС-6, ОС-10, ОС-12, ОС-13, 109-АПК) необходимо установить наличие основных средств по их отдельным классификационным группам и местам хранения (подразделениям и материально ответственным лицам).

Особо тщательно следует проверить полноту и своевременность проведения инвентаризации основных средств, а также инвентаризационные описи (формы № ИНВ – 1, ИНВ 21-АПК, ИНВ 22-АПК, ИНВ 23-АПК, ИНВ 25- АПК) и приложенные к ним протоколы заседания инвентаризационных комиссий, сличительные ведомости, ведомости результатов последней инвентаризации, решения руководства кооператива по итогам ее проведения и правильности отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете. Такая проверка крайне необходима для того, чтобы убедиться, насколько можно доверять результатам внутреннего контроля, чтобы скорректировать ревизионный риск и, соответственно, процедуры ревизии.

Проверяя сохранность основных средств, ревизору – консультанту необходимо убедиться: в правильности оценки основных средств в бухгалтерском учете в соответствии с нормами Федерального закона РФ "О бухгалтерском учете" (статья 11) и Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01); проводилась ли переоценка основных средств, правильно ли проведена переоценка этих объектов.

При небольшом количестве объектов основных средств такую проверку можно провести в сплошном порядке, а при значительном перечне – выборочно. В любом случае проверка правильности оценки и переоценки основных средств необходима, так как необоснованное или искусственное повышение стоимости основных средств ведет к повышению себестоимости продукции (работ, услуг) (через амортизацию) и искажению финансовых результатов кооператива.

Следующей важной задачей ревизии основных средств является выявление соблюдения действующего порядка их приобретения и списания, а также отражения их наличия и движения в бухгалтерском учете.

При проверке операций по поступлению основных средств необходимо установить, обоснованно ли экономическое строительство тех или иных объектов, включено ли оно в план капитальных вложений, обеспечено ли необходимым финансированием, имеется ли в полном объеме проектно-сметная документация. Необходимо установить целесообразность и законность приобретения, выявить полноту и своевременность оприходования поступивших в хозяйство основных средств, а также правильность документального оформления и реальность их оценки.

Полноту и своевременность оприходования основных средств устанавливают путем изучения первичных документов и записей по счетам 01 "Основные средства", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 11 "Животные на выращивании и откорме" и др.

Источниками таких данных являются акты приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК или ОС-1); акты на перевод животных (форма № СП-47); акты приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию (форма № 103-АПК); накладные на внутривозвращательные перемещения (форма № ОС-2); акты приема-сдачи отремонтированных объектов (форма № 102-АПК); инвентаризационные описи; инвентарные карточки; ведомости формы № 73-АПК, 79-АПК, 80-АПК; журналы-ордера формы № 13-АПК, 14-АПК, 16-АПК и др.

При проверке поступления основных средств в порядке их безвозмездной передачи устанавливают наличие соответствующих двусторонних актов приема-передачи указанных объектов, их техническое состояние и своевременность оприходования и закрепления за

материально ответственными лицами. Приобретение бывших в эксплуатации объектов у других организаций должно быть тщательно проверено с точки зрения установления законности и целесообразности каждой операции, а также своевременности поступления и полноты оприходования таких объектов на балансовый учет.

Необходимо проверить также правильность оценки приобретенных основных средств. Так, основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату (в том числе бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат кооператива на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств слагаются из:

- сумм, уплачиваемых кооперативом в соответствии с договором поставки поставщику, договором купли-продажи продавцу;
- сумм, уплачиваемых кооперативом за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- сумм, уплачиваемых кооперативом за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационных сборов, государственных пошлин и других аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенных пошлин и иных платежей;
- невозмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект;
- иных затрат, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств и затрат по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет паевого взноса в паевой фонд кооператива, признается их денежная оценка, проведенная правлением кооператива и утвержденная общим собранием (или наблюдательным советом) кооператива.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных кооперативом по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, признается их рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, признается стоимость обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете. Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается лишь в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации существующих объектов. Оценка объекта основных средств, стоимостью которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

В ходе ревизии необходимо также установить правильность начисления амортизации по основным средствам.

Источниками информации для проверки являются ведомости расчета амортизационных отчислений и отчислений в ремонтный фонд (формы № 48-АПК, 49-АПК, 50-АПК, 74-АПК), журнал-ордер № 13-АПК, расчеты бухгалтерии и др.

По основным средствам, приобретенным (построенным) и введенным в эксплуатацию амортизационные отчисления производятся одним из следующих способов (см. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01):

- а) линейным способом;
- б) способом уменьшаемого остатка;
- в) способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- г) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов амортизации стоимости по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока их полезного использования, кроме случаев

нахождения объектов на реконструкции и модернизации или переданным по решению правления кооператива на консервацию на срок более трех месяцев.

Не подлежит амортизации стоимость следующих объектов основных средств: жилищного фонда; внешнего благоустройства, лесного и дорожного хозяйства; приобретенных изданий (книги, брошюры и т.п.); земельных участков, объектов природопользования и т.п.

При проведении ревизии следует убедиться в правильности: выбора учетной политики и использования того или иного способа амортизации по отношению к конкретным видам и группам объектов основных средств; установления кооперативами сроков полезного использования объектов основных средств; определения в кооперативе конкретных дат начала и прекращения амортизационных отчислений по объектам основных средств.

Следует уделить особое внимание проверке правильности отнесения суммы амортизации на издержки производства (обращения) или их списания за счет соответствующих источников средств.

Необходимо установить, к какой группе по назначению относятся основные средства: производственного или непроизводственного назначения. Сумма амортизации по основным средствам производственного назначения относится на соответствующие издержки производства (обращения) (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и др.), а по основным средствам непроизводственного назначения и передаваемых в текущую аренду – на счета 29, 91 и др.

При обнаружении ошибок необходимо довести их до сведения бухгалтера, который должен их исправить путем внесения соответствующих исправительных записей в регистры бухгалтерского учета.

Следующим этапом ревизии должна стать проверка правильности учета и отнесения затрат на ремонт основных средств. При ревизии необходимо установить: наличие планов и смет ремонта, процентов, актов приема-передачи выполненных работ, договоров подряда, актов технического осмотра зданий и сооружений, правильность и своевременность составления указанных документов; правильность формирования издержек по статьям затрат; не превышались ли нормы расхода материалов и расценки по оплате труда на ремонтные работы. Целесообразность и законность операций по ремонту устанавливаются на основе ревизии первичных документов: нарядов на сдельные работы, ведомостей дефектов на ремонт машин, тракторов и транспортных средств, лимитно – заборных карт на расход материальных ценностей. Следует широко использовать встречную сверку документов, прослеживание операций, устный опрос ответственных лиц, выборочную контрольную инвентаризацию объема и качества выполненных ремонтных работ, письменные запросы подрядчиков, прослеживание документов, аналитические процедуры окупаемости затрат на ремонт.

Затем необходимо проверить правильность учета и финансирования затрат на ремонт основных средств. Затраты на ремонт (капитальный, средний, текущий) основных средств кооператива могут быть отражены в бухгалтерском учете по одному из вариантов отнесения:

- 1) непосредственно на себестоимость продукции (работ, услуг);
- 2) за счет созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств;
- 3) на расходы будущих периодов с целью равномерного включения в себестоимость продукции (услуг, работ). Выбор того или иного варианта в учетной политике кооператива зависит от отраслевой принадлежности кооператива, вида ремонта и от размера затрат на ремонт.

При первом варианте затраты на ремонт полностью списываются на себестоимость продукции (работ, услуг) или издержки обращения в потребительских кооперативах (на дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 44) в период проведения ремонта.

Второй вариант предполагает равномерное, в течение отчетного года, создание за счет себестоимости продукции (работ, услуг), издержек обращения резерва на ремонт основных средств и списание затрат на ремонт по мере их возникновения за счет созданного резерва.

Третий вариант учета затрат на ремонт основных средств предполагает их предварительное отнесение на дебет счета 97 "Расходы будущих периодов" и последующее списание на себестоимость продукции (работ, услуг), издержки обращения равными долями в течение отчетного года (или по мере необходимости – в течение не более двух лет).

При наличии ремонтных работ следует обязательно проверить и проанализировать: насколько достоверны показатели проектно-сметной документации на ремонт и приемо-сдаточных актов на выполненные объемы работ; не скрываются ли под видом ремонта зданий и сооружений затраты на новое строительство или реконструкцию, относящиеся к капитальным вложениям.

Все затраты на ремонт основных средств производственного назначения относятся, как известно, на себестоимость продукции (издержки обращения), и в случае необоснованного их увеличения искажается конечный финансовый результат (прибыль) кооператива.

Ревизии подлежат также операции по списанию основных средств. Основные средства организаций выбывают вследствие ветхости, износа, стихийных бедствий, недостач, хищений, реконструкции и замены малоэффективных объектов, а также продажи, безвозмездной передачи и т.д.

В процессе ревизии необходимо установить причину списания объектов основных средств, законность и целесообразность этих операций, порядок ликвидации пришедших в негодность основных средств, полноту оприходования запасных частей, лома, других материалов, полученных от ликвидации объектов. Законность и целесообразность операций по выбытию основных средств устанавливаются проверкой первичных документов (актов списания, актов приема – передачи, накладных, счетов-фактур и т.д.), данных аналитического и синтетического учета (карточек учета движения основных средств по форме № ОС-12, ведомостей № 73-АПК, журналов-ордеров № 13-АПК, Главной книги). Необходимо также изучить все акты на списание зданий, сооружений, машин, оборудования и другого имущества кооператива. При этом следует обращать внимание на соблюдение установленных форм этих документов, заполнение в них реквизитов, наличие мотивированных заключений комиссии, подписей всех членов комиссии и председателя кооператива, утверждающего эти акты.

Путем прослеживания необходимо установить правильность корреспонденции счетов по операциям, связанным с любыми причинами списания основных средств.

Ревизия основных средств завершается анализом показателей наличия, состояния, движения и эффективности их использования. Эффективность использования основных средств характеризует показатель фондоотдачи (объем валовой продукции на один рубль стоимости основных средств – отдельно всех и активной части). Определяются коэффициенты: обновления, выбытия, износа, годности основных средств. На заключительном этапе ревизии обобщаются результаты проверки, выводы и предложения по устранению недостатков и использованию выявленных резервов.

К нематериальным активам относят активы, не имеющие вещественной формы (структуры), используемые в течение длительного периода (свыше одного года) в хозяйственной деятельности организации и приносящие доход.

Учет нематериальных активов осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000, утвержденным приказом Минфина России от 16 октября 2000г. № 91н.

Для принятия к бухгалтерскому учету имущества в качестве нематериальных активов необходимо одновременное выполнение следующих условий: отсутствие материально-вещественной (физической) структуры; возможность идентификации (выделения) кооперативом от другого имущества; использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд кооператива; использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; кооперативом не предполагается последующая перепродажа данного имущества; способность приносить кооперативу экономические выгоды (доход) в будущем; наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у кооператива на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Характерной особенностью нематериальных активов является также высокая степень риска в отношении возможных доходов в будущем от их использования.

Нематериальные активы отражаются в учете и отчетности в сумме затрат на приобретение, изготовление и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Ревизор – консультант должен знать, что отношения, связанные с созданием, правовой охраной и использованием нематериальных активов, регулируются: Гражданским кодексом Российской Федерации, Патентным законом Российской Федерации, законами Российской Федерации "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров", "О правовой охране программ для ЭВМ и базы данных", "О правовой охране топологии

интеллектуальных микросхем", а также межправительственными соглашениями и международными договорами и другими нормативными актами действующего законодательства.

При проведении ревизии следует также помнить, что нематериальные объекты могут быть приняты на учет при их соответствии следующим требованиям:

- иметь товарную форму (схема, проект, образец, авторское свидетельство, патент и др.) и возможность отчуждения от собственника, т.е. являться объектом купли-продажи;
- иметь законодательное подтверждение и реальную цену и стоимость;
- приносить доход и иметь документальное подтверждение приобретения (создания).

Ревизор – консультант должен проверить правильность оценки, учета движения и амортизации стоимости нематериальных активов.

Затраты, связанные с приобретением (покупкой, созданием) нематериальных активов, носят капитальный характер и до принятия на учет этих объектов отражаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" как долгосрочные инвестиции.

Учет нематериальных активов ведется аналогично учету основных средств. Поэтому источниками информации для ревизии являются карточки аналитического учета, акты приема-передачи, акты о ликвидации (списании), ведомость формы № 72-АПК, журнал-ордер № 13-АПК, ведомости амортизационных отчислений, Главная книга, отчетность.

Для учета нематериальных активов используется активный счет 04 "Нематериальные активы", а для учета их амортизации – счет 05 "Амортизация нематериальных активов". Однако использование счета 05 для учета амортизации нематериальных активов не обязательно. Амортизацию можно учитывать путем кредитования счета 04 на сумму начисленной амортизации (данный вопрос решается учетной политикой кооператива).

Сумма начисленной амортизации нематериальных активов относится на соответствующие издержки производства (обращения). При этом амортизационные отчисления определяются одним из следующих способов: линейным способом исходя из норм, исчисленных кооперативом на основе срока полезного использования нематериальных активов; способом списания стоимости пропорционально объему производства продукции (работ, услуг). По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок (период) полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности кооператива).

Срок полезного использования объекта нематериальных активов можно зафиксировать в договоре, акте приема-передачи или распорядительным документом председателя кооператива. Выбытие нематериальных активов может происходить в случаях: реализации и безвозмездной передачи их другим организациям; списания в связи с потерей полезных свойств и др. Поэтому необходимо проверить правильность: документирования операций по движению нематериальных активов; расчета и отнесения суммы амортизации на издержки производства (обращения); корреспонденции счетов по всем операциям; учета и начисления налогов, касающихся нематериальных активов.

Практика показывает, что в состав нематериальных активов иногда ошибочно относят стоимость различных лицензий, программ для ЭВМ и др. Поэтому тщательной проверки требует состав нематериальных активов, для чего составляется подробный список номенклатуры нематериальных активов. В списке указываются перечень всех объектов нематериальных активов, принятых на учет; срок полезного использования каждого объекта; объекты, по которым начисляется амортизация; первоначальная стоимость, норма и сумма фактически начисленной амортизации объектов нематериальных активов. Эти данные требуют арифметической проверки, а состав нематериальных активов – инвентаризации. Далее необходимо установить соответствие данных аналитического учета записям на счетах 04, 05, 91 в журнале-ордере № 13-АПК и Главной книге.

§1.39. Ревизия материальных оборотных средств

Ревизия материально-производственных запасов начинается с ознакомления с материальным отделом бухгалтерского учета: кто ведет бухгалтерский учет движения ценностей (образование, бухгалтерский стаж, родственные связи); какими нормативными документами пользуется бухгалтер данного участка; кому подотчетен данный бухгалтер, кто его проверяет по исполняемой работе; наличие плана (графика) – схемы документооборота и альбома с перечнем и образцами заполненных первичных типовых документов; обоснованность, оптимальность и целесообразность выбора в учетной политике организационных, методических и технических

аспектов по данному участку учета; наличие схем постановки учета движения ценностей на счетах; какие методы внутреннего контроля используются (инвентаризация, документирование; партионного раскроя; нормативного учета) для проверки отклонений фактического расхода материалов от норм; соблюдаются ли сроки проведения инвентаризации ценностей и порядок оформления результатов инвентаризации. Следует убедиться в наличии правильно оформленных договоров о материальной ответственности с завскладами, завтоками (кладовщиками) и другими лицами, которым переданы в подотчет материальные ценности; наличии журналов регистрации документов (в частности, доверенностей), приказов о постоянно действующей инвентаризационной комиссии, состава комиссии.

После этого целесообразно провести устное тестирование и выяснить: следует ли провести инвентаризацию всех видов ценностей; необходимо ли проведение сплошной документальной проверки отдельных направлений поступления и использования (движения) материальных ценностей. Это достигается путем изучения слабых и сильных сторон внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета.

Во время проведения ревизии следует проверить: правильность ведения складского учета, обоснованность записей заведующим складом (кладовщиком) в карточках; полноту оприходования, правильность списания материалов, поступивших со стороны, а также полноты и своевременности оприходования готовой продукции, в том числе сельскохозяйственной. Нарушение порядка оприходования и списания МПЗ приводит к хищению продукции, а также созданию излишков сырья, из которых затем изготавливают неучтенную продукцию или же реализуют их без отражения операций в учете с целью сокрытия доходов от налогообложения и присвоения полученных средств.

В целях такой проверки можно использовать независимые детализированные тесты:

1. Проверка правильности классификации запасов в зависимости от отрасли-производителя для установления номенклатурного номера; правильности классификации по экономическому содержанию, назначению и структуре для организации хранения и правильности учета.

2. Анализ расчетно-платежных документов, подтверждающих поступления материальных ценностей от поставщиков: платежные требования – поручения, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные с разного рода приложениями (спецификациями, сертификатами, удостоверениями качества и т.д.). Анализ документов по учету поступления сельскохозяйственной продукции, семян, кормов: реестры отправки зерна и другой продукции с поля (форма № СП-1), талоны (формы № СП-5, СП-6), реестры приема зерна и другой продукции (форма № СП-2), ведомости движения зерна и другой продукции (форма № СП-11), книга складского учета, акты на сортировку и сушку продукции растениеводства (форма № СП-12), акты приема грубых и сочных кормов (форма № СП-17), пастбищных кормов (формы № СП-18 или СП-19), журналы учета надоя молока (форма № СП-21), дневники поступления сельскохозяйственной продукции (форма № СП-14) и др.

3. Сопоставление данных документов по оплате поставщикам и данных документов на оприходование материальных ценностей, а также проверка в наличии правильно оформленных договоров по этим сделкам.

4. Сопоставление данных первичных документов по поступлению ценностей с данными складского учета и регистров бухгалтерского учета (отчеты о движении материальных ценностей (формы № 265, 265а-АПК), ведомости учета материальных ценностей (формы № 46-АПК, 60-АПК), журналы-ордера № 10-АПК, 6-АПК и др.).

5. Проверка правильности оценки (согласно учетной политике) МПЗ при их поступлении (заготовке), приобретении. Здесь следует знать, что в кооперативах синтетический учет приобретения (заготовления) материалов может осуществляться в оценке по фактической стоимости (себестоимости) приобретения (заготовления) либо по учетным ценам (по плановой или нормативной себестоимости приобретения, покупным ценам и др.). В зависимости от выбранного варианта учета затрат на производство (традиционный или по системе "директ-костинг") выпуск и оприходование готовой продукции (в том числе семян и кормов) можно отражать в оценке по одному из вариантов, выбранному в учетной политике: по фактической полной производственной себестоимости; по плановой (нормативной) полной производственной себестоимости; по фактической сокращенной (частичной) производственной себестоимости; по плановой (нормативной) сокращенной (частичной) производственной себестоимости. Следует обратить внимание также на правильность оценки при разграничении затрат между основной, сопряженной и побочной продукцией одного объекта производства (например, между зерном и соломой, между

молоком, приплодом и навозом и т.д.). Товары же, приобретенные для реализации и сбыта, в кооперативах могут учитываться (отражаться) в оценке: а) в оптовой торговле – по стоимости приобретения; б) в розничной торговле – по продажной стоимости.

6. Письменные запросы, устные опросы (работников, специалистов, третьих лиц).

7. Проверка правильности корреспонденции счетов – нет ли случаев, когда поступившие материальные ценности не оприходованы, а отнесены на другие счета (по учету затрат, расчетов, резервов и др.).

8. Проверка правильности списания материальных ценностей на производство и по другим направлениям (реализация, безвозмездная передача, списание из-за недостач, порчи, хищений, непригодности и т.п.).

9. Сопоставление (сверка) данных документов на списание ценностей и соответствующих регистров бухгалтерского учета (производственных отчетов, журналов-ордеров № 10-АПК, 11-АПК и др.). Особое внимание необходимо уделить списанию материалов на реализацию (через счет 91), а также на операции, связанные с выдачей готовой продукции в счет оплаты труда (натуроплата). Зачастую здесь допускаются ошибки, не показывается в учете выручка от реализации, следствием чего является применение органами налогового контроля к кооперативу – плательщику налога на прибыль финансовых санкций.

10. Проверка правильности оценки материальных ценностей, списанных на издержки производства (обращения) и реализованных.

11. Проверка правильности корреспонденции счетов по списанию МПЗ со склада, расходу в производственной и непроизводственной деятельности, реализации и др. Здесь зачастую допускают ошибки и пропуски, особенно при списании отклонений от учетных цен.

§1.40. Ревизия издержек производства (обращения)

Целью ревизии является проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства (обращения), от которых в конечном итоге зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реализации произведенной продукции (купленных товаров).

При проверке затрат следует документально подтвердить правильность исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), так как себестоимость продукции – один из наиболее важных синтетических показателей, позволяющих оценить эффективность использования в процессе производства продукции (работ, услуг) материальных и трудовых затрат, рентабельность, прибыльность и финансовую устойчивость экономического субъекта.

До начала проведения документальной проверки ревизор – консультант обязан изучить организационные и технологические особенности кооператива, определить характер, специализацию, масштабы и структуру каждого вида производственной деятельности организации – кооператива.

Переходя непосредственно к проверке правильности учета затрат на производство продукции, ревизор – консультант должен особое внимание обратить на следующие вопросы:

- соблюдается ли принцип постоянства в учете затрат (т.е. неизменность выбранного с начала года метода учета затрат на производство и метода калькулирования себестоимости продукции, способов распределения косвенных расходов и издержек обращения в положении об учетной политике кооператива);

- соответствует ли выбранный метод учета затрат отраслевым, агробиологическим и технико-экономическим особенностям кооператива;

- насколько верно разграничиваются производственные затраты по отчетным периодам и по видам деятельности;

- соблюдаются ли выбранный метод и точность оценки материальных ресурсов, списываемых на затраты производства продукции;

- обоснованно ли списываются отклонения от учетных цен по материалам;

- правильно ли начисляется амортизация по основным средствам и нематериальным активам;

- насколько обоснованы суммы расходов, связанных с организацией и управлением производством и способы их распределения на объекты учета и калькуляции;

- какова обоснованность списания издержек обращения на себестоимость реализованных товаров;

- соблюдается ли правомерность отнесения на издержки производства (обращения) фактических сумм расходов по ремонту основных средств, командировкам, рекламе, оплате информационных, консультационных и других услуг, а также представительских расходов и др.

Проверяя состав производственных затрат организации, необходимо установить, какой способ формирования себестоимости продукции (работ, услуг) используется в организации – традиционный для отечественного учета, так называемый калькуляционный вариант, или применяемый в международной практике – "директ-костинг" (учет переменных затрат). Каждый из этих способов учета затрат имеет свои особенности, но, безусловно, требует контроля достоверности показателей себестоимости.

Одним из важных вопросов является проверка правильности оценки материальных ресурсов, списанных на себестоимость, поскольку материалы поступают из разных источников, а начальные остатки материалов могут иметь иную цену по сравнению с закупленными. Ревизору – консультанту, следовательно, приходится проверять правильность оценки материалов по средневзвешенной цене или по способам оценки ФИФО и ЛИФО (согласно учетной политике кооператива). Затем предстоит проконтролировать соблюдение технологических норм (нормативов) списания и расхода материалов и сырья. Не секрет, что во многих предприятиях с целью увеличения затрат на производство продукции или же с целью создания «неучтенной» готовой продукции допускают необоснованное увеличение материальных затрат или их перерасход. Здесь можно использовать контрольный запуск сырья или составить альтернативный баланс расходов сырья и материалов по нормам, чтобы выявить существенные ошибки и нарушения в учете материальных затрат.

При ревизии особое внимание необходимо уделить правильности списания инвентаря и хозяйственных принадлежностей при выбытии за непригодностью (наличие актов списания, обоснованность данной операции).

Учет инвентаря и хозяйственных принадлежностей со сроком полезного использования менее 12 месяцев ведется на счете 10 "Материалы". В целях обеспечения сохранности этих ценностей организации должны вести оперативный учет и контроль за их движением. Практика показывает, что данный подход значительно снижает степень реализации контрольной функции бухгалтерского учета и требует более подробного контроля.

Практика ревизий показывает также, что нередко факты, когда в затраты данного отчетного периода включают расходы, произведенные в других отчетных периодах. Поэтому следует знать, что согласно законодательству и принципу временной определенности фактов хозяйственной деятельности затраты организации подлежат включению в себестоимость продукции (работ, услуг) того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты – предварительной (арендная плата) или последующей (оплата за время отпусков рабочих и другие). Затраты, по которым нельзя точно установить, к какому калькуляционному периоду они относятся, а также отдельные виды затрат в сезонных отраслях включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в сметно-нормализованном порядке.

Ревизии подвергается также обоснованность отнесения на затраты производства сумм по отдельным налогам, сборам, отчислениям, платежам.

Следует проанализировать также достоверность показателей незавершенного производства и правильность списания затрат на готовую продукцию. Особое внимание следует уделить корректировочным записям с целью установления правильности списания калькуляционных разниц. Здесь могут быть искусственные нарушения, увеличивающие или уменьшающие себестоимость продукции при ее реализации.

Для того чтобы обоснованно оценить состояние учета затрат на производство, целесообразно зафиксировать все выявленные нарушения в специально разработанной ведомости, где должны быть предусмотрены следующие показатели: содержание операции, наименование документа, дата составления и номер документа, сумма, корреспонденция счетов, примечание. В примечание записывают выводы и обоснованные предложения по устранению недостатков.

В процессе проверки данного объекта контроля необходимо проанализировать также правильность использования выбранных способов (вариантов) учета выпуска продукции и определения (признания) выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Учет затрат в сельскохозяйственном производстве осуществляется на основе первичных документов, оформленных в установленном порядке. Поэтому выборочно следует проверить: качество первичной учетной документации (учетных листов, накладных, актов на расход семян,

использования удобрений, ядохимикатов и др.) с точки зрения законности и достоверности отражения в первичном учете хозяйственных операций; правильность ведения накопительных и сводных регистров (журналов учета работ и затрат; производственных отчетов; лицевых счетов по соответствующим видам производства и др.).

Учет в кооперативе должен обеспечивать оперативное, достоверное и полное поступление информации по кооперативу в целом и отдельным его подразделениям (бригадам, цехам, фермам) о количестве и стоимости полученной продукции (выполненных работах, оказанных услугах), трудовых, материальных и денежных затратах на производство и реализацию продукции.

В связи с этим ревизору – консультанту необходимо установить: обоснованность организации аналитического учета затрат и выхода продукции (работ, услуг) отдельно в каждом виде основного (растениеводство, животноводство, промышленное производство) и вспомогательного (ремонтно-техническое производство, автотранспортное хозяйство и др.) производства; по установленной ли номенклатуре статей учитываются затраты на производство; нет ли в связи с этим фактов необоснованной организации учета по укрупненным статьям затрат; соответствуют ли данные аналитического учета данным синтетического учета по счету 20 "Основное производство", субсчетам 1 "Растениеводство", 2 "Животноводство", 3 "Промышленное производство" и др., по счету 23 "Вспомогательное производство", субсчетам 1 "Ремонтные мастерские", 2 "Ремонт зданий и сооружений", 3 "Машинно-тракторный парк", 4 "Автомобильный транспорт" и др.; правильность определения корреспондирующих счетов по хозяйственным операциям, связанным с производством продукции (работ, услуг).

При проверке учета затрат следует установить: правильность определения в аналитическом учете объектов учета (открываются ли аналитические счета по культурам, группам культур, видам животных, группам животных, видам незавершенного производства и т.д. в соответствии с утвержденными указаниями по ведению бухгалтерского учета); правильность построения калькуляционных статей затрат. Так, затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), при учете и калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) должны группироваться по статьям и элементам затрат для формирования, соответственно, управленческой и финансовой отчетности.

Исходя из общеустановленной классификации учета затрат по статьям калькуляции ревизору – консультанту необходимо проверить: ведут ли во всех случаях учет затрат на оплату труда на основе объема выполненных работ, производства продукции в учетных и путевых листах, на лицевых счетах и в других соответствующих первичных документах; всегда ли расходы на оплату труда, включенные в затраты производства продукции по соответствующим объектам, соответствуют данным первичных документов или сводных регистров; подтверждается ли включение натуральной оплаты труда в затраты производства продукции (работ, услуг) специальным расчетом; учитываются ли и относятся ли отчисления на социальные нужды на соответствующие объекты учета пропорционально расходам на оплату труда (в журнале-ордере № 10-АПК, Главной книге).

Проверяя расход материальных ресурсов (кормов, семян, удобрений, нефтепродуктов, запасных частей, электроэнергии и т.д.), необходимо помнить, что основными задачами учета указанных ценностей является объективное отражение затрат на производство продукции, обеспечение контроля за их рациональным использованием и выявление резервов ресурсосбережения. Поэтому необходимо установить: подтверждается ли учет материально – производственных запасов, других ценностей, используемых на производство продукции, лимитно-заборными ведомостями, чеками-накладными и другими документами; подтверждается ли расход материальных ценностей в производстве сверх установленного лимита (норматива) документами, подписанными руководителем кооператива или уполномоченными им лицами.

Следует помнить, что отпуск материальных ценностей со складов подразделений рассматривается только как их перемещение. Документы на списание товарно-материальных ценностей должны оформляться должностными лицами, на которых возложена ответственность за правильное их использование в производстве.

Особо тщательной проверке должны быть подвергнуты документы, подтверждающие расход кормов, семян, средств защиты растений и животных, удобрений, химических и биологических добавок (стимуляторов) при переработке продукции и др. Расход этих материальных ценностей должен быть проверен не только в стоимостном выражении, но и в натуральном — с целью установления соблюдения норм: расхода кормов в расчете на единицу продукции животноводства или на одну условную голову; расхода семян и посадочного материала; технологических норм

расхода минеральных и органических удобрений, пестицидов, протравливателей, гербицидов, дефолиантов и других химических и биологических средств. Такая проверка необходима, поскольку несоблюдение норм расхода (использования) указанных средств не даст желаемого конечного результата производства продукции (растениеводства, животноводства, промышленного производства), а необоснованный перерасход приведет не только к росту себестоимости произведенной продукции, но и к снижению ее качества (т.е. произведенная продукция может оказаться экологически опасной).

Тщательной проверке требует также соблюдение технологических норм расхода сырья, материалов, полнота оприходования возвратных отходов при переработке сельскохозяйственной продукции в цехах промышленных производств. Это можно установить путем составления альтернативного баланса расхода сырья и материалов в расчете на произведенную продукцию по нормативам, а также осуществлением контрольного запуска сырья.

Изучению подлежат также результаты проведенных в организации инвентаризаций посевных площадей, рабочего и продуктивного скота, животных на выращивании и откорме, контрольной урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности животных с тем, чтобы их фактическое количество сравнить с данными производственного учета и выяснить: нет ли приписок в объемах производства; не являются ли эти приписки результатом необоснованного списания товарно-материальных ценностей, отнесения необоснованно начисленной оплаты труда и др. на затраты производства продукции (работ, услуг); нет ли искусственного снижения посевных площадей, поголовья скота, объектов работ, и не является ли это результатом сокрытия части выпущенной продукции растениеводства, животноводства и промышленного производства.

Далее необходимо проверить правильность оценки материально – производственных запасов (ценностей) при списании их на затраты производства. Следует помнить, что в течение года материальные ценности собственного производства прошлых лет и покупные должны учитываться в затратах по их фактической себестоимости, а продукция собственного производства текущего года – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года по фактическим затратам.

В процессе проверки расхода материальных ценностей ревизоры – консультанты должны проанализировать основные производственные процессы с целью выявления неиспользованных ресурсов повышения производства и снижения себестоимости продукции и рекомендовать кооперативу: оптимальную структуру посевных площадей; оптимальный баланс минеральных и органических удобрений; оптимальные кормовые рационы для животных и т.д. Это необходимо делать потому, что ревизор – консультант должен выступать не только в качестве проверяющего достоверность показателей отчетности, но и в качестве советчика, консультанта кооператива.

Необходимо также проверить: производился ли учет затрат вспомогательных производств в течение года по соответствующим объектам учета исходя из выполненного объема работ и услуг и плановой себестоимости единицы этих работ и услуг; скорректирована ли плановая себестоимость выполненных работ и услуг в конце года до фактических затрат, которые списываются на соответствующие объекты учета.

Следует более детально проверить правильность: группировки и учета прямых затрат по всем видам ремонта тракторов, машин и оборудования в журнале учета затрат на аналитических счетах и по видам ремонтов (работ) на основании ведомостей дефектов машин, лимитно-заборных ведомостей, накладных, нарядов и др.; учета на отдельном аналитическом счете в разрезе установленных элементов и статей цеховых расходов ремонтной мастерской; определения себестоимости законченного в течение года ремонта машин, инвентаря и др., а также распределения работ и услуг по потребителям (растениеводство, животноводство и др.) и присоединения к ним планового размера цеховых расходов; отнесения части цеховых расходов к незавершенному производству.

По грузовому автотранспорту следует установить правильность: группировки затрат по эксплуатации в накопительной ведомости учета работ этого транспорта, записи в которой производят на основании путевых листов и товарно-транспортных накладных; правильность распределения ежемесячно указанных затрат по потребителям (растениеводство, животноводство, реализация и др.) пропорционально объему работ и их плановой себестоимости с корректировкой в конце года по фактическим затратам; отнесения затрат по перевозке людей и по работам специальных машин на соответствующие объекты пропорционально количеству машино-дней. Аналогично, но выборочно, следует проверить правильность учета затрат по другим видам

вспомогательных производств (гужевому транспорту, электро-, водо-, тепло-, газоснабжению, холодильным установкам), а также достоверность распределения этих затрат по потребителям.

Здесь могут быть широко использованы приемы документальной проверки, устные опросы, пересчеты, сканирование, аналитические процедуры.

Подлежат проверке также правильность учета и обоснованность распределения затрат, связанных с организацией производства и управления на соответствующие объекты учета и объекты калькуляции (растениеводство, животноводство, промышленное производство).

К общепроизводственным расходам (бригадным, общим фермским и цеховым) относятся: затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды работников аппарата управления в подразделениях, амортизационные отчисления, затраты на ремонт основных средств общепроизводственного назначения, и др. Учет этих расходов должен вестись отдельно в разрезе растениеводства, животноводства и других производств. Указанные расходы распределяются между объектами учета затрат и исчисления себестоимости пропорционально общей сумме затрат (без затрат по организации и управлению производством), за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты.

К общехозяйственным расходам относятся затраты, связанные с управлением и организацией производства в целом по кооперативу: расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды административно – управленческого персонала; расходы на командировки и служебные разъезды; конторские, типографские, почтово-телеграфные расходы, затраты на ремонт основных средств общехозяйственного назначения и амортизационные отчисления, расходы на охрану труда и технику безопасности и др.

Общехозяйственные расходы распределяются между различными отраслями производства и объектами исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) пропорционально общей сумме затрат (без затрат на организацию и управление производством), за исключением стоимости семян, кормов, соответственно, в растениеводстве и животноводстве, а также сырья, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах.

Прослеживанию и пересчету должны быть подвергнуты другие распределяемые расходы с целью установления: правильности разграничения в учете затрат, относящихся к продукции урожая текущего года и будущих лет; правильности отнесения на отдельные учетные объекты других распределяемых затрат: амортизации, затрат по орошению и осушению и др.; нет ли случаев произвольного перенесения части затрат с одного учетного объекта на другой.

Следующим этапом ревизии является контроль полноты и своевременности оприходования продукции растениеводства, животноводства и подсобных промышленных производств, а также исчисления ее себестоимости. Здесь следует установить, соблюдалась ли при исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) следующая последовательность (от этого зависит достоверность показателей себестоимости различных видов продукции):

а) распределяются по назначению расходы по содержанию основных средств на объекты учета затрат;

б) исчисляется себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных и подсобных промышленных производств, оказывающих услуги основному производству;

в) распределяются затраты по орошению и осушению земель, списываются услуги пчеловодства на опыление культур;

г) распределяются бригадные (фермские), отраслевые (цеховые) и общехозяйственные расходы;

д) определяется общая сумма производственных затрат по объектам учета;

е) исчисляется себестоимость продукции растениеводства;

ж) распределяются расходы по содержанию кормоцехов;

з) исчисляется себестоимость продукции животноводства;

и) исчисляется себестоимость живой массы поголовья;

к) исчисляется себестоимость продукции подсобных (промышленных) производств, связанных с переработкой сельскохозяйственной продукции;

л) исчисляется полная себестоимость товарной продукции растениеводства, животноводства и промышленного производства путем добавления к производственной себестоимости расходов на продажу.

Путем пересчета выборочно следует проверить правильность исчисления себестоимости основной, сопряженной и побочной продукции различных производств. В растениеводстве, например, себестоимость соломы (половы), ботвы, стеблей кукурузы, капустного листа и т.п.

определяют исходя из отнесенных на них затрат по уборке, прессованию, транспортировке, скирдованию и другим работам по заготовке этой продукции.

Затраты на возделывание и уборку зерновых культур (включая расходы по очистке и сушке зерна на току) составляют себестоимость зерна, зерноотходов и соломы. Общую сумму затрат (за вычетом стоимости соломы) распределяют на зерно и зерноотходы пропорционально удельному весу содержания в них полноценного зерна. Себестоимость 1 ц зерна и зерноотходов определяют делением затрат на соответствующую физическую массу зерна и зерноотходов после ее очистки и сушки.

В молочном скотоводстве животноводства себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода определяется затратами на содержание молочных коров и быков-производителей за исключением затрат, отнесенных на другие виды продукции: навоз, шерсть-линька и волос-сырец. После исключения из общей суммы затрат в молочном скотоводстве стоимости навоза, шерсти - линьки и волоса-сырца оставшиеся затраты распределяются в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90%, на приплод – 10%.

После составления расчета фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции определяют разницу между фактической и плановой себестоимостью продукции. Разницу списывают с кредита счета 20 "Основное производство", с соответствующих субсчетов на счета 43, 10, 11, 20, 29, 90 в зависимости от направления использования продукции.

Последним этапом ревизии данного объекта контроля должны стать прослеживание правильности корреспонденции счетов по учету затрат на производство, выходу продукции (выполнению работ, услуг), оприходованию возвратных отходов, списанию калькуляционных разниц и проверка соответствия записей аналитического учета в лицевых счетах (производственных отчетах) с записями в журнале-ордере № 10-АПК, Главной книге и данными отчетности.

По результатам проверки ревизор – консультант должен сделать обоснованные выводы и внести предложения по устранению выявленных ошибок в учете затрат на производство сельскохозяйственной продукции (работ, услуг); рекомендовать кооперативу внедрение более прогрессивных методов производственного и систем управленческого учета затрат в основных и вспомогательных производствах, которые бы способствовали улучшению информационных и управленческих аспектов бухгалтерского учета. Кроме того, целесообразно наметить предложения по использованию выявленных резервов с целью повышения эффективности.

При проведении ревизии готовой продукции следует помнить, что произведенная продукция подлежит оприходованию и реализации. Для этого ревизор – консультант выясняет, как организован учет выпуска готовой продукции: традиционно, без применения счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" на счете 43 "Готовая продукция"; с применением счета 40; на счете 40, без использования счета 43. Далее уточняется, как оценивается готовая продукция; правильность оценки и определения себестоимости каждого вида продукции; правильность расчета отклонений фактической себестоимости от плановой (нормативной) и составления бухгалтерских проводок по учету готовой продукции; соответствие данных аналитического учета готовой продукции данным синтетического учета.

Полноту оприходования произведенной продукции можно проверить путем составления альтернативного баланса расхода сырья и материалов, выхода готовой продукции исходя из нормативных затрат. Для проверки объема производства продукции используют данные первичных документов и производственных отчетов, актов незавершенного производства, регистров синтетического и аналитического учета. При этом показатели фактического выхода и сдачи готовой продукции и оказанных услуг вспомогательных производств сводят с оборотами по кредиту счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и дебетом счета 43 "Готовая продукция", а по выполненным работам и услугам на сторону – с дебетом счета 90 "Продажи".

Физическое движение готовой продукции можно проследить по данным производственных отчетов и отчетов о движении материальных ценностей на складах. Здесь можно использовать такие методы проверки, как сканирование, прослеживание, оперативно-бухгалтерский (сальдовый), карточно – документальный, бескарточный и др. Необходимо также выяснить: имеется ли классификатор по готовой продукции; правильно ли организованы складское хозяйство и складской учет готовой продукции; правильность оформления первичных документов по учету движения готовой продукции. Для проверки полноты отражения в учете готовой

продукции необходимо выборочно проследить правильность отражения данных этих документов в регистрах бухгалтерского учета.

При проведении ревизии доходов и расходов ревизор–консультант должен проанализировать правильность учета доходов и расходов от обычных видов деятельности на счете 90 "Продажи", а также прочих доходов и расходов на счете 91 "Прочие доходы и расходы". Особое внимание следует обратить на обоснованность признания в учете выручки и прочих доходов.

§1.41. Ревизия денежных средств

Ревизию денежных средств целесообразно начинать с проверки кассовых операций. Основным нормативным актом, регламентирующим порядок осуществления операций по приему, хранению и выдаче наличных денег в кассе кооператива, является Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденный решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22 сентября 1993 г. № 40. Этот документ устанавливает единый порядок хранения наличных денег, их приема, оформления кассовых документов и ведение кассовой книги, ревизии кассы и контроля за соблюдением кассовой дисциплины.

Кроме того, ревизор – консультант должен пользоваться нормативными документами, утвержденными соответствующими министерствами и ведомствами, которыми регулируются кассовые операции, имеющие отраслевые особенности (расходование наличных сумм снабженческими кооперативами, сельскохозяйственными потребительскими кооперативами, инкассирование торговой выручки и т.п.).

Проверка кассы обычно начинается с проведения инвентаризации кассовой наличности немедленно по прибытии ревизора – консультанта на место проверки в присутствии кассира и главного (старшего) бухгалтера. При наличии нескольких касс ревизор – консультант печатывает их, чтобы предотвратить возможность покрытия из других источников недостачи денег, изменения остатка денег, выведенного в кассовой книге. Последний кассовый отчет и документы по операциям последнего дня кассир представляет для проверки, а также дает расписку о том, что все приходные и расходные документы включены им в отчет и к моменту инвентаризации в кассе нет неоприходованных или не списанных в расход денег.

Далее кассир начинает группировку наличных денег по соответствующим купюрам и в присутствии ревизора – консультанта и главного бухгалтера кооператива проводит полный полистный их подсчет, включая опечатанные в пачках деньги, полученные в учреждении банка.

Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход организации. Частные расписки, якобы подтверждающие получение денег у кассира или сдачу их на временное хранение, во внимание не принимаются.

При инвентаризации кассовой наличности ревизору – консультанту необходимо установить также наличие других ценностей в кассе: ценных бумаг, денежных документов. Результаты инвентаризации наличных денежных средств и других ценностей в кассе сопоставляются с данными об их остатках, зафиксированными в бухгалтерском учете. Выявленные в ходе инвентаризации кассовой наличности излишки по рекомендации ревизора – консультанта приходуются по приходному кассовому ордеру в доход кооператива (дебет счета 50, кредит счета 91), и данная операция записывается в кассовой книге. Излишки могут быть результатом умышленных действий (неучетные средства) или допущенных ошибок при приеме и выдаче денежных средств. Поэтому ревизор – консультант должен объективно оценить ситуацию и определить правильную формулировку для акта проверки.

Выявленная в ходе инвентаризации незначительная недостача денег может быть погашена кассиром путем внесения недостающей суммы в кассу кооператива. Данная операция должна быть также оформлена приходным кассовым ордером и записана в кассовой книге. Кассир обязан дать ревизору – консультанту письменное объяснение причин излишков или недостач. При обнаружении значительных недостач вследствие злоупотреблений ревизор – консультант может рекомендовать председателю кооператива немедленно отстранить кассира от должности и передать дело следственным органам.

Результаты инвентаризации наличных денежных средств и других ценностей в кассе ревизор – консультант оформляет актом по типовой форме № инв.-15, который кроме ревизора – консультанта подписывают кассир и главный (старший) бухгалтер проверяемого кооператива.

Этот акт является письменным доказательством, и его данные необходимы ревизору – консультанту в дальнейшем при проверке полноты оприходования и правильности списания денежных средств по кассе.

При ревизии кассы необходимо также выяснить: заключен ли с кассиром договор о материальной ответственности или имеется ли в личном деле кассира обязательство о материальной ответственности, предусмотренное Порядком ведения кассовых операций; соответствует ли помещение кассы требованиям, установленным для работы кассира; обеспечены ли охрана кассы и сохранность денег при доставке из банка и во время выдачи заработной платы; имеется ли для хранения денег и других ценностей в кассе сейф или несгораемый шкаф; соблюдаются ли правила хранения ключей от сейфа (несгораемого шкафа) для хранения денег и других ценностей в кассе; соблюдается ли установленный лимит хранения денежной наличности по отдельным датам; проводятся ли периодические внезапные проверки кассы и имеются ли акты по таким проверкам.

Затем ревизор – консультант переходит к проверке правильности документального оформления операций. Практика проверок показывает, что во многих кооперативах кассовые документы составляются некачественно, часто в приходных и расходных документах отсутствуют подписи ответственных лиц, вносящих деньги в кассу или получивших их из кассы, и другие обязательные реквизиты. Такие документы считаются недействительными, а проведенные по ним операции необоснованными. Если такое установлено, то ревизор – консультант должен сообщить об этом председателю и главному бухгалтеру кооператива с целью принятия оперативных мер.

На следующем этапе ревизии следует установить: ведут ли в данном кооперативе по установленной форме журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров; все ли кассовые документы зарегистрированы в журнале, нет ли пропущенных номеров кассовых ордеров; наличие и правильность ведения кассовой книги, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной печатью, а количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителя и главного бухгалтера; действительно ли одну кассовую книгу ведут в данной организации (особенно это касается многопрофильных кооперативов, которые данный порядок часто нарушают).

После выяснения соблюдения установленных требований необходимо переходить к проверке законности совершения кассовых операций, соответствия их Порядку ведения кассовых операций. Проверке подлежат все приходные и расходные денежные документы за ревизуемый период. При проверке кассовых операций особое внимание необходимо уделить выявлению правильности, своевременности и полноты оприходования наличных денег. Денежные средства могут поступать из банков, от работников организации в оплату каких-либо услуг, могут быть остатками неиспользованных авансов и др. Тщательной проверке подлежат полнота и своевременность оприходования денег, полученных по каждому чеку из банка, путем сверки идентичных сумм, записанных на корешках чеков, выписок банка (по шифру, соответствующему получению наличных денег) и приходных кассовых ордеров. Однако это только формальная сторона проверки, а поэтому необходимо также проверить законность поступления денег в кассу по существу.

Следует тщательно проверить также полноту оприходования выручки от реализации продукции основного производства, общественного питания, услуг вспомогательных, жилищно-коммунального, обслуживающих производств и хозяйств. При проверке приема наличных денег следует сверить записи в кассовой книге, приходных кассовых ордерах, на корешках чеков и выписках банка с отчетами, накладными и счетами по реализации продукции (работ, услуг).

При проверке приходных кассовых документов ревизор – консультант должен тщательно изучить (по отдельным не свойственным профилю кооператива операциям) договоры, заключенные по данным операциям с юридическими и физическими лицами.

Особое внимание при ревизии кассовых операций необходимо уделить полноте и правильности учета внереализационных доходов (процентов и дивидендов по финансовым вложениям, штрафов по хозяйственным договорам, арендной платы, безвозмездно полученных сумм и т.д.), а также начисления налогов от этих доходов. Необходимо проверить соблюдение размера лимита наличных расчетов с организациями и физическими лицами – предпринимателями за товарно-материальные ценности. Здесь иногда встречаются нарушения, когда денежные средства приходят или выдаются из кассы сверх установленного лимита наличных расчетов через выдуманные фамилии физических лиц путем оформления на них приходных или расходных

кассовых ордеров. Фиктивные лица выявляются путем проверки наличия заключенных договоров с физическими лицами.

Проверяя расходование наличных денег из кассы кооператива, ревизор – консультант должен помнить, что эти операции оформляются расходными кассовыми ордерами или другими надлежаще оформленными документами (платежными ведомостями, счетами и др.). Документы на выдачу денег должны быть подписаны председателем и главным бухгалтером кооператива или лицами, ими уполномоченными. При проверке необходимо убедиться в юридическом обосновании выдачи из кассы наличных денег (зарплата – есть ли приказы о приеме на работу, перемещениях, увольнении, отпусках, поощрениях, трудовые договоры, акты приемки выполненных работ и др.; выдача в подотчет – приказы на командировку, о выдаче в подотчет; выдача сторонним лицам – доверенность; выдача алиментов – исполнительный лист и др.). Во всех расходных кассовых ордерах должны быть проставлены паспортные данные получателей денежных средств.

Такая тщательная проверка необходима, потому что, например, встречаются такие умышленные нарушения, когда в некоторых кооперативах крупные суммы денег из кассы выдаются под видом различных операционно-хозяйственных и представительских расходов, а потом эти суммы списывают на издержки производства (обращения) по фиктивным документам. Другой пример: когда с кредита счета 50 "Касса" без всякого основания списывают на затраты производства или на издержки обращения суммы выплаченных пособий по социальному страхованию, разовой материальной помощи, что необоснованно увеличивает себестоимость продукции (работ, услуг).

Практика ревизий показывает также, что из кассы иногда в кооперативах необоснованно выдают денежные средства физическим лицам (не включенным в списочный состав работников и без предварительного начисления заработной платы) под видом оплаты за маркетинговые, информационные, агентские и другие услуги, включая эти суммы в состав издержек производства (обращения); с кредита счета 50 "Касса" на затраты производства в кооперативах иногда списывают также суммы, оформленные как якобы стоимость купленных за наличный расчет материалов (без предварительного их оприходования и без составления по ним расходных документов). Такие нарушения и ошибки выявляются довольно часто, и поэтому ревизор – консультант должен по таким операциям сначала определить размеры сокрытого объекта налогообложения и размеры скрытых по ним сумм для начисления платежей во внебюджетные фонды социального страхования и социального обеспечения. После этого ревизор – консультант должен в письменной форме предупредить руководство кооператива о последствиях указанных нарушений и рекомендовать ему исправить допущенные ошибки.

Особое внимание необходимо обращать на оформление кассовых документов: имеются ли на каждом документе расписки получателей; наличие на титульном листе платежной ведомости разрешения на выдачу денег (заработной платы, пособий, премий и т.д.) руководителя и главного бухгалтера кооператива с их подписями и указанием сроков выдачи и сумм прописью; составлен ли реестр депонированных сумм и сделана ли надпись о фактически выплаченной и депонированной сумме; погашаются ли кассовые документы (приходные – штампом "получено", расходные – "оплачено") с указанием даты, нет ли на них следов подчисток или исправлений.

На достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности оказывает влияние правильность отражения операций по движению денежных средств на счетах бухгалтерского учета. Бывают случаи, когда бухгалтер, принимающий отчеты кассира, умышленно или из-за незнания неправильно составляет корреспонденцию счетов, что необоснованно приводит к вуалированию доходов кооператива и уменьшению отчисления налогов в бюджет. Поэтому тщательной проверки требует корреспонденция счетов по каждой кассовой операции. Выявленные нарушения и ошибки целесообразно фиксировать в рабочей документации ревизора – консультанта.

При ревизии кассовых операций можно использовать такие приемы контроля, как чтение документов, проверка (обследование) документов, встречная сверка документов и записей, счетная проверка арифметических данных.

Кассовые операции по приему и списанию денег в расход изучают по всем документам, приложенным к кассовым отчетам, по возможности за весь период, подлежащий проверке. При ревизии исследуются следующие формы учетной документации по кассовым операциям: № КО-1 "Приходный кассовый ордер", № КО-2 "Расходный кассовый ордер", № КО-3 и КО-3а "Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов", № КО-4 "Кассовая книга", № КО-5 "Книга учета принятых и выданных кассиром денег", документы безордерного оформления

приема и выдачи денег, регистры по счету 50 "Касса", Главная книга, балансы на соответствующие даты, отчеты о прибылях и убытках.

В ходе ревизии кассовых операций ревизор – консультант должен, кроме того, проверить: периодичность сдачи отчетов кассира в бухгалтерию, расписки главного бухгалтера или его заместителя о проверке и принятии отчетов и документов к ним; своевременно ли возвращаются в банк остатки денежных средств, полученные на организационно-хозяйственные расходы и на оплату труда; сдается ли в банк вся выручка; имеются ли случаи, когда незаполненные чеки были подписаны председателем и главным бухгалтером кооператива; имеются ли случаи выдачи наличных денег в подотчет физическим лицам, не являющимся работниками данного кооператива.

Необходимо также установить, имеются ли случаи, когда кассир самостоятельно передоверяет кому-либо выполнение порученной ему работы; оборудовано ли помещение кассы звуковой, сетевой или иной сигнализацией; работает ли кассир только на данной должности или совмещает работу бухгалтера и кассира или, кроме основной работы, по совместительству обслуживает другие организации; имеются ли случаи доступа посторонних лиц в кассу.

Ответы на поставленные вопросы можно получить не только путем фактической проверки, обследования, наблюдения и т.д., но и путем тестирования. При этом ревизор – консультант может использовать тестирование по указанным вопросам в устной форме или в письменной – путем получения ответов на письменный запрос. Наиболее эффективной формой здесь является письменное тестирование, когда в заранее подготовленном ревизором – консультантом вопроснике кассир и бухгалтерская служба отвечают на поставленные вопросы, а потом данная анкета заверяется подписями главного бухгалтера и кассира. Этот документ является бесспорным доказательством для последующего использования при составлении ревизионного заключения и выражения ревизионного мнения о достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности кооператива.

Практика ревизий свидетельствует о том, что наибольшее число злоупотреблений по кассе связано с оплатой труда и расчетами с подотчетными лицами. Так, зачастую в кооперативах составляют двойные ведомости или включают в ведомости "подставных" лиц, завышают итоги сумм к выдаче с целью получения из банка излишних сумм и их присвоения и т.д. Поэтому ревизоры – консультанты должны обращать внимание на подписи в ведомостях работников отдела кадров. В необходимых случаях можно проверить списочный состав работников в отделе кадров, приказы, договоры, контракты и распоряжения об их принятии на работу; провести фактическую проверку объектов выполненных работ.

Таким образом, раздел программы ревизии по проверке кассовых операций должен включать следующие вопросы и направления контроля: инвентаризация наличия и проверка состояния хранения денежных средств и других ценностей в кассе; проверка полноты и своевременности оприходования денежных средств, поступивших в кассу; исследование правильности списания денег на расход; проверка соблюдения кассовой и финансовой дисциплины; проверка правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета; документирование материалов и результатов проверки; выводы и предложения по результатам ревизии.

В соответствии с действующим законодательством кооперативы обязаны хранить свои денежные средства (сверх наличного лимита) в обслуживающих учреждениях банков. Расчеты с учреждениями банка возникают в связи с хранением денежных средств на расчетных и других счетах, получением краткосрочных и долгосрочных кредитов, их погашением и переоформлением, претензиями к банку по ошибочным записям на счетах. Расчеты через учреждения банков между кооперативами осуществляются по безналичным формам расчета.

Порядок открытия и режим банковских счетов, а также осуществления операций, связанных с безналичными расчетами, регулируются специальными положениями Центрального банка России, а также нормами ГК РФ.

Самостоятельное регулирование банковских операций не допускается, в связи с чем большого внимания требует последовательная проверка этих операций согласно соответствующему разделу ревизионной программы. Данный раздел программы должен включать: установление наличия расчетных, валютных и прочих счетов кооператива в банках (в каких учреждениях банка открыты эти счета); проверку законности совершаемых по банковским счетам хозяйственных операций, правильности их документального оформления; проверку полноты и своевременности оприходования поступивших на счета денежных средств; проверку полноты и соответствия оплаченных средств предъявленным счетам; проверку своевременности перечисления налогов в

бюджет и обязательных платежей во внебюджетные фонды; проверку полученных в банке средств и оприходованных в кассу, а также целевого использования этих средств; определение платежеспособности кооператива и причин просрочек расчетов с разными кредиторами, в том числе с банками по кредитам и бюджетом по налогам; проверка по каждому безналичному расчету с организациями соответствия их договорным взаимоотношениям; контроль достоверности и экономической целесообразности проведения отдельных банковских операций; проверку соответствия данных о наличии и движении денежных средств, отраженных в документах и записях; проверку правильности корреспонденции счетов по банковским операциям; документирование результатов проверки банковских операций.

Источниками информации для ревизии данных вопросов являются: договоры с юридическими и физическими лицами, исполнительные листы и претензионные иски; выписки банка с приложенными к ним денежно – расчетными документами; Главная книга; обороты по соответствующим счетам 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и 55 "Специальные счета в банках" и др.

Наиболее полно выявляется соблюдение действующего законодательства при совершении банковских операций в ходе документальной проверки. Однако до начала документальной проверки целесообразно еще раз оценить состояние внутреннего контроля и системы учета банковских операций, а уже потом решить, каким способом их проверить – сплошным или выборочным. Это можно сделать путем проведения устного или письменного тестирования.

После тестирования, используя приемы чтения документов и их взаимной сверки, следует тщательно изучить выписки по расчетному и другим банковским счетам и приложенные к ним документы. Каждая операция, отраженная в выписке банка, должна быть подтверждена соответствующими первичными документами. Такая проверка позволяет выявить бездокументальное списание средств или списание средств на одни цели, а приложенные документы подтверждают другие цели.

Проверка банковских выписок должна сочетаться с изучением банковских документов по существу. При этом ревизор – консультант должен выяснить: допускаются ли незаконные банковские операции (без договоров) – например, погашение задолженности другой организации, не имеющей никаких договорных отношений с ревизируемым кооперативом или оплата счетов других организаций по бестоварным счетам; полноту и своевременность оприходованных и оплаченных материальных ценностей; достоверны ли представленные документы на получение ссуд или займов, а также на предоставление займов другим организациям и лицам, целесообразность предоставленных займов с точки зрения финансового состояния и источников финансирования; верно ли отражены в учете и законно ли используются полученные из банка чековые книжки для безналичных расчетов (соблюдается ли порядок их учета как документов строгой отчетности), выдаются ли они подотчетным лицам под расписку; составляются ли подотчетными лицами отчеты об использовании чековых книжек, соответствуют ли обороты и сальдо по отчетам подотчетных лиц оборотам и сальдо по специальным счетам и т.д.

При ревизии поступивших на расчетный счет денежных средств следует установить правильность их учета и полноту зачисления. Так, перечисленную покупателями и заказчиками выручку необходимо сверить с записями по счетам 90 "Продажи", 45 "Товары отгруженные", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и др. Поступление денежных средств от прочих дебиторов, финансово-кредитных и других организаций следует проверить также путем встречной сверки выписок и приложенных к ним документов, а при необходимости и записей в бухгалтерском учете как проверяемого кооператива, так и соответствующей организации-корреспондента по указанным операциям.

При проверке банковских операций по расчетному и другим счетам необходимо обратить особое внимание на следующие вопросы: полностью ли представлены выписки банков к проверке; не допускалось ли умышленное отражение полученных наличных денег с расчетного счета на других счетах вместо отражения по счету 50 "Касса"; правильность и своевременность отражения авансов полученных и авансов выданных в корреспонденции с соответствующими счетами (62, 60).

Особое внимание ревизора – консультанта должно быть уделено проверке правильности учета и полноте зачисления денежных средств на расчетные и другие счета в банке. Так, зачастую в кооперативах денежные средства, поступившие на расчетные и другие счета от совместной деятельности и в виде штрафов, пеней, неустоек, процентов (дивидендов) и т.п., отражают в учете в корреспонденции со счетами 90 "Продажи", 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т.д., хотя

известно, что указанные средства представляют собой операционные и внереализационные доходы кооператива и должны быть отражены на кредите счета 91 "Прочие доходы и расходы". Аналогично следует осуществлять ревизию операций по списанию денежных средств с расчетных и других банковских счетов. Особое внимание необходимо обращать на своевременность и полноту оприходования в кассу и целевое использование наличных денег, полученных из банка.

Перечисление денежных средств в погашение задолженности поставщикам следует анализировать в разрезе этих счетов, чтобы установить, насколько реально и обоснованно их использование. Бывают случаи, когда кооперативы перечисляют деньги, например, предприятиям торговли якобы за купленные продовольственные товары, которые на самом деле на склад не поступили или поступили, но не того ассортимента, который указан в документах. Нередки случаи, когда кооперативы перечисляют денежные средства за невыполненные строительно-монтажные и ремонтные работы, а также за непоставленную технику с целью "выручения" посредников. Поэтому при ревизии операций по счетам денежных средств в банке требуется проводить встречные проверки и особенно тщательно исследовать взаимосвязанные первичные документы по однородным операциям.

Ревизор – консультант также должен выяснить, нет ли нарушений при перечислении денежных средств акцептованными поручениями через почтовые отделения. Проверяя переводы сумм текущей и депонированной оплаты труда, удержаний по исполнительным листам, обязательствам и т.д., необходимо установить обоснованность этих переводов и правильность переводимых сумм (сверить с первичными учетными документами), а также реальность указанных в перечне адресов получателей переводов.

Необходимо, далее, проверить правильность корреспонденции счетов по списанию денежных средств с расчетного и других банковских счетов. Так, нередки случаи, когда в отдельных кооперативах умышленно с кредита счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" списывают на производственные затраты или на издержки обращения суммы оплаченных расходов по проведению строительных, научно-исследовательских работ, оплату социально-бытовых, культурно – просветительских и других услуг, подлежащих отнесению, соответственно, на капитальные вложения и за счет других источников. Все эти и подобное необоснованно отнесенные на производственную деятельность организации суммы ведут к повышению себестоимости продукции (работ, услуг) и искажению финансовых результатов.

Все указанные нарушения действующих нормативных документов выявляются при сплошной проверке документов и взаимной сверке регистров учета по перечисленным выше счетам. При обнаружении фактов нарушения ревизор – консультант должен указать эти нарушения в своей рабочей документации (в справке), ссылаясь на конкретные документы (наименование, номер, дата, сумма).

При проверке денежных средств и банковских операций необходимо также проверить реальность и законность операций по счетам 50-3 "Денежные документы" и 57 "Переводы в пути". На эти счета в ряде случаев необоснованно относят просроченную дебиторскую задолженность, что ведет к искажению показателей бухгалтерской отчетности. Целесообразно по счету 50-3 проверить наличие аналитического учета всех хранящихся в кооперативе денежных документов (почтовые марки, проездные билеты, санаторно-курортные путевки и т.д.) и порядок учета их движения. По счету 57 проверяется реальное отражение средств, отправленных разными путями (через отделения связи, путем инкассации, в вечернюю кассу банка и т.д.) для зачисления на расчетный счет, но не зачисленных по назначению.

При ревизии банковских операций по всем банковским счетам следует проверить правильность корреспонденции счетов по ним и достоверность отраженных сумм.

Если в ходе ревизии ревизор – консультант столкнулся с фактами присвоения отдельными должностными лицами кооператива крупных сумм денег или мошенничеством при отягчающих обстоятельствах, то он обязан доложить о злоупотреблениях правления кооператива, наблюдательному совету кооператива, которые доведут эту информацию до общего собрания членов кооператива.

В своей письменной информации ревизор – консультант должен напомнить правлению кооператива и его наблюдательному совету, какую ответственность могут нести лица, совершившие хищение имущества, злоупотребление или мошенничество, а также лица, которые содействуют совершению преступлений.

§1.42. Ревизия расчетных операций

Правильная организация расчетных операций обеспечивает устойчивость оборачиваемости средств кооператива, укрепление в данном кооперативе договорной и расчетной дисциплины и улучшение его финансового состояния. Кроме того, правильная (рациональная) организация расчетных операций, правильность постановки их учета предупреждают негативные последствия по этим операциям. Поэтому ревизии подвергаются все расчетные операции кооператива различными приемами и методами контроля.

Анализ состояния законности и целесообразности организации расчетных операций включает ревизию расчетов: с поставщиками и подрядчиками (счет 60); по авансам выданным и полученным (счета 60, 62); с покупателями и заказчиками (счет 62 и др.); по претензиям (счет 76); по имущественному и индивидуальному страхованию (счет 76); с бюджетом (счет 68); по социальному страхованию и обеспечению (счет 69); с персоналом по оплате труда (счет 70); с персоналом по прочим операциям (счет 73); с разными дебиторами и кредиторами (счет 76); внутривозрастные расчеты (счет 79). Кроме того, ревизии подвергаются субсчета и аналитические счета по указанным синтетическим счетам.

При ревизии расчетных операций ревизор–консультант должен учитывать особенности отдельных кооперативов, использующих рабочие (упрощенные) планы счетов и упрощенные формы бухгалтерского учета – например, малых сельскохозяйственных производственных кооперативов, сельскохозяйственных потребительских кооперативов и др.

По каждой из перечисленных групп расчетов (до проведения документальной ревизии) целесообразно сначала выявить их наличие, соответствие данных бухгалтерского учета и отчетности остаткам той или иной задолженности, затем установить дату и характер ее возникновения. Законность и реальность, а также пути своевременного погашения задолженностей и укрепления расчетно-платежной дисциплины определяются посредством проведения фактического и документального контроля.

Источником контрольных данных для проведения ревизии являются записи по соответствующим счетам бухгалтерского учета в учетных регистрах и первичных документах, а также в Главной книге и бухгалтерском отчете. Поэтому ревизор – консультант должен установить: имеется ли в кооперативе нормативная база данных, которой должен пользоваться бухгалтер данного участка учета; перечень применяемых первичных документов, порядок их возникновения, систему нумерации, заполнения всех реквизитов в первичных документах, наличие регистрационных журналов; наличие оборотных ведомостей, состояние аналитического учета и технологии обработки первичных документов по учету расчетных операций от приема до сдачи в архив; как организован и насколько эффективен внутривозрастный контроль расчетных операций; состояние системы бухгалтерского учета расчетных операций.

Ответы на указанные вопросы можно получить путем предварительного обзора и тестирования.

Ревизию состояния расчетов рекомендуется начинать (по мере необходимости) с инвентаризации расчетов или с анализа материалов инвентаризации, если они имеются к моменту проведения ревизии. В процессе такой проверки необходимо установить: нет ли пропуска сроков исковой давности по расчетам с дебиторами и кредиторами, реальность, причины и виновность лиц в пропуске сроков исковой давности; тождество расчета с банками, с бюджетом, внебюджетными фондами; правильность и обоснованность числящихся на балансе сумм задолженности по недостачам и хищениям и меры, принятые к взысканию этой задолженности; правильность и обоснованность списания сомнительных долгов, а также числящихся на балансе сумм других задолженностей; достоверность предъявленных к дебиторам претензий, подтверждаются ли претензии договорными обязательствами, предъявлены ли иски на взыскание этих задолженностей в судебном порядке.

Аналитическое исследование материалов инвентаризации расчетов даст ревизору – консультанту возможность сосредоточить внимание на более тщательной проверке тех расчетных операций, где выявлены: отсутствие внутреннего контроля; расхождения; неувязки; сомнительность в законности или реальности операций.

Ревизия расчетов с поставщиками и подрядчиками (по счету 60) должна осуществляться согласно программе по следующим основным направлениям: наличие и правильность оформления документов, определяющих права и обязанности сторон по поставке материальных ценностей

(работ, услуг); правильность по оплате сумм за полученные материальные ценности (работы, услуги); правильность оценки полученных и отгруженных товарно-материальных ценностей (работ, услуг) при бартерных сделках; достоверность, реальность и правильность учета расчетов с поставщиками и подрядчиками с использованием векселей; полнота оприходования полученных ценностей или учета выполненных работ и услуг.

Основным документом, определяющим правовой режим расчетных взаимоотношений с поставщиками и подрядчиками по поставкам материальных ресурсов, а также по выполненным работам и оказанным услугам, является договор, заключенный между кооперативом-заказчиком и поставщиком (подрядчиком).

Таким образом, при ревизии необходимо обратить особое внимание на следующие вопросы: имеются ли договоры по проведенным операциям с поставщиками и подрядчиками; правильность оформления договоров; при наличии задолженностей необходимо установить дату возникновения и причину образования просроченной задолженности.

Далее ревизор – консультант должен проверить непосредственно расчетные операции с каждым поставщиком, а затем с каждым подрядчиком.

При поступлении товарно-материальных ценностей, на которые не получены расчетные документы (неотфактурованные поставки), необходимо проверить, не числятся ли эти поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути (дебиторская задолженность). Необходимо также установить: проводилась ли инвентаризация расчетов; предъявлялись ли штрафные санкции поставщикам при нарушении договорных обязательств, а также обоснованность начисленных или полученных сумм штрафных санкций; правильность списания сомнительных долгов.

При необходимости можно провести контрольную инвентаризацию ценностей и расчетов, встречную сверку документов и регистров учета в проверяемом кооперативе и у поставщика, устный опрос специалистов и материально ответственных лиц по указанным вопросам.

Проверяя операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками, ревизор–консультант должен установить правильность сумм и составления по ним корреспонденции счетов.

Необходимо особое внимание обратить на отражение операций на счетах при расчетах с использованием векселей, так как в них обычно кроется множество ошибок, влияющих на себестоимость продукции и финансовые результаты кооператива, а также на правильность списания (возмещения) НДС по приобретенным ресурсам (в кооперативах, являющихся плательщиком НДС).

Если ревизор – консультант выявил несоответствие данных учета с данными, отраженными в документах поставщика, то он обязан, применяя приемы сопоставления, прослеживания, опроса и др., выяснить его причину.

Выборочно можно проверить правильность изъятия поставщиками НДС и обоснованность его возмещения проверяемым субъектом (кооперативом - налогоплательщиком).

По задолженности с каждым поставщиком и подрядчиком необходимо выявить соблюдение срока исковой давности. В случае его пропуска или нереальности она подлежит зачислению на счет 91 "Прочие доходы и расходы". При проведении ревизии следует обратить внимание на списание с кредита счета 60 на себестоимость сумм, не относящихся к производственной деятельности организации.

Расчеты по авансам у кооператива возникают в случае получения от покупателей авансов под производимую продукцию либо выдачи авансов поставщикам и подрядчикам в счет поставки материалов и выполнения капитальных и других работ. Учет данных расчетов ведется на двух счетах: 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" субсчет 60-2 "Расчеты по авансам выданным" и 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет 62-4 "Расчеты по авансам полученным".

Необходимо проверить: обоснованность получения и выдачи авансов; правильность ведения аналитического учета по счетам 60, 62 (он должен вестись в разрезе дебиторов и кредиторов); соответствие записей аналитического учета записям в оборотной ведомости, Главной книге и балансе; правильность учета авансов, полученных или выданных в иностранной валюте, а также правильность и своевременность отражения по ним курсовых разниц.

Проверкой предварительных оплат выявляются такие факты, когда их необоснованно отражают в бухгалтерском учете как предоставленные займы (относят на дебет счета 58) или полученные займы (относят на кредит счета 66 или 67). При выявлении таких фактов необходимо

установить размеры скрытой предоплаты и немедленно предупредить руководство кооператива о том, к каким последствиям может привести такое умышленное искажение данных учета. Кроме того, такие нарушения приводят к искажению показателей бухгалтерской отчетности.

Ревизия расчетов с покупателями и заказчиками проводится аналогично ревизии расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Расчеты между поставщиками и покупателями осуществляются, как правило, безналичным путем, и средства со счетов организаций списываются по распоряжению владельца счетов. При этом допускаются безналичные расчеты: платежными поручениями; аккредитивами; чеками.

Форма расчетов между плательщиком и получателем определяется договором или соглашением. Организации – участники договора по общему соглашению могут проводить зачеты взаимной задолженности, минуя банки. В этом случае в банк представляются поручение, чек на зачетную сумму. Практикуются также бартерные сделки. Допускаются, кроме того, наличные расчеты с покупателями и заказчиками в пределах лимита наличных расчетов, установленного законодательством.

Поэтому при ревизии прежде всего необходимо установить, имеются ли в наличии все договоры на поставку продукции, зарегистрированы ли эти договоры в журнале регистрации договоров и гарантийных писем.

Расчеты с покупателями и заказчиками за реализованную продукцию (работы, услуги) учитывают на активном балансовом счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

В связи с этим при анализе договоров и других юридических документов на поставку готовой продукции необходимо установить достоверность, законность и реальность задолженности покупателей и заказчиков на каждом субсчете счета 62.

При проверке расчетов с использованием различных форм безналичных расчетов ревизор – консультант должен обратить внимание на наличие всех оправдательных документов, а в ряде случаев – провести встречные сверки в банке или в организации, с которой были осуществлены расчеты. Особое внимание следует уделить расчетным операциям, проведенным по чекам, аккредитивам или с использованием векселей. Здесь иногда встречаются ошибки, нарушения действующего порядка, а порой и мошенничество.

Проверяя расчеты с покупателями и заказчиками с использованием векселей, необходимо обратить внимание на своевременность и правильность отражения вексельного процента (дебет счета 62-3, кредит счета 91) по полученным товарным векселям. Кроме того, необходимо определить причины неплатежей, если имеются факты просроченной дебиторской задолженности, выяснить, нет ли пропусков срока исковой давности.

Путем прослеживания и арифметической проверкой необходимо установить: правильность ценообразования при реализации продукции (работ, услуг), использования наценок (скидок, накидок); нет ли умышленных расчетов с покупателями и заказчиками ниже себестоимости отгруженной продукции при бартерных сделках, взаимозачетах, расчетах с использованием чеков, аккредитивов, векселей.

Необходимо также проверить: правильность ведения аналитического учета по счету 62. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о реальной задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченной векселями, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселями, дисконтированными (учтенными в банках, по которым денежные средства не поступили в срок); правильность составления корреспонденции счетов со счетом 62; соответствие записей аналитического учета по счету 62 записям в оборотной ведомости, Главной книге, балансе.

При ревизии расчетов с покупателями и заказчиками можно применить, кроме приемов фактического и документального контроля, аналитические процедуры, логический, нормативный и научный анализ. Полезны будут для сбора данных или получения ревизионных доказательств проведение устного или письменного тестирования должностных лиц кооператива по "болевым" вопросам данного раздела программы ревизии, а также тестирование третьих лиц.

Важнейшей задачей ревизии является тщательная проверка правильности расчетов сумм налогов и других обязательных взносов (сборов) и платежей ревизуемого кооператива в бюджет. Здесь важную роль играет консультирование кооператива по вопросам налогообложения с целью своевременного и правильного расчета по этим налогам с бюджетом, а также с целью избежания переплат и предупреждения финансовых санкций.

Расчеты с бюджетом по налогам учитываются на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам", и кредитуется этот счет на сумму налогов, причитающуюся к взносу в бюджет. По дебету этого счета отражаются суммы налогов, фактически перечисленные в бюджет, или задолженность бюджета данному кооперативу.

В начале ревизии ревизор – консультант должен, путем устного тестирования, выяснить, по каким платежам и налогам кооператив ведет расчеты с бюджетом. После установления этого по каждому виду расчетов с бюджетом по налогам, сборам и платежам необходимо проверить:

- состояние внутреннего контроля расчетов с бюджетом (путем тестирования);
- правильность определения налогооблагаемой базы (здесь можно использовать такие приемы контроля, как прослеживание, сканирование, сверка документов и регистров бухгалтерского учета);
- правильность применения ставок налогов, сборов и платежей (путем прослеживания, пересчета);
- правильность расчетов сумм налогов (путем пересчета);
- правильность возмещения НДС по приобретенным активным ресурсам (работам, услугам) (путем прослеживания, чтения документов и пересчета арифметических данных);
- правильность применения льгот при расчете и уплате налогов (путем прослеживания, сверки с нормативными материалами, изучения характера производства, категории кооператива и др.);
- правильность полноты и своевременности перечисления (уплаты) налогов, сборов и платежей в бюджет (путем проверки платежных документов, налоговых деклараций и др.);
- правильность использования обязательных нормативных условий и составления бухгалтерских проводок по выделению (НДС), уплате поставщикам (НДС), начислению и перечислению в бюджет налогов, сборов и платежей (путем прослеживания, сканирования, сверки данных различных регистров, корреспондирующих со счетом 68 счетов);
- правильность составления и своевременность представления в налоговую инспекцию отчетности по видам налогов, сборов и платежей (путем прослеживания, составления альтернативных расчетов, проверки даты представления и получения письменного запроса от налоговых органов);
- правильность оформления первичных документов, ведения аналитического и синтетического учета по расчетам с бюджетом на счете 68.

Ревизор – консультант должен проанализировать также результаты налоговой проверки данного кооператива с целью установления обоснованности предъявления к кооперативу финансовых санкций. Это нужно делать, потому что зачастую бухгалтерам, а также ревизорам – консультантам приходится сталкиваться с ошибочным, произвольным толкованием налогового законодательства со стороны органов налогового контроля (причем в разных регионах по-разному и, более того, каждый работник налоговой службы положения налогового законодательства понимает по-своему). Поэтому ревизор – консультант по просьбе кооператива может высказать свое мнение и дать объективное письменное заключение по спорным вопросам со ссылкой на соответствующие нормативные документы. Здесь ревизор – консультант ни в коем случае не должен проявлять категоричность, а только объективно и корректно ответить на поставленный вопрос.

На заключительном этапе ревизии расчетов с бюджетом необходимо установить соответствие записей на счете 68 с записями на корреспондирующих счетах.

Расчеты с подотчетными лицами возникают по суммам денежных средств, выданных работникам кооператива на выполнение операционно-хозяйственных задач и компенсации расходов на служебные командировки. Кроме того, расчеты с подотчетными лицами возникают при расчетах за отпущенную им продукцию на реализацию, за полученные денежные документы, например, лимитированную чековую книжку, и т.п.

Приступая к ревизии расчетов с подотчетными лицами, ревизор – консультант должен сначала проверить: кто ведет учет расчетов с подотчетными лицами (должность, образование, стаж работы по специальности, нет ли родственных связей с руководителем, кассиром кооператива); имеется ли в наличии нормативная база для работы бухгалтера; кому подотчетен данный бухгалтер и кто его проверяет по выполняемой работе; имеется ли утвержденный руководителем кооператива список (круг) подотчетных лиц (круг подотчетных лиц определяется в начале года и список по ним утверждается председателем кооператива).

Проверяя записи по каждому лицевому счету необходимо выявить: суммы выдаваемых под отчет авансов; имеются ли приказы (распоряжения) о направлении работников в командировку; назначение и фактическое использование авансов; сроки представления авансовых отчетов; имеются ли командировочные удостоверения с отметками о местах пребывания согласно заданию; правильность и своевременность составления (представления) авансовых отчетов; правильность возмещения командировочных расходов и затрат на операционно-хозяйственные нужды; правильность составления корреспонденции счетов по операциям с подотчетными лицами; своевременность погашения задолженности по ранее выданным авансам; наличие оправдательных документов по всем операциям. Необходимо также установить законность и целесообразность операционных и хозяйственных расходов через подотчетных лиц, возможность проведения этих расходов по безналичным расчетам.

Практика ревизий показывает, что из всех проверяемых объектов наибольшее количество ошибок и нарушений допускается именно при расчетах с подотчетными лицами. Так, большинство авансовых отчетов во многих кооперативах вовремя не подписываются бухгалтером и не утверждаются председателем кооператива. Несмотря на это, сумму по представленным отчетам (неподписанным) списывают с подотчетного лица на затраты или другие объекты учета кооператива. Иногда к авансовым отчетам прилагают недействительные документы (товарный чек без отметок, штампов магазина, различные квитанции, талоны, чеки без обязательных реквизитов). В то же время к авансовым отчетам не прилагают квитанции от приходных кассовых ордеров при оплате стоимости материальных ценностей (работ, услуг) организации-корреспонденту через подотчетное лицо (хотя эти суммы бывают значительными). Встречаются также случаи, когда в кооперативах, пользуясь командировочными удостоверениями, вместо заработной платы начисляют командировочные расходы работникам.

Выявляя такие факты, ревизор – консультант должен признать подобное списание сумм на затраты необоснованным и определить сумму заниженного для налогообложения дохода, а также сокрытый размер платежей по социальному страхованию и обеспечению (единый социальный налог).

При ревизии необходимо обратить особое внимание на такие операции, как расчеты с подотчетными лицами – водителями за выданные им суммы на ГСМ, техремонт, приобретение запасных частей и ремонтных материалов. Эти суммы часто без всяких оправдательных документов списываются на себестоимость. Ошибки допускаются зачастую также при поступлении выручки от реализации продукции (товаров) через подотчетное лицо, то есть поступление выручки от реализации в данном случае показывают на кредите счета 71 без предварительного (или последующего) отнесения этой суммы на кредит счета 90 "Продажи". При выявлении таких фактов необходимо определить размер сокрытого объекта налогообложения (дохода) и предупредить руководство кооператива об их последствиях, если вовремя не провести исправительные записи.

При ревизии правильности корреспонденции счетов по данному объекту контроля необходимо обратить внимание на сторнировочные и другие исправительные записи, за которыми могут скрываться факты нарушений и злоупотреблений.

При ревизии расчетов с персоналом по оплате труда ревизор – консультант должен установить: какие формы и системы оплаты труда используются в данном кооперативе (повременная, сдельная, аккордная); имеются ли внутреннее положение об оплате труда работников и коллективный трудовой договор; списочный и среднесписочный состав работников, принятых на работу со дня зачисления; кто ведет учет расчетов с персоналом по оплате труда (должность, образование, бухгалтерский стаж, родственные связи); какими нормативными документами пользуется бухгалтер данного участка, кому он подчиняется, кто проверяет качество его работы.

Далее необходимо проверить: подлинность первичных документов, их соответствие требованиям нормативных документов по начислению и выплате заработной платы; наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет выполненных работ; нет ли в документах неоговоренных исправлений и подчисток.

Ревизии подвергаются таблицы учета рабочего времени (форма № 140-АПК) по месту работы (в отделениях, бригадах, фермах, промышленных и вспомогательных производствах и др.); учетные листы тракториста-машиниста (форма № 133-АПК); путевые листы трактора (форма № 134-АПК); учетные листы труда и выполненных работ (формы № 131-АПК и 132-АПК); акты на

оприходование приплода животных (форма № СП-39); акты на перевод животных их группы в группу (форма № СП-47); ведомости взвешивания животных (форма № СП-43); журналы учета надоя молока (форма № СП-21); акты настрига и приема шерсти (форма № СП-24); расчеты начисления оплаты труда работникам животноводства (форма № 135-АПК); наряды на сдельную работу (формы № 136-АПК и 137-АПК); путевые листы грузового автомобиля (формы № 4с и 4п); расчеты по заработной плате (форма № 138-АПК); ведомости прочих доплат и удержаний (форма № 139-АПК) и другие – при различных формах организации труда и его оплаты.

При ревизии табелей учета рабочего времени, нарядов, журналов учета надоя молока и других (бригадных) первичных документов по начислению оплаты труда необходимо обратить внимание на факты начисления заработной платы (оплаты труда) на вымышленных (подставных) лиц (не принятых на работу и т.д.). Для этого следует исследовать указанные документы и сопоставить фамилии и инициалы работников с данными учета списочного состава.

Необходимо также установить, нет ли повторного начисления сумм по ранее оплаченным первичным документам (табелям, нарядам, накопительным учетным листам и разовым документам). При ревизии данного объекта следует обратить особое внимание на расчеты по оплате труда с работниками, которые приняты на работу по договорам подряда, трудовым договорам и др. Часто такие договоры оформляются задним числом (носят фиктивный характер), а поэтому необходимо установить, за что и за какую работу или объем выполненной работы начислена заработная плата, какими документами подтверждается объем выполненной работы, размеры начисленной оплаты труда. Путем пересчетов и прослеживания следует определить: нет ли в первичных документах и расчетно-платежных ведомостях (лицевых счетах) арифметических ошибок; начисляется ли заработная плата административно-управленческому персоналу и ИТР согласно штатному расписанию и контрактам, заключенным с ними; правильность применения тарифных ставок, расценок, разрядов и других параметров при начислении заработной платы; имеются ли факты включения в издержки производства (обращения) расходов по оплате труда работников, занятых в других видах деятельности (в обслуживающей и социально-культурной сферах); размер расходов организации по оплате труда, отраженных в составе производственных затрат или издержек обращения, и правильность отнесения этих расходов к фонду оплаты труда.

Следует проверить также правильность обобщения и группировки данных по учету труда. Так, суммы начисленной заработной платы (оплаты труда), отраженные в первичных документах, в дальнейшем учетном процессе должны быть накоплены и сгруппированы по двум направлениям: во-первых, по каждому работнику кооператива для расчетов по оплате труда и, во-вторых, по объектам учета затрат для отражения в затратах производства.

Источниками информации для такой проверки являются: табель учета рабочего времени (форма № 140-АПК); расчет начисления заработной платы (оплаты труда) работникам животноводства (форма № 135-АПК); накопительная ведомость учета затрат (форма № 301-АПК); наряд на сдельную работу (формы № 136-АПК и 137-АПК); расчет по заработной плате (оплате труда) (форма № 138-АПК); журнал учета затрат в ремонтной мастерской (форма №302-АПК) и др.

При ревизии необходимо выяснить правильность удержания из заработной платы прежде всего НДФЛ, алиментов, а также обоснованность расчетов с депонентами. В последнем случае необходимо проверить платежные ведомости, дату возникновения и сумму депонентской задолженности, количество депонентов и сверить суммы по расчетам с депонентами (на счете 76).

Особо следует проверить начисление оплаты труда по трудодням и выдачу работникам натуроплаты. Здесь часто допускаются ошибки и злоупотребления, то есть зачастую в счет "оплаты труда" выдают неучтенную продукцию, чтобы уйти от обязательных платежей во внебюджетные фонды социального страхования и обеспечения. Следует помнить, что трудодни не освобождают от обязательных отчислений во внебюджетные фонды социального страхования и обеспечения – от единого социального налога и также в конечном счете должны быть выражены в денежном исчислении.

Ревизии подвергается выдача средств работникам из кассы, с расчетных счетов, в виде натуроплаты – при необходимости пофамильно, так как здесь часто встречаются начисления и выдачи, минуя счет 70 с целью уклонения от обязательных платежей во внебюджетные фонды и налогообложения.

§1.43. Ревизия финансовых результатов

Финансовые результаты складываются от реализации продукции (работ, услуг), основных средств, нематериальных активов, иных материальных ценностей и другого имущества.

Финансовый результат (прибыль или убыток) может быть выявлен и от других операций, не связанных с реализацией и прочим выбытием имущества, - от так называемых прочих доходов и расходов.

Для того чтобы установить достоверность показателей конечного результата, ревизор – консультант должен проверить правильность учета затрат на производство (издержек обращения) и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), платежей наличными и в форме безналичных расчетов, расчетов по оплате труда, с финансовыми органами по внебюджетным платежам, с дебиторами и кредиторами.

Все операции, связанные с учетом затрат на производство или издержек обращения, расчетами и так далее, должны быть подтверждены первичными документами.

Изучая все основные реквизиты первичных документов, ревизор - консультант призван убедиться в достоверности этих документов и оправданности (законности) проведенных хозяйственных операций. Здесь необходимо проверить соблюдение требований, предъявленных к порядку оформления документации, а также уметь выявлять недоброкачественные или недействительные документы, которые можно определить по различным признакам нарушений.

Далее ревизору – консультанту следует проверить: правильность учета и формирования полной себестоимости реализованной продукции (работ, услуг); правильность учета и полноту отражения выручки от реализации продукции (работ, услуг); правильность оценки реализованной продукции (работ, услуг); обоснованность и правильность учета прочих доходов; соответствие данных аналитического учета финансовых результатов с данными синтетического учета.

Для обобщения информации о конечных результатах деятельности кооператива необходимо использовать данные счета 99 "Прибыли и убытки".

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли отчетного года списывается с субсчета 99-б "Прибыли и убытки отчетного года" в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

При проверке финансовых результатов ревизору – консультанту необходимо также проверить правильность: начисления и своевременность взноса в бюджет налога на прибыль и иных аналогичных обязательных платежей; образования резервного фонда в и других фондов за счет чистой прибыли; распределения части прибыли (дивидендной части) между членами кооператива по дополнительным паям и ассоциированными членами кооператива, а также распределенные части прибыли в виде кооперативных выплат членам кооператива.

§1.44. Ревизия учета кредитов, займов и целевого финансирования

Кредиты и займы являются необходимыми элементами и средством по поддержанию непрерывности процессов деятельности кооперативов. Кооперативы пользуются различными видами банковских кредитов, которые подразделяются на краткосрочные кредиты (выдаваемые банком на срок до одного года) и долгосрочные кредиты (выдаваемые на срок свыше одного года). Кроме того, кооперативы могут получать также займы от других юридических лиц (кроме банков и кредитных учреждений). В бухгалтерском учете займы, как и кредиты, подразделяются на краткосрочные (выдаваемые организацией-заимодавцем на срок до одного года) и долгосрочные (выдаваемые на срок свыше одного года).

Бухгалтерский учет расчетов по кредитам и займам ведут на счетах: 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"; 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"; Учет целевых бюджетных кредитов — на счете 86 "Целевое финансирование", товарных (коммерческих) кредитов поставщиков — на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

При проведении ревизии необходимо выяснить:

- имеются ли в наличии кредитные договоры и договоры займов, отвечают ли эти договоры требованиям норм главы 42 ГК РФ;
- используются ли кредиты и займы по целевому назначению или нет;
- как погашались задолженности по кредитам и займам (в виде денежных средств, материальных ресурсов, путем передачи векселя, взаимозачетов и т.д.);
- на каких счетах отражались или за счет каких источников покрывались суммы процентов за пользование кредитами и займами;

- имеются ли просроченные задолженности по кредитам банков и займам организаций (установить причины) и какие меры предпринимаются для погашения этих задолженностей;
- правильно ли организован аналитический и синтетический учет по счетам 66, 67, 86, 60;
- соответствуют ли данные аналитического учета данным синтетического учета по счетам 66, 67, 86, 60.

Для получения ревизионных доказательств по вышеприведенным независимым тестам и тестам на соответствие можно использовать следующие приемы ревизии: проверка документов; прослеживание операций; пересчет отнесенных затрат на стоимость ценностей и в расходы сумм процентов; аналитические процедуры с целью определения соотношения заемных и собственных средств.

Необходимо тщательно проверить законность и обоснованность полученных займов – не скрывается ли под видом займов налогооблагаемая база (выручка от реализации, предварительная оплата - полученные авансы).

Источниками ревизии являются договоры, решения, постановления, первичные документы, бухгалтерские регистры, отчетность.

§1.45. Ревизия достоверности показателей бухгалтерской отчетности

Ревизия, проведенная согласно программе и плану ревизии, различных объектов контроля, позволяет собрать достаточное количество доказательств для оценки достоверности показателей бухгалтерской отчетности. Здесь следует дополнительно проверить адекватность технологии получения и содержания показателей инструкциям по заполнению форм отчетности, а также соблюдению состава бухгалтерской отчетности и общих требований к ней в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/96), утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 8 февраля 1996 г. № 10.

Ревизии подвергаются все формы, составляющие бухгалтерскую отчетность кооператива:

- баланс кооператива (форма № 1);
- отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- отчет о движении капитала (форма № 3);
- отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- приложение к балансу (форма № 5);
- пояснительная записка к годовому отчету;
- другие формы, которые введены для сельскохозяйственных кооперативов нормативными документами.

При ревизии бухгалтерской отчетности ревизор – консультант руководствуется нормативными актами по заполнению форм отчетности, формой организации учета на проверяемом кооперативе и данными инвентаризации, предшествующей составлению годового отчета.

Каждая статья баланса на конец отчетного года должна быть подтверждена результатами тщательно проведенной инвентаризации. Все расхождения с данными бухгалтерского учета, а также все ошибки и нарушения, выявленные в ходе проведения инвентаризации и ревизии, должны быть исправлены и отражены в соответствующих регистрах учета до представления годового отчета.

Следует еще раз проверить правильность оценки статей баланса, а также расчета финансовых результатов, согласованность данных движения капитала, движения денежных средств и данных приложения данным баланса кооператива. После этого ревизору – консультанту следует приступить к проверке адекватности данных аналитического и синтетического учета по всем счетам бухгалтерского учета и их взаимосвязи и соответствия с данными соответствующих форм бухгалтерской отчетности.

После проведения ревизии взаимосвязи синтетического и аналитического учета со всеми формами бухгалтерской отчетности ревизору – консультанту необходимо выяснить, отвечает ли составленный бухгалтерский отчет кооператива нормам и требованиям Федерального закона "О бухгалтерском учете", Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, Гражданского кодекса РФ и др.

По завершении ревизии ревизор – консультант должен приступить к группировке и систематизации всех результатов ревизии по всем объектам контроля для составления ревизионного заключения о бухгалтерской отчетности кооператива.

Если ревизоры – консультанты не обнаружили существенных нарушений и ошибок, которые не влияют на продолжение непрерывности деятельности кооператива, не наносят ущерб членам кооператива и государству, то они должны признать отчет достоверным и выдать кооперативу положительное ревизионное заключение ревизионного союза в виде безоговорочного положительного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности кооператива.

Если же ревизоры – консультанты обнаружили существенные нарушения и ошибки, которые ставят под сомнение продолжение деятельности кооператива в обозримом будущем, наносят ущерб государству, членам кооператива, кредиторам или могут ввести пользователей информации в заблуждение, то они должны предоставить кооперативу время для устранения нарушений.

Если же ошибки и нарушения не будут исправлены кооперативом, то ревизионный союз имеет право выдать по результатам проверки отрицательное ревизионное заключение.

§1.46. Ревизия нарушений (обстоятельств) которые влекут (могут повлечь) ухудшение результатов финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственного кооператива и (или) его несостоятельность (банкротство)

Ревизия нарушений (обстоятельств), которые влекут (могут повлечь) ухудшение результатов финансово-хозяйственной деятельности кооператива и (или) его несостоятельность (банкротство) осуществляется в целях устранения (предупреждения) этих нарушений (обстоятельств) либо их негативных последствий. Предметом ревизии является оценка юридических, экономических и иных последствий нарушений, выявленных в ходе проведения других ревизионных процедур, а также оценка финансового состояния кооператива. При проведении ревизии дается также оценка возможности кооператива осуществлять свою деятельность в обозримом будущем.

Ревизия проводится в отношении следующих аспектов:

- 1) общих условий хозяйственной деятельности кооператива;
- 2) соблюдения кооперативом законодательства Российской Федерации;
- 3) системы внутреннего контроля и управления;
- 4) финансовых результатов деятельности кооператива в целом и его отдельных хозяйственных операций;
- 5) финансового состояния кооператива.

В ходе проверки общих условий хозяйственной деятельности дается оценка общеэкономических, отраслевых, региональных и иных внешних рисков деятельности кооператива.

Результаты проверки соблюдения кооперативом законодательства Российской Федерации оцениваются с точки зрения их влияния на финансовое положение кооператива и возможность продолжения им своей деятельности в будущем.

При проведении ревизии система внутреннего контроля и управления оценивается на наличие системных рисков, которые могут повлечь существенное ухудшение результатов финансово-хозяйственной деятельности кооператива и (или) его банкротство. При этом оценивается риск утраты имущества, осуществления убыточных операций и видов деятельности, принятия на себя неисполнимых обязательств, возникновения критического несоответствия между активами и пассивами.

Финансовые результаты деятельности кооператива проверяются путем выявления и оценки основных факторов, повлиявших на их формирование. Отдельные хозяйственные операции оцениваются с точки зрения их экономической целесообразности, с учетом предпринимательского риска и финансовых результатов. Результаты ревизии сопоставляются с ее целями.

Ревизия финансового состояния кооператива проводится путем анализа структуры его баланса, расчета показателей ликвидности, оборачиваемости, рентабельности деятельности, иных показателей. При этом устанавливается наличие либо отсутствие признаков банкротства и возможности восстановления (утраты) платежеспособности.

По результатам ревизии ревизор-консультант делает выводы о наличии либо отсутствии нарушений (обстоятельств), которые влекут (могут повлечь) ухудшение результатов финансово-хозяйственной деятельности кооператива и (или) его несостоятельность (банкротство).

§1.47. Ревизионное заключение о финансово-хозяйственной деятельности

По результатам ревизии ревизионный союз составляет в письменной форме ревизионное заключение, которое является официальным документом, предназначенным для членов кооператива и иных пользователей бухгалтерской отчетности кооператива, и содержащим выраженное в установленной форме мнение ревизионного союза о достоверности бухгалтерской отчетности кооператива, союза кооперативов, соответствии порядка ведения кооперативом, союзом кооперативов бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, соблюдении органами управления кооперативом, органами управления союзом кооперативов положений своих уставов и законодательства Российской Федерации, а также данные о выявленных нарушениях, которые могут повлечь за собой ухудшение результатов финансово-хозяйственной деятельности кооператива, союза кооперативов или их несостоятельность (банкротство). Форма, содержание, порядок подписания и порядок представления ревизионного заключения определяются правилами саморегулируемой организации.

Ревизионное заключение в семидневный срок должно быть рассмотрено на совместном заседании правления кооператива и наблюдательного совета кооператива. О результатах рассмотрения заключения должно быть доложено на очередном общем собрании членов кооператива. Правление кооператива обязано известить ревизионный союз, представители которого имеют право участвовать в указанных заседаниях и общем собрании с правом совещательного голоса, о датах проведения указанного заседания и очередного общего собрания членов кооператива, союза кооперативов.

Ревизионное заключение является официальным документом, предназначенным для членов и ассоциированных членов кооператива, членов союза кооперативов, пользователей его бухгалтерской отчетности. Целью его подготовки и выдачи является защита интересов указанных лиц.

Предметом ревизионного заключения является выражение мнения в существенных отношениях:

- 1) о достоверности бухгалтерской отчетности кооператива, союза кооперативов и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации;
- 2) о соблюдении кооперативом, союзом кооперативов и его органами управления законодательства Российской Федерации и устава;
- 3) о наличии нарушений (обстоятельств), которые влекут (могут повлечь) ухудшение результатов финансово-хозяйственной деятельности кооператива, союза кооперативов и (или) его несостоятельность (банкротство).

Ревизионное заключение должно содержать информацию по всем вопросам, относящимся к его предмету, и состоит из трех частей: вводной, мотивировочной и резолютивной.

Мнение ревизионного союза по вопросу предмета ревизионного заключения может быть положительным, условно положительным или отрицательным.

Положительное мнение выражается в случае, если во всех существенных отношениях нарушения, замечания или суждения по вопросу, составляющему предмет ревизионного заключения, отсутствуют.

Условно положительное мнение по вопросу предмета ревизионного заключения выражается при наличии нарушений, замечаний или суждений, касающихся отдельных его существенных отношений, не приводящих к формированию отрицательного мнения.

Отрицательное мнение выражается в случае, если нарушения, замечания или суждения по вопросу предмета ревизионного заключения затрагивают все или большинство его существенных отношений.

Отрицательное мнение по вопросу предмета ревизионного заключения выражается также в случае наличия ограничений, по причинам за которые ревизионный союз не отвечает, при которых выражение мнения этому вопросу становится невозможным.

Резолютивная часть может включать указание на обстоятельства, которые не оказывают влияния на мнение по вопросам, составляющим предмет ревизионного заключения, но имеют значение для заинтересованных лиц. Такие обстоятельства приводятся после выражения мнения по вопросам предмета ревизионного заключения.

Ревизионное заключение, составленное без проведения ревизии или противоречащее содержанию документов, представленных (полученных) при ее проведении признается заведомо ложным (ч. 11 ст. 33 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации"). Составление

ревизионным союзом заведомо ложного ревизионного заключения влечет за собой приостановление его права заниматься ревизионной деятельностью или ликвидацию в судебном порядке. Подписание заведомо ложного ревизионного заключения ревизором-консультантом влечет за собой аннулирование его квалификационного аттестата ревизора-консультанта и привлечение к ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации (ч. 13 ст. 31, ч. 7 ст. 32 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации").

Глава 3. Сопутствующие функции и услуги

§1.48. Заключение на обоснование целесообразности реорганизации кооператива и на проект решения общего собрания его членов о реорганизации

Реорганизация кооператива (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) осуществляется по решению общего собрания членов кооператива в соответствии с гражданским законодательством. Правление кооператива обязано направить в письменной форме членам кооператива и ассоциированным членам кооператива уведомление о созыве общего собрания членов кооператива. К указанному уведомлению прилагаются:

- 1) обоснование целесообразности реорганизации кооператива;
- 2) проект решения общего собрания членов кооператива о реорганизации кооператива с указанием следующих данных:

организационно-правовая форма, наименование и место нахождения организации или организаций, создаваемых в результате реорганизации;

характер и порядок участия членов кооператива и ассоциированных членов кооператива в деятельности организации или организаций, создаваемых в результате реорганизации;

категории, номинальная стоимость и количество акций, размер долей участников организации или организаций, создаваемых в результате реорганизации, их права;

заключение ревизионного союза, членом которого является кооператив, по указанному обоснованию и проекту решения общего собрания членов кооператива о реорганизации кооператива в части соответствия реорганизации кооператива законным интересам членов кооператива, ассоциированных членов кооператива и кредиторов кооператива.

Кроме того, решение о преобразовании производственного кооператива в хозяйственное товарищество или хозяйственное общество правомочно, если:

- 1) такое решение принято общим собранием членов производственного кооператива единогласно и члены производственного кооператива и ассоциированные члены производственного кооператива, имеющие право голоса и не принявшие участия в указанном общем собрании, дали в письменной форме согласие на данное преобразование;

- 2) на общем собрании членов производственного кооператива присутствует представитель ревизионного союза, членом которого является данный производственный кооператив. При этом указанный представитель обязан огласить свое заключение о целесообразности преобразования данного производственного кооператива и осуществить контроль за соблюдением правовых норм при принятии общим собранием членов производственного кооператива решения о его преобразовании.

Таким образом, ревизионные союзы сельскохозяйственных кооперативов осуществляют контроль над реорганизацией кооперативов.

Ревизионные союзы осуществляют свою деятельность в соответствии с правилами саморегулируемой организации и правилами ревизионного союза, которые не должны противоречить правилам саморегулируемой организации. В свою очередь саморегулируемые организации обязаны устанавливать правила осуществления ревизионными союзами ревизий и оказания сопутствующих, а также иные правила, предусмотренные Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации".

Заключение на обоснование целесообразности реорганизации сельскохозяйственного кооператива и проект решения общего собрания его членов о реорганизации (далее, заключение) является официальным документом, предназначенным для членов, ассоциированных членов, органов управления и кредиторов кооператива, государственных органов, иных заинтересованных

лиц. Целью его подготовки и выдачи является соблюдение при реорганизации кооператива законодательства, прав и законных интересов членов, ассоциированных членов и кредиторов кооператива.

Предметом заключения может служить выражение ревизионным союзом мнения о соблюдении при реорганизации кооператива указанных требований, поскольку выводы ревизионного союза не являются обязательными для членов и ассоциированных членов кооператива.

Заключение выдается по результатам проведения процедур проверки в отношении:

- 1) соответствия оснований и порядка реорганизации кооператива законодательству Российской Федерации;
- 2) соблюдения при реорганизации прав и законных интересов членов и ассоциированных членов кооператива;
- 3) соблюдения при реорганизации прав и законных интересов кредиторов кооператива;
- 4) соблюдения при реорганизации законодательства о налогах и сборах;
- 5) достоверности данных передаточного акта и (или) разделительного баланса, данных инвентаризации имущества и обязательств, соответствия их условиям реорганизации;
- 6) наличия обстоятельств, указанных в обосновании целесообразности реорганизации кооператива (признаков несостоятельности (банкротства) кооператива, обстоятельств, свидетельствующих о невозможности либо существенном сокращении его деятельности и т.д.) и соответствия им решения о реорганизации;
- 7) соответствия сделок и решений кооператива, предшествовавших реорганизации, законодательству Российской Федерации, правам и законным интересам его членов, ассоциированных членов и кредиторов;
- 8) соответствия представленных документов о реорганизации законодательству Российской Федерации, полноты отражения в них всех условий реорганизации;
- 9) иных обстоятельств, имеющих значение для формирования мнения по предмету заключения.

По результатам проверки ревизионным союзом формируется мнение, которое может быть положительным, условно положительным либо отрицательным.

Положительное мнение выражается в случае соответствия реорганизации кооператива законодательству Российской Федерации, правам и законным интересам его членов, ассоциированных членов и кредиторов во всех существенных отношениях.

Условно положительное мнение выражается при наличии обстоятельств, свидетельствующих о неполном соответствии реорганизации кооператива законодательству Российской Федерации, правам и законным интересам его членов, ассоциированных членов и кредиторов в отдельных существенных отношениях, не приводящее к выражению отрицательного мнения.

Отрицательное мнение выражается в случае несоответствия реорганизации кооператива законодательству Российской Федерации, правам и законным интересам его членов, ассоциированных членов и кредиторов в существенных отношениях. Отрицательное мнение выражается также в случае ограничения объема процедур, подлежащих проведению, по причинам, за которые ревизионный союз не отвечает, при котором выражение мнения по предмету заключения становится невозможным.

Заключение адресуется членам, ассоциированным членам кооператива и представляется кооперативу.

Ревизионный союз осуществляет также контроль над соблюдением законодательства Российской Федерации при преобразовании кооператива. В соответствии с Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации" контрольные мероприятия проводятся представителем ревизионного союза, направляемым для участия в общем собрании членов кооператива.

При осуществлении контроля представитель ревизионного союза проверяет:

- 1) полноту и правильность учета членов и ассоциированных членов кооператива в реестре членов и ассоциированных членов кооператива;
- 2) наличие доказательств направления членам и ассоциированным членам кооператива, указанным в реестре, письменного уведомления о созыве общего собрания с приложением необходимых документов;
- 3) соблюдение сроков уведомления о созыве общего собрания;

- 4) доказательства избрания представителей ассоциированных членов для участия в общем собрании членов кооператива;
- 5) полноту и правильность регистрации членов и ассоциированных членов кооператива для участия в общем собрании;
- 6) наличие доверенностей у представителей членов и ассоциированных членов кооператива, принявших участие в общем собрании и соблюдение ограничений на количество представляемых лиц;
- 7) принятие решения о реорганизации кооператива членами и ассоциированными членами кооператива, присутствующими на общем собрании единогласно, а также наличие письменного согласия на реорганизацию остальных членов и ассоциированных членов кооператива;
- 8) правильность оформления и подписания протокола общего собрания членов кооператива и прилагаемых к нему документов.

Представитель ревизионного союза обязан огласить на общем собрании нарушения, установленные им к моменту голосования по вопросу о преобразовании кооператива до голосования по этому вопросу. В случае нарушения законодательства Российской Федерации при преобразовании ревизионный союз вправе направить кооперативу предписание об его устранении и восстановлении нарушенных прав членов, ассоциированных членов и кредиторов.

§1.49. Заключение по обоснованию досрочного освобождения от должности председателя либо исполнительного директора кооператива

В соответствии с частью 2 статьи 26 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" председатель кооператива избирается общим собранием членов кооператива на срок не более пяти лет. Уставом кооператива может быть также предусмотрена передача ряда полномочий председателя кооператива и правления кооператива исполнительному директору на основании трудового договора. При этом в случае постановки вопроса о досрочном прекращении полномочий указанных лиц инициаторы созыва общего собрания обязаны не менее чем за 30 дней до даты его проведения направить в ревизионный союз, членом которого является кооператив, обоснование своих предложений.

Ревизионный союз выдает заключение по обоснованию досрочного прекращения полномочий председателя либо исполнительного директора кооператива, которое должно быть оглашено на общем собрании членов кооператива. Общее собрание членов кооператива правомочно учесть или не учесть заключение ревизионного союза, но не правомочно рассматривать вопрос о досрочном освобождении от должности председателя кооператива или исполнительного директора кооператива без оглашения на этом собрании соответствующего заключения ревизионного союза.

Заключение по обоснованию досрочного прекращения полномочий председателя либо исполнительного директора кооператива (далее, заключение) является официальным документом, предназначенным для членов, ассоциированных членов, органов управления кооперативом, иных заинтересованных лиц. Целью его подготовки и выдачи является обеспечение соблюдения законодательства, прав и законных интересов членов, ассоциированных членов кооператива, его председателя либо исполнительного директора.

Предметом заключения служит выражение мнения о наличии либо отсутствии оснований для досрочного прекращения полномочий председателя либо исполнительного директора кооператива.

Заключение выдается по результатам проведения процедур проверки в отношении:

- 1) наличия обстоятельств, указанных в обосновании досрочного прекращения полномочий председателя либо исполнительного директора кооператива;
- 2) наличия отрицательных последствий указанных обстоятельств для кооператива либо угрозы их наступления;
- 3) связи рассматриваемых обстоятельств с действиями (бездействием) председателя кооператива либо его исполнительного директора;
- 4) наличия в действиях (бездействии) председателя кооператива либо исполнительного директора нарушений законодательства, учредительных документов кооператива либо решений его органов управления;

5) соответствия действий (бездействия) председателя кооператива либо его исполнительного директора требованиям добросовестного и разумного исполнения своих обязанностей в интересах кооператива;

6) наличия вины председателя либо исполнительного директора кооператива в нарушении законодательства, учредительных документов кооператива либо решений его органов управления либо несоответствии его действий (бездействия) требованиям добросовестного и разумного исполнения своих обязанностей в интересах кооператива;

7) существенности допущенных нарушений и соответствия им требования о досрочном прекращении полномочий председателя кооператива или его исполнительного директора.

Проверка проводится лишь в отношении обстоятельств и доводов, указанных в представленном ревизионному союзу обосновании досрочного прекращения полномочий председателя кооператива или его исполнительного директора.

По результатам проверки ревизионным союзом формируется мнение о наличии либо отсутствии оснований для досрочного прекращения полномочий председателя кооператива или его исполнительного директора.

Заключение о наличии оснований для досрочного прекращения полномочий председателя кооператива либо его исполнительного директора выдается ревизионным союзом при установлении хотя бы одного обстоятельства, достаточного для принятия такого решения.

При отсутствии таких обстоятельств ревизионным союзом выдается заключение об отсутствии оснований для досрочного прекращения полномочий председателя кооператива или его исполнительного директора.

§1.50. Сопутствующие ревизиям услуги

В соответствии с частью 2 статьи 33 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" ревизионные союзы вправе оказывать своим членам следующие сопутствующие ревизиям услуги:

- 1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета;
- 2) консультирование по управленческим, экономическим, налоговым, бухгалтерским и финансовым вопросам;
- 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности кооператива, оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов и предпринимательских рисков, проведение маркетинговых исследований;
- 4) консультирование по правовым вопросам, а также представительство в судебных и налоговых органах по таможенным и налоговым спорам;
- 5) ведение реестра членов кооператива и ассоциированных членов кооператива;
- 6) информационные и иные связанные с ревизионной деятельностью и способствующие улучшению результатов финансово-хозяйственной деятельности кооперативов, союзов кооперативов услуги.

Порядок оказания этих услуг устанавливается правилами саморегулируемой организации ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов (п. 2 ч. 18 ст. 33.1).

Раздел 6. Возможности сотрудничества ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов и их саморегулируемых организаций с государственными органами управления АПК – сбор и предоставление информации; мониторинг выполнения показателей госпрограммы

Глава 1. Взаимодействие ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов, их саморегулируемых организаций и государства

§1.51. Государственное регулирование и государственная поддержка ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов и их саморегулируемых организаций

Правовое положение и деятельность ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов и их саморегулируемых организаций регулируются Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральными законами "О некоммерческих организациях", "О сельскохозяйственной кооперации", иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Указанными нормативными правовыми актами предусмотрено государственной регулирование и государственная поддержка деятельности ревизионных союзов и их саморегулируемых организаций.

Так, статьей 31 Федерального закона "О некоммерческих организациях" (в редакции от 17.07.2009г.) органам государственной власти и органам местного самоуправления предоставлено право по оказанию некоммерческим организациям экономической поддержки в различных формах, в том числе:

- 1) предоставление льгот по уплате налогов, таможенных и иных сборов и платежей;
- 2) предоставление иных льгот, в том числе полное или частичное освобождение от платы за пользование государственным и муниципальным имуществом;
- 3) размещение среди некоммерческих организаций государственных и муниципальных социальных заказов;
- 4) предоставление льгот по уплате налогов гражданам и юридическим лицам, оказывающим некоммерческим организациям материальную поддержку.

Указанные льготы и преимущества предоставляются в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом не допускается предоставление льгот по налогам в индивидуальном порядке.

Наряду с мерами государственной поддержки Федеральный закон "О некоммерческих организациях" устанавливает правила контроля над деятельностью некоммерческих организаций, который осуществляется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в сфере регистрации некоммерческих организаций.

Согласно статье 32 Федерального закона "О некоммерческих организациях" некоммерческие организации обязаны представлять уполномоченному органу (его территориальным органам) документы, содержащие отчет о своей деятельности, о персональном составе руководящих органов, а также документы о расходовании денежных средств и об использовании иного имущества. Некоммерческие организации, учредителями (участниками, членами) которых не являются иностранные граждане и (или) организации либо лица без гражданства, а также не имевшие в течение года поступлений имущества и денежных средств от указанных лиц, в случае, если поступления имущества и денежных средств таких некоммерческих организаций в течение года составили до трех миллионов рублей, представляют в уполномоченный орган или его территориальный орган заявление, подтверждающее их соответствие перечисленным требованиям и информацию в произвольной форме о продолжении своей деятельности.

В настоящее время в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2006 года № 212 указанную информацию и документы некоммерческие организации представляют не позднее 15 апреля следующего за отчетным.

Следует отметить, что неоднократное непредставление некоммерческой организацией в установленный срок предусмотренных законом сведений является основанием для обращения уполномоченного органа или его территориального органа в суд с заявлением о ликвидации некоммерческой организации (ч. 10 ст. 32 ФЗ "О некоммерческих организациях").

В целях осуществления контроля над деятельностью некоммерческой организации уполномоченный орган вправе:

- 1) запрашивать у органов управления некоммерческой организации ее распорядительные документы;
- 2) запрашивать и получать информацию о финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций у органов государственной статистики, федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, и иных органов государственного надзора и контроля, а также у кредитных и иных финансовых организаций;
- 3) направлять своих представителей для участия в проводимых некоммерческой организацией мероприятиях;

4) проводить проверки соответствия деятельности некоммерческой организации, в том числе по расходованию денежных средств и использованию иного имущества, целям, предусмотренным ее учредительными документами;

5) в случае нарушения законодательства Российской Федерации или совершения некоммерческой организацией действий, противоречащих целям, предусмотренным ее учредительными документами, вынести ей письменное предупреждение с указанием допущенного нарушения и срока его устранения, составляющего не менее месяца. Предупреждение, вынесенное некоммерческой организации, может быть обжаловано в вышестоящий орган или в суд.

Кроме того, проверки соответствия расходованию денежных средств и использования иного имущества некоммерческими организациями целям, предусмотренным их учредительными документами, вправе проводить федеральные органы государственного финансового контроля, налоговые органы, федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный на осуществление функции по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. О результатах таких проверок указанные органы сообщают уполномоченному органу (ч. 14 ст. 32 ФЗ "О некоммерческих организациях").

Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации" предусмотрено государственное регулирование деятельности саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов, которое осуществляется уполномоченным федеральным органом, определяемым Правительством РФ (ч. 3 ст. 33.1).

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 20 февраля 2007 года № 109 в качестве уполномоченного федерального органа, осуществляющего государственное регулирование в указанной сфере, определено Министерство сельского хозяйства Российской Федерации.

Согласно статье 33.1 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" к функциям уполномоченного федерального органа относится государственное регулирование деятельности саморегулируемых организаций, ведение их государственного реестра, а также контроль над соблюдением ими положений этого федерального закона.

Саморегулируемая организация ежеквартально обязана представлять в регулирующий орган отчет о размере своего компенсационного фонда и его использовании.

Уполномоченный орган вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением об исключении саморегулируемой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов в случае:

1) несоответствия числа членов саморегулируемой организации по состоянию на конец второго и каждого последующего календарного года с момента внесения ее в государственный реестр саморегулируемых организаций ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов требованиям Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации";

2) несоблюдения предписания уполномоченного органа об устранении выявленных им нарушений в части порядка формирования или использования компенсационного фонда саморегулируемой организации;

3) иного систематического нарушения Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации".

Кроме того, уполномоченный орган вправе обратиться с иском о признании правил саморегулируемой организации или отдельных их положений недействительными и внесении изменений в указанные правила, если ими нарушаются права третьих лиц (ч. 20 ст. 33.1).

Федеральный закон "О сельскохозяйственной кооперации" предоставляет саморегулируемым организациям ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов также ряд прав в отношении органов государственной власти и местного самоуправления.

Так, в соответствии с частью 10 статьи 33.1 Федерального закона "О сельскохозяйственной кооперации" саморегулируемые организации вправе:

1) запрашивать и получать в установленном порядке у органов государственной власти, органов местного самоуправления информацию, необходимую для исполнения саморегулируемой организацией своих функций;

2) участвовать в обсуждении проектов федеральных законов и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, законов и иных нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации, государственных программ по вопросам создания и деятельности кооперативов, их налогообложения, ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

3) оспаривать от своего имени нормативные акты, решения и (или) действия (бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, нарушающие права и законные интересы кооперативов и членов саморегулируемой организации.

Государственное регулирование и государственная поддержка ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов и их саморегулируемых организаций может осуществляться также в соответствии с иными нормативными правовыми актами, относящимися к соответствующим сферам правового регулирования, в частности на основе государственных и ведомственных целевых программ.

§1.52. Участие ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов и их саморегулируемых организаций в реализации государственной политики в области сельского хозяйства и реализации мероприятий Государственной программы. Сбор и предоставление информации, мониторинг выполнения показателей программы

Государственная программа предусматривает развитие системы консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям, а также переподготовки специалистов для сельского хозяйства. Целями осуществления соответствующих мероприятий являются расширение доступа сельскохозяйственных товаропроизводителей и сельского населения к консультационным услугам, а также повышение качества переподготовки и квалификации специалистов для сельского хозяйства.

Для достижения поставленных целей Государственной программой предусматривается решение следующих задач:

развитие на федеральном уровне учебно-методического центра по оказанию консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям и центров по оказанию консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям в субъектах Российской Федерации;

интеграция учебно-методических центров с системой информационного обеспечения;

обеспечение переподготовки специалистов для сельского хозяйства с учетом современных экологически чистых энергосберегающих высокоэффективных технологий и оказание консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям и населению.

Развитие учебно-методических центров предусматривается осуществлять путем реализации следующих мероприятий:

квалифицированное предоставление консультационной помощи, в том числе при оформлении кредитов, по которым предоставляются субсидии;

методическая работа учебно-методических центров;

подготовка специалистов по оказанию консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям;

мониторинг, маркетинг и публикация материалов для распространения опыта консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям;

интеграция консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям с системой информационного обеспечения, в том числе доступ к государственным информационным ресурсам в области сельского хозяйства и участие в их формировании.

В реализации мероприятий Государственной программы в качестве одного из направлений предполагается участие союзов (ассоциаций) сельскохозяйственных товаропроизводителей. В частности их участие предусматривается в следующих мероприятиях:

1) разработке проектов нормативных правовых актов, целевых программ, национального доклада о ходе и результатах реализации Программы.

2) в обобщении и распространении достижений науки и техники, российского и иностранного инновационного опыта в сфере развития сельского хозяйства, сохранении и поддержании генофонда животных и растений;

3) разработке технических заданий на технические регламенты, определяющие требования по качеству и безопасности продукции, работ и услуг в сельском хозяйстве, необходимые для функционирования системы технического регулирования отрасли;

4) в предоставлении необходимой информации для формирования и реализации государственной аграрной политики, проведение мониторинга потребительского спроса;

5) в реформировании органами государственной власти системы стандартизации в сельском хозяйстве путем организации механизмов разработки и внедрения национальных стандартов, унифицированных в соответствии с международными стандартами, обеспечивающих применение передовых технологий, методов рационального использования ресурсов, а также техническую и информационную совместимость;

6) в содействии внедрению систем управления качеством продукции на базе международных стандартов, комплексных программ повышения качества продукции, а также обмену передовым опытом, в том числе проведение конкурсов, смотров, выставок по вопросам обеспечения качества продукции.

Ревизионные союзы сельскохозяйственных кооперативов и их саморегулируемые организации, учитывая цели и задачи их деятельности, предусмотренные Федеральным законом "О сельскохозяйственной кооперации", а также осуществляемые ими функции могут принимать участие в реализации следующих мероприятий Государственной программы по направлениям: право, экономика, бухгалтерский учет, налогообложение, а также иным направлениям:

1) создание и обеспечение деятельности федерального учебно-методического центра, а также учебно-методических центров в субъектах Российской Федерации;

2) предоставление консультационной и практической помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям, в том числе при оформлении кредитов и займов, по которым предоставляются субсидии;

3) подготовка специалистов по оказанию консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям;

4) подготовка, переподготовка, повышение квалификации специалистов сельского хозяйства;

5) мониторинг, маркетинг и публикация материалов для распространения опыта консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям;

6) интеграция консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям с системой государственного информационного обеспечения, в том числе доступ к государственным информационным ресурсам в области сельского хозяйства и участие в их формировании;

7) разработка проектов нормативных правовых актов, целевых программ Российской Федерации и ее субъектов;

8) обобщение и распространение достижений науки и практики, результатов осуществления ревизий и оказания сопутствующих услуг, разработка научно-практических материалов;

9) сбор и предоставление информации для формирования и реализации государственной аграрной политики, а также мониторинга выполнения показателей Государственной программы.

Ревизионные союзы сельскохозяйственных кооперативов и их саморегулируемые организации могут принимать участие также в реализации ведомственных целевых программ Российской Федерации, государственных и целевых программ субъектов Российской Федерации, взаимодействовать с органами государственной власти по вопросам создания и деятельности сельскохозяйственных кооперативов на основе правовых актов и соглашений.