

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДОПОМОГИ У НЕПРИБУТКОВИХ НЕБЮДЖЕТНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

© Височан О. О., 2014

Розглянуто особливості проведення благодійної діяльності. Охарактеризовано законодавчо-нормативне регулювання здійснення благодійної діяльності в Україні. Наведено відмінності між поняттями благодійної та гуманітарної допомоги. Розкрито порядок відображення благодійної допомоги в обліку неприбуткової небюджетної організації.

Ключові слова: бухгалтерський облік, неприбуткова організація, благодійність, благодійні організації, благодійна допомога, гуманітарна допомога.

O.O. Vysochan

Lviv Polytechnic National University

ACCOUNTING FEATURES OF THE CHARITABLE AID IN NON-COMMERCIAL AND NON-PROFIT ORGANIZATIONS

© Vysochan O.O., 2014

One of the sources of financing of non-commercial and non-profit organizations is charity. It can be not only non-commercial and non-profit organizations in the form of charitable organizations, and other nonprofit organizations for certain needs. Also non-profit organizations often receive humanitarian aid, extremely common is getting it from abroad. Recognition received funding for charitable or humanitarian aid is an important prerequisite for its recognition.

The goal of the research were to identify the main aspects of accounting charitable aid in non-budget non-profit organizations.

The provision of charity and humanitarian assistance through charitable organizations or donors. The activities of charitable organizations mostly is to get charity care, with subsequent distribution to beneficial owners. Humanitarian aid is provided only upon the occurrence of certain events. Charitable aid may be provided to individuals, businesses, organizations or institutions not only for certain needs, but also for their further development. For example, charitable activities in the form of patronage directs charitable activities on the development of separate spheres of culture, sports, science, etc. so that humanitarian aid has a narrower meaning and is part of the charity care as one of its expressions.

Accounting for non-commercial and non-profit organizations charitable aid and humanitarian aid as its components is carried out using the same accounting and similar correspondence.

Received charitable aid in non-budget non-budget non-profit organizations is reflected under the debit of accounts of funds, goods, inventory and other assets in correspondence with account 48 “Funding target and target revenues”. In the same way and reflects the received charitable aid, which will be used non-budget non-profit organization for their own needs.

Transfer to the acquirer of humanitarian aid in the form of cash and inventory reflected on the debit of account 48 in correspondence with the accounts of accounting of funds, goods, inventory and other property. Cash and commodity-material assets used in the provision of statutory activities of the acquirer are recognized purchasers the credit accounts of the account funds and commodity-material values in correspondence with account 23. At the same time this amount is reflected under the debit of account 48 and credit accounts 74. Our studies allow us to conclude that humanitarian aid is a form of charity and should be sent under the circumstances, the objective needs the consent of the recipients and subject to legal requirements, that is available only upon the occurrence of certain events. Charitable aid may be provided to individuals, businesses, organizations or institutions not only for certain needs, but also for their further development.

Account the reflection of charity and humanitarian aid has no significant differences for charitable organizations. However, for the purposes of taxation important is the separation of the target and non-target charitable aid, since the latter is subject to taxation tax on profit. Also important is the type of nonprofit organization, as individual organizations the amount of charity care are not income that is exempt from taxation.

Key words: accounting, non-profit organization, charity, charitable organizations, charitable aid, humanitarian aid.

Постановка проблеми. Останнім часом кількість неприбуткових організацій в Україні постійно зростає. Виникають як відомі нам види неприбуткових організацій – політичні партії, творчі спілки чи релігійні організації, так і порівняно нові утворення на зразок недержавних пенсійних фондів чи об'єднання співвласників багатоквартирних будинків. Загалом діяльність неприбуткових організацій може бути спрямована на досягнення благодійних, соціальних, культурних, освітніх цілей, задоволення духовних та інших нематеріальних потреб громадян тощо.

Неприбуткові організації можна розділити на дві великі категорії – бюджетні та небюджетні неприбуткові організації. Значна кількість видів неприбуткових організацій (за особливостями оподаткування виділяють 8 груп, за ознаками неприбутковості – 16 груп) зумовлює певні проблеми у разі спроб визначення уніфікованих підходів до ведення бухгалтерського обліку. Оскільки діяльність бюджетних установ та організацій регулюється цілою низкою законодавчо-нормативних актів, то і ведення обліку останніх є чітко регламентованим. Неприбуткові небюджетні організації (ННО), своєю чергою, мають достатньо широке поле для маневру під час організації бухгалтерського обліку.

Враховуючи чинну класифікацію неприбуткових організацій, вони ведуть облік або на загальних підставах з використанням плану рахунків чи спрощеного плану рахунків, або як установи бюджетної сфери із застосуванням плану рахунків бюджетних установ.

Проте в чинних нормативних документах з питань бухгалтерського обліку не враховується специфіка, не виділяються спеціальні правила обліку неприбуткових організацій. Законодавча невизначеність і методологічні проблеми в бухгалтерському обліку потребують детального вивчення [4].

Одним із джерел фінансування неприбуткових небюджетних організацій є благодійна допомога. Її можуть отримувати не лише ННО у вигляді благодійних організацій, але й інші неприбуткові організації на визначені потреби. Також ННО часто отримують гуманітарну допомогу, надзвичайно поширене одержання її з-за кордону. Особливості визнання отриманого фінансування благодійною чи гуманітарною допомогою є важливою передумовою її відображення в обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання класифікації, функціонування та припинення діяльності, особливості ведення бухгалтерського обліку у небюджетних неприбуткових організаціях були предметом досліджень таких науковців, як Н.О. Гура, Г.Б. Яновицька, О.В. Кравченко, І. Журавська, С.О. Левицька, О.І. Іваненко та ін. Проте облікове відображення діяльності неприбуткових небюджетних організацій, незважаючи на показову простоту, має безліч особливостей, їм притаманних. Важливим аспектом є проведення комплексного дослідження проблемних питань ведення бухгалтерського обліку в ННО залежно від виду небюджетної неприбуткової організації та її джерел фінансування.

Отримання та використання за призначенням благодійної допомоги у неприбуткових організаціях супроводжується необхідністю правильної організації ведення їх обліку та порядку оподаткування отриманих сум.

Загалом порядок отримання та передавання благодійної та гуманітарної допомоги регулюється відповідними законодавчо-нормативними актами. Проте виникають суперечності у трактуванні понять благодійної та гуманітарної допомоги, можливих напрямів їх використання та відображення здійснених операцій в обліку.

Мета та завдання дослідження. Мета дослідження – визначення основних аспектів ведення обліку благодійної допомоги у небюджетних неприбуткових організаціях. Для досягнення поставленої мети потрібно вирішити низку завдань:

- визначити особливості ведення благодійної діяльності;
- розглянути основних суб'єктів здійснення благодійної діяльності в Україні;
- встановити порядок законодавчо-нормативного регулювання отримання та надання благодійної та гуманітарної допомоги;
- відобразити особливості облікового відображення операцій з надходженням та використанням благодійної допомоги у небюджетних неприбуткових організаціях.

Основний матеріал дослідження. Сьогодні законодавчо отримання та розподіл гуманітарної допомоги регламентується Законом України “Про гуманітарну допомогу” та Законом України “Про благодійництво та благодійні організації”.

Розпочинаючи вивчення обліку гуманітарної допомоги у неприбуткових небюджетних організаціях, варто з'ясувати відмінності між поняттями “благодійна допомога” та “гуманітарна допомога”.

Надання благодійної та гуманітарної допомоги здійснюється через благодійні організації чи благодійників.

Згідно із Законом України “Про благодійництво та благодійні організації”, благодійна діяльність – добровільна особиста та/або майнова допомога для досягнення визначених цим законом цілей, що не передбачає одержання благодійником прибутку, а також сплати будь-якої винагороди або компенсації благодійнику від імені або за дорученням бенефіціара. Суб'єктами благодійної діяльності є благодійні організації, які утворені та діють відповідно до цього Закону, а також інші благодійники та бенефіціари [6].

Благодійна організація – юридична особа приватного права, установчі документи якої визначають благодійну діяльність в одній чи кількох сферах, встановлених Законом України “Про благодійництво та благодійні організації”, як основну мету її діяльності.

Бенефіціар – набувач благодійної допомоги (фізична особа, неприбуткова організація або територіальна громада), що одержує допомогу від одного чи кількох благодійників для досягнення цілей, визначених Законом України “Про благодійництво та благодійні організації”.

Благодійник – дієздатна фізична особа або юридична особа приватного права, яка добровільно здійснює один чи декілька видів благодійної діяльності. Благодійником може виступати також благодійна організація.

Благодійна організація може бути і бенефіціаром, тобто набувачем благодійної допомоги [9].

Діяльність благодійних організацій зазвичай полягає в отриманні благодійної допомоги з подальшим її розподілом між набувачами. Проте благодійні організації є лише одним із видів неприбуткових небюджетних організацій. Для багатьох ННО отримання благодійної допомоги (гуманітарної допомоги) не є основним джерелом фінансування їх діяльності (наприклад, творчі спілки, спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб, профспілки тощо). Для окремих ННО одержання такої допомоги зовсім не передбачено особливостями їх діяльності, наприклад, для житлово-будівельних кооперативів чи недержавних пенсійних фондів.

Благодійники спільно чи індивідуально можуть займатись благодійною діяльністю на підставі добровільного вибору одного або кількох таких її видів:

1) безоплатне передавання у власність бенефіціарів коштів, іншого майна, а також безоплатне відступлення бенефіціарам майнових прав;

2) безоплатне передавання бенефіціарам права користування та інших речових прав на майно і майнові права;

3) безоплатне передавання бенефіціарам доходів від майна і майнових прав;

4) безоплатне надання послуг та виконання робіт на користь бенефіціарів;

5) благодійна спільна діяльність та виконання інших контрактів (договорів) про благодійну діяльність;

6) публічний збір благодійних пожертв;

7) управління благодійними ендаментами;

8) виконання заповітів, заповідальних відказів і спадкових договорів для благодійної діяльності;

9) проведення благодійних аукціонів, негрошових лотерей, конкурсів та інших благодійних заходів, не заборонених законом.

Отже, благодійна діяльність може виражатися через благодійну допомогу.

Податковий кодекс України [5] визначає поняття благодійної допомоги і зараховує гуманітарну до його складу, проте у Законі України “Про благодійництво та благодійні організації” ніяк не визначено поняття благодійної допомоги.

Згідно із Законом України “Про гуманітарну допомогу” гуманітарна допомога – це цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними донорами із гуманних мотивів отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за кордоном, які потребують її у зв’язку з соціальною незахищеністю, матеріальною незабезпеченістю, важким фінансовим становищем, виникненням надзвичайного стану, зокрема внаслідок стихійного лиха, аварій, епідемій і епізоотій, екологічних, техногенних та інших катастроф, які створюють загрозу для життя і здоров’я населення, або тяжкою хворобою конкретних фізичних осіб.

Гуманітарна допомога є різновидом благодійництва і має спрямовуватися відповідно до обставин, об’єктивних потреб, згоди її отримувачів та за умови дотримання вимог статті 3 Закону України “Про благодійну діяльність та благодійні організації” [6].

Отже, гуманітарна допомога надається лише у разі настання визначених подій. Благодійна допомога може надаватися фізичним особам, підприємствам, організаціям чи установам не лише на визначені потреби, але і для їх подальшого розвитку. Наприклад, благодійна діяльність у вигляді меценатства спрямовує благодійну діяльність на розвиток окремих сфер культури, спорту, науки тощо.

Тобто гуманітарна допомога має вужче значення і входить до складу благодійної допомоги як одне з її виражень.

Закон України “Про гуманітарну допомогу” розрізняє поняття отримувача та набувача гуманітарної допомоги [7]. Наведемо основних суб’єктів, що беруть участь в операціях з отриманням та використанням гуманітарної допомоги (рис. 1).

Отримувачами гуманітарної допомоги, своєю чергою, виступають лише юридичні особи, законодавчо визначені. До них належать:

- підприємства громадських організацій інвалідів, ветеранів війни та праці, а також підприємства, установи та організації, що утримуються за рахунок бюджетів, та уповноважені ними державні установи;
- благодійні організації, створені у порядку, визначеному Законом України “Про благодійну діяльність та благодійні організації”;
- громадські організації інвалідів, ветеранів війни та праці, Товариство Червоного Хреста України та його обласні організації, творчі спілки, а також громадські організації, створені для здійснення передбаченої їх статутними документами екологічної, оздоровчої, аматорської, спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності;
- релігійні організації, зареєстровані у порядку, передбаченому Законом України “Про свободу совісті та релігійні організації”;
- реабілітаційні установи для інвалідів та дітей-інвалідів, які мають відповідну ліцензію на здійснення реабілітаційних послуг, незалежно від відомчого підпорядкування, типу і форм власності.

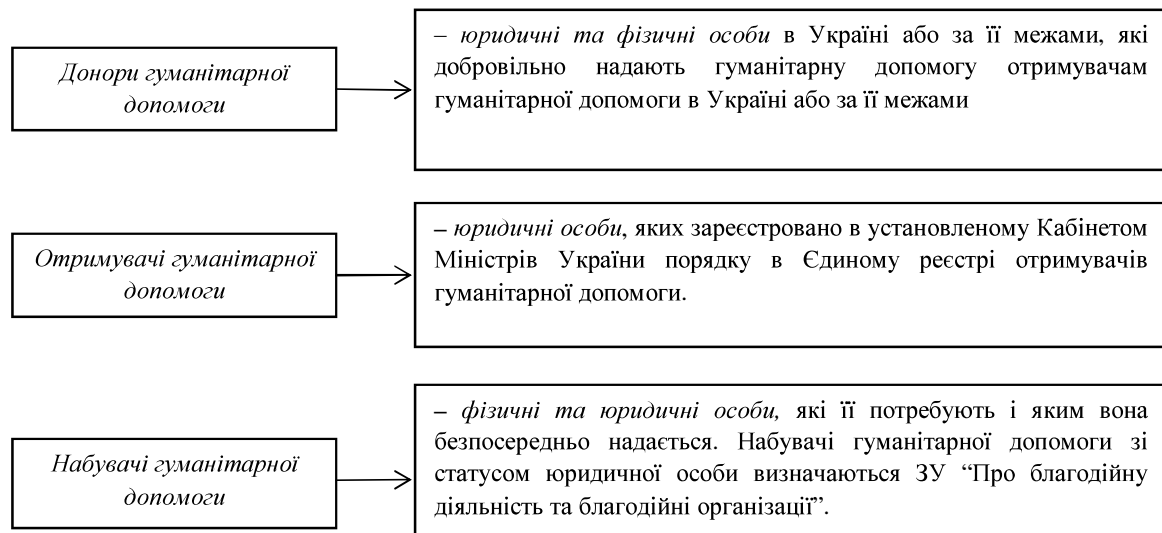


Рис. 1. Суб'єкти, що беруть участь в операціях з отриманням та використанням гуманітарної допомоги

Схему отримання та використання благодійної допомоги небюджетними неприбутковими організаціями наведено на рис. 2.

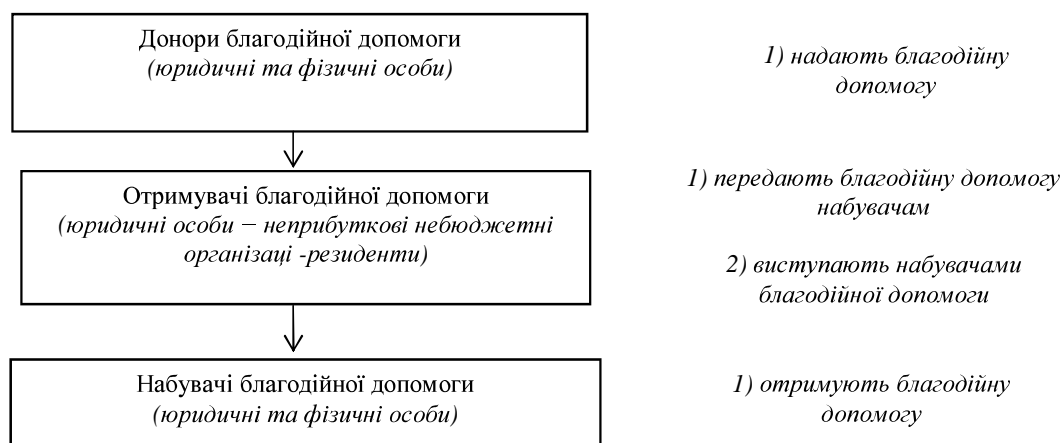


Рис. 2. Схема отримання та використання благодійної допомоги небюджетними неприбутковими організаціями

Для цілей оподаткування благодійна допомога поділяється на цільову та нецільову.

Цільовою є благодійна допомога, що надається з визначенням умов та напрямів її витрачання, а нецільовою вважається допомога, яка надається без встановлення таких умов або напрямів.

Набувач цільової благодійної допомоги у вигляді коштів має право на її використання протягом строку, встановленого умовами такої допомоги, але не більше ніж 12 календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги, за винятком отримання благодійної допомоги у вигляді ендавменту.

Якщо цільову благодійну допомогу у вигляді коштів її набувач не використовує протягом такого строку та не повертає благодійнику до його закінчення, то такий набувач зобов'язаний включити невикористану суму такої допомоги до складу загального річного оподаткованого доходу та сплатити відповідний податок.

Відображення в обліку ННО благодійної допомоги та гуманітарної допомоги як її складової частини здійснюється з використанням тих самих рахунків бухгалтерського обліку та аналогічної кореспонденції.

Облік гуманітарної допомоги у благодійних організаціях можна умовно поділити на дві частини: облік гуманітарної допомоги, що отримана для подальшого передавання набувачам, та облік гуманітарної допомоги, що використовує небюджетна організація для власних потреб. Кореспонденція рахунків для обох наведених випадків дещо відрізнятиметься в частині використання отриманої допомоги.

Одержана благодійна допомога у небюджетних неприбуткових організаціях відображається за дебетом рахунків обліку грошових коштів, товарів, запасів та іншого майна в кореспонденції з рахунком 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”. Так само відображається й отримана благодійна допомога, що буде використовуватися неприбутковою небюджетною організацією для власних потреб.

Передавання набувачу гуманітарної допомоги у вигляді грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей відображається за дебетом рахунку 48 у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів, товарів, запасів та іншого майна.

Вартість гуманітарної допомоги, одержаної у вигляді виконання робіт, надання послуг, набувачі відображають за дебетом рахунку 23 “Виробництво” у кореспонденції з рахунком 48 з одночасним відображенням цих витрат за кредитом рахунку 74 “Інші доходи” і дебетом рахунку 48. Якщо виконані роботи гуманітарної допомоги мають капітальний характер (будівництво, спорудження), то їх вартість відображається за дебетом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” і кредитом рахунку 48.

Грошові кошти і товарно-матеріальні цінності, використані на забезпечення статутної діяльності набувача, набувачі відображають за кредитом рахунків обліку грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей у кореспонденції з рахунком 23. Одночасно така сума відображається за дебетом рахунку 48 і кредитом рахунку 74 [1].

Одержана благодійна допомога не є об’єктом оподаткування податком на прибуток у випадку її цільового використання. Проте у разі використання її не за призначенням допомога визнається нецільовою і оподатковується податком на прибуток на загальних підставах, аналогічно отримана благодійна допомога є об’єктом оподаткування для окремих видів неприбуткових небюджетних організацій, зокрема таких як житлово-будівельні кооперативи та об’єднання співвласників багатоквартирних будинків.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведені дослідження дають змогу зробити висновки, що гуманітарна допомога є різновидом благодійництва і має спрямовуватися відповідно до обставин, об’єктивних потреб, згоди її отримувачів та за умови дотримання вимог законодавства, тобто надається лише у разі настання визначених подій. Благодійна допомога може надаватися фізичним особам, підприємствам, організаціям чи установам не лише на визначені потреби, але і для їх подальшого розвитку. Облікове відображення благодійної та гуманітарної допомоги не має суттєвих відмінностей для благодійних організацій. Проте з метою оподаткування важливим є поділ на цільову та нецільову благодійну допомогу, оскільки остання підлягає оподаткуванню податком на прибуток на загальних підставах. Також важливим є вид ННО, оскільки для окремих організацій суми отриманої благодійної допомоги не є доходами, що звільнені від оподаткування.

Благодійна допомога розглядається як одна із складових джерел фінансування неприбуткових небюджетних організацій, тобто їх доходів. Отже, подальші дослідження можна зосередити на дослідженні особливостей визнання доходів неприбутковими організаціями, їх складу залежно від виду ННО, відображення в обліку та порядку оподаткування.

1. *Бориц Н. Усе про облік та організацію неприбуткових організацій / Н. Бориц, В. Кузнецова, М. Казанова. – 5-те вид., переробл. і доп. – Х.: Фактор, 2010. – 416 с.2. Гура Н. Методика бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 3–8. 3. Гура Н. О. Неприбуткові організації в Україні: особливості діяльності та класифікація / Н. О. Гура // Економіка України. – 2012. – № 8. – С. 23–31.4. Кравченко О.В. Особливості обліку доходів і витрат неприбуткових організацій / О.В. Кравченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/handle/123456789/6323>. 5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.6. Про благодійну діяльність та благодійні організації: Закон України від 05.07.2012 р. № 5073-VI. 7. Про гуманітарну допомогу: Закон України від 22.10.1999 р. № 1192-XIV. 8. Про порядок бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги: Наказ Міністерства фінансів України від 14.12.1999 р. № 298. 9. Яновичка Г. Б. Організаційно-правові форми благодійної діяльності / Г.Б. Яновичка, М.І. Яговка // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. – 2008. – Вип. 6 (74). – С. 288–296.*