

ПОРЯДОК ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ГРАНТІВ, ОТРИМАНИХ НЕПРИБУТКОВИМИ ОРГАНІЗАЦІЯМИ

THE ACCOUNTING AND TAXATION OF THE GRANTS RECEIVED BY NON-PROFIT ORGANIZATIONS

У статті розглянуто особливості відображення у бухгалтерському обліку отриманих неприбутковими організаціями грантів. Виділено та досліджено види та форми, в яких виражається грант, а також порядок їх оподаткування. Автором розглянуті етапи складання фінансового звіту про використання коштів за грантом до вимог благодійних організацій.

Ключові слова: бухгалтерський облік, благодійна допомога, витрати, гранти, доходи, міжнародні стандарти, фінансова звітність.

В статье рассмотрены особенности отражения в бухгалтерском учете полученных некоммерческими организациями грантов. Выделены и исследованы виды и формы, в которых выражается грант, а также порядок их налогообложения. Автором рас-

смотрены этапы составления финансового отчета об использовании денежных средств по гранту за требованиям благотворительных организаций.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, благотворительная помощь, расходы, гранты, доходы, международные стандарты, финансовая отчетность.

In the article the features of accounting for non-profit organizations received grants. Isolated and investigated the types and forms of expressing a grant and the procedure for their taxation. The author to consider the stages of drawing up a financial report on the use of funds according to grant requirements charity organizations.

Keywords: accounting, charity, expenditure, grants, income, international standards, financial statements.

УДК 657

Шепелюк В.А.

к.е.н., старший викладач кафедри обліку і аудиту
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Постановка проблеми. Для багатьох організацій грант – це можливість перейти на якісно інший рівень роботи. Саме тому важливо вміти цією можливістю користуватися та дивитися на потенційних грантодавців з позиції довгострокового партнерства. Основною проблемою обліку грантів є відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів удосконалення системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність розробленості питання переходу на єдині методологічні засади, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення обліку грантів отриманих неприбутковими організаціями.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблеми методології та організації бухгалтерського обліку і звітності різних неприбуткових організацій розглядаються у працях багатьох вітчизняних вчених: П.Й Атамаса, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Р.Т. Джогі, С.О. Левицької, Л.Г. Ловінської, С.В. Свірко, В.В. Сопка та інших. Однак, недостатня увага науковців до особливостей обліку грантів отриманих неприбутковими організаціями та відсутність нормативних актів з бухгалтерського обліку, які враховують особливості їх діяльності зумовлюють необхідність вдосконалення методологічного, методичного та організаційного забезпечення обліку грантів та складання фінансової звітності.

Постановка завдання. Метою статті є проведення комплексного дослідження особливості відображення в бухгалтерському обліку, отриманих неприбутковими організаціями грантів, і визначення етапів складання фінансового звіту про використання коштів за грантом до вимог благодійних організацій.

Виклад основного матеріалу дослідження.

На сучасному етапі розвитку громадянського суспільства все більшого значення набувають неприбуткові організації, які виконують дуже важливу функцію соціального захисту населення, їх уважають третім сектором економіки поряд з державними органами та комерційними організаціями. Такі організації створюються з метою досягнення культурних, освітніх, соціальних, наукових, благодійних наукових цілей, захисту прав і законних інтересів громадян, а також їх здоров'я, розвитку фізкультури і спорту, задоволення духовних та інших нематеріальних потреб громадян і з інших цілей, спрямованих на досягнення суспільних благ. Це можуть бути спілки, громадські організації, фонди, асоціації тощо.

Неприбуткова організація – це юридична особа, що утворюється без мети отримання прибутку для забезпечення діяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, сприяння виконанню функцій держави або місцевого самоврядування, розвитку громадянського суспільства та реалізації прав і свобод громадян. В Україні всі неприбуткові організації можна поділити на дві великі групи – бюджетні й небюджетні.

Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) неприбуткові підприємства, установи і організації – це підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не отримання прибутків, а провадження благодійної діяльності та меценатства й іншої діяльності, передбачених законодавством (п. 14.1.121 ПКУ) [1].

У пп. 133.4.6 ст.133 Податкового кодексу наведено перелік установ і організацій, що не є платниками податку на прибуток, а саме:

- бюджетні установи;
- громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди;
- спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому відповідно до закону здійснено прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку і такий житловий будинок споруджувався або придбався житлово-будівельним (житловим) кооперативом), дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);
- об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;
- професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання;
- сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;
- інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу [1].

У таблиці 1 наведені види неприбуткових організацій та законодавчі документи, що регулюють діяльність неприбуткових організацій.

Найпоширенішим джерелом додаткових ресурсів неприбуткових організацій та соціально-значущих проектів є благодійні фонди, які у свою чергу надають допомогу у вигляді грантів.

Існує декілька визначень поняття «грант»:

1. Грант (англ. «grant» – дар, дотація, стипендія) – це цільова фінансова дотація, що нада-

ється вченим на проведення наукових досліджень [2, с. 71].

2. Грант – це безоплатна цільова субсидія, що надається на конкурсній основі організації, ініціативній групі або індивідуальній особі для реалізації заявленого проекту в тій чи іншій сфері діяльності [там само].

3. Грант – благодійний внесок або цільове пожертвування, надане фізичними і юридичними особами в грошовій і натуральній формах [2, с. 72].

4. Грант – кошти, безоплатно передані дарувальником (фондом, корпорацією, урядовим закладом або приватною особою) некомерційній організації або приватній особі для виконання конкретної роботи [3, с. 30].

5. Грант – кошти, техніка або інші ресурси, що безповоротно передається донором (фондом, корпорацією, державною установою або приватною особою) некомерційній організації або приватній особі для виконання конкретної роботи. На відміну від позики грант не треба повертати [4, с. 92].

Поняття грантів для цілій бухгалтерського обліку надане МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Відповідно до п. 3 МСБО 20, «державні гранти – це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з основною діяльністю суб'єкта господарювання. Вони не поширюються на такі форми державної допомоги, які не можуть мати достовірно визначеної вартості, а також на операції з державою, які не відрізняються від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання» [5].

Отже, гранти – це цільові кошти, що надаються на безкоштовно та на безповоротній основі некомер-

Таблиця 1

Види неприбуткових організацій та законодавчі документи, що регулюють їх діяльність

Вид неприбуткової організації	Законодавчий документ, що регулює діяльність неприбуткових організацій
Благодійні організації	Закон України від 05.07.2012р. № 5073-VI «Про благодійну діяльність та благодійні організації»
Релігійні організації	Закон УРСР від 23.04.1991р. № 987-XII «Про свободу совісті та релігійні організації»
Творчі спілки	Закон України від 07.10.1997р. № 554/97-ВР «Про професійних творчих працівників та творчі спілки»
Громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди	Закон України від 22.03.2012р. № 4572-VI «Про громадські об'єднання»
Садівні, дачні, гаражні кооперативи, житлово-будівельні кооперативи*	Закон України від 10.07.2003р. № 1087-IV «Про кооперацію»
Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків	Закон України від 29.11.2001р. № 2866-III «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку»
Професійні союзи, їх об'єднання та організації профспілок, утворені в порядку, визначеному законом	Закон України від 15.09.1999, № 1045-XIV «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності»
Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів	Закон ВР України від 17.07.1997р. № 469/97-ВР «Про сільськогосподарську кооперацію»

ційним організаціям або фізичним особам на реалізацію соціальних проектів, благодійних програм, на проведення досліджень, навчання, на інші суспільно корисні цілі з наступним звітом про їх використання на умовах, передбачених грантодавцем.

Гранти надаються за результатами грантових програм-конкурсів, що оголошуються для неприбуткових організацій.

Грантові програми бувають відкритими (коли до участі допускаються всі організації, які відповідають певним вимогам донорської організації, наприклад, НПО повинна бути внесена до Реєстру неприбуткових організацій) або закритими (коли допускаються лише НПО, що відповідають особливим умовам грантової програми, наприклад, тільки регіональні партнери донорської організації або НПО, які раніше отримували (або не отримували) гранти від даного (або іншого) фонду, НПО певної адміністративної області тощо).

Основні типи грантів наведені у таблиці 2. [6, с. 5; 2, с. 71; 7, с. 57].

МСБО 20 розрізняє гранти двох типів:

- 1) гранти, пов'язані з активами;
- 2) гранти, пов'язані з доходами.

Основною умовою грантів, пов'язаних з активами, є те, що суб'єкт господарювання, який відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або набуде іншим способом довгострокові активи. На Україні це переважно основні засоби.

Гранти, пов'язані з доходом – це державні гранти, інші, ніж гранти, пов'язані з активами. Зокрема, отримання компенсації витрат підприємств, поне-

сених як у минулому, так і в майбутньому. Прикладом може бути компенсація за пільговий проїзд пасажирів, ліквідацію наслідків повені тощо.

Таким чином, у МСБО не виділяються різновиди гранту, оскільки всі вони обліковуються однаково, залежно від виду, – пов'язані або з активом, або з доходом.

Методика ведення обліку у грантів в Україні ґрунтується на загальноприйнятій у міжнародній практиці принципах бухгалтерського обліку, до яких відносять принципи: безперервності діяльності; автономності; нарахування; подвійного запису; грошового вимірника; собівартості; реалізації; суттєвості; обачності; безперервності; відповідності; періодичності.

Основні питання бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях стосуються джерел надходження коштів, їх обліку та використання.

Надходження коштів та іншого майна до неприбуткової організації залежно від джерел утворення можна розподілити на: доходи від цільового фінансування; доходи від нецільового фінансування; пасивні доходи; інші доходи.

Будь-які отримані доходи будуть цільовими, якщо статутом організації передбачено їх витрачання тільки на конкретні потреби – заходи, програми, напрями, види витрат. Тому всі отримані неприбутковою організацією доходи можна умовно розподілити залежно від запланованого напрямку використання на цільові і нецільові.

Цільове фінансування – це грошові кошти, отримані неприбутковими організаціями на фінансування конкретних програм.

Таблиця 2

Основні типи грантів

Типи грантів	Визначення
гранти загальної підтримки	благодійна допомога, яка надається неприбутковим організаціям на підтримку їх основної діяльності, забезпечення стабільності і розвитку
гранти на програми або проекти	благодійна допомога, яка надається для реалізації конкретного проекту або програми
гранти з частковим фінансуванням	благодійна допомога, яка передбачає обов'язкове залучення додаткових джерел фінансування (інші донорські організації або власні кошти неприбуткової організації)
капітальні гранти	благодійна допомога, яка надається на капітальні витрати неприбуткової організації (придбання нерухомості, ремонт, придбання необхідного обладнання)
корпоративні гранти	благодійна допомога, яка надається неприбутковим організаціям підприємницькими структурами; або гранти, що передбачають співфінансування проекту з боку бізнесу
початкові гранти	благодійна допомога, яка надається неприбутковим організаціям на початковому етапі їх розвитку з метою забезпечення їх стабільності та функціонування; або гранти на створення нових організацій (нових напрямків у рамках діючої організації)
гранти в натуральній формі	благодійна допомога, яка надається неприбутковим організаціям у вигляді матеріальних цінностей, а не грошових коштів
перспективні гранти	благодійна допомога, яка надається неприбутковій організації в розмірі, що дорівнює статутному фонду організації, але виплачується частинами (частка виплати дорівнює сумі прибутків, які б отримала організація за рік, якщо б статутний внесок був зроблений одноразово)
посередницькі гранти	благодійна допомога, яка надається спонсором для проведення соціально-орієнтованої політики від його імені
стимулюючі гранти	благодійна допомога, яка становить певний відсоток від необхідної неприбутковій організації суми з метою її стимулювання до подальшого звернення до донорів; або кошти, що надаються для проведення кампаній по збиранню коштів для неприбуткової організації
цільові гранти	благодійна допомога, яка надається неприбутковій організації цільовим чином для здійснення конкретної діяльності

У П(С)БО 15 за аналогією з МСБО 20 є загальне правило: цільове фінансування не визнається доходом доти, доки немає підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування (п. 16 П(С)БО 15).

Для різних видів фінансування встановлено різні критерії визнання доходу. Зокрема:

1) отримане цільове фінансування витрат некапітального характеру визнається доходом протягом тих періодів, в яких були визнані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування (п. 17 П(С)БО 15);

2) цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів (п. 18 П(С)БО 15);

3) компенсація витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установаження умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу (п. 19 П(С)БО 15).

Виходячи із ст. 16, 17 П(С)БО 15 та Інструкції № 291 – надходження до неприбуткових організацій, що звільняються від оподаткування у відповідності до ПКУ, обліковуються, як цільове фінансування та цільові надходження і відображаються за кредитом субрахунку 484. За дебетом субрахунку 484 відображається визнання фінансування доходом на рівні понесених витрат. Аналітичний облік коштів цільових надходжень ведеться за їх призначенням і джерелами надходжень.

Нецільове фінансування – це грошові кошти, які неприбуткові організації отримують без цільового призначення, тобто без конкретно встановлених умов їх витрачання.

Їх відображають, як безповоротно отримані грошові кошти чи матеріальні цінності у загальному порядку.

Пасивні доходи – це грошові кошти, отримані неприбутковими організаціями у вигляді відсотків, дивідендів, страхових виплат, відшкодування, роялті.

Правила відображення таких доходів визначені п. 20 П(С)БО 15:

1) відсотки визнаються доходами у тих звітних періодах, до яких вони відносяться, виходячи з бази їх нарахування і строку використання відповідних активів;

2) роялті фіксують у доходах за принципом нарахувань згідно з економічним змістом відповідної угоди;

3) дивіденди відображають у доходах у періоді прийняття рішення про їх виплату;

4) суми страхових виплат відображають в інших доходах при визнанні страховою компанією сум відшкодування.

Таким чином, якщо отримані неприбутковою організацією доходи не є цільовими, їх відображають у бухгалтерському обліку з використанням відповідних рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності» і визнають доходами в поточному періоді (рахунок 48 не застосовується). Доходи майбутніх періодів відображають на однойменному рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

Неприбуткові організації можуть отримувати доходи і з інших джерел. Зокрема, від продажу товарів, послуг, які відображають ідеї, для захисту яких такі організації були створені, від здавання в оренду тимчасово вільних приміщень, від продажу залишків запасів чи основних засобів.

Отже, отримані гранти за загальним правилом визнаються доходом утримувача. Однак, МСБО 20 не дозволяє відображати отримані гранти у складі власного капіталу, наприклад, додаткового. У профільному вітчизняному П(С)БО 15 аналогічної заборони немає.

Витрати неприбуткових організацій формуються відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» та затвердженого кошторису. Враховуючи особливості діяльності, неприбуткові організації можуть вести аналітичний облік витрат. Доходи неприбуткових організацій визнаються щомісячно на рівні понесених витрат, тому прибутку у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності неприбуткової організації по таких операціях не може бути. І в оборотно-сальдовій відомості не може бути сальдо ні по кредиту рахунку 441, ні по дебету 442.

Відповідно до п. 157.12 ПКУ право неприбуткової організації на користування пільгами з оподаткування виникає лише після внесення такої організації до Реєстру неприбуткових організацій та установ контролюючими органами в порядку, встановленому законодавством.

Доходи, отримані неприбутковими організаціями, звільняються від оподаткування відповідно до п. 157.2–157.10 ПКУ. При цьому до пасивних доходів включаються доходи, отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті (пп. 14.1.268 ПКУ).

Варто зазначити, що кошти або майно, які надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до чинних міжнародних договорів, не враховуються для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток (пп.136.1.15 ПКУ).

Міжнародна технічна допомога – фінансові та інші ресурси та послуги, що відповідно до міжнародних договорів України надаються донорами на безоплатній та безповоротній основі з метою підтримки України. Міжнародна технічна допомога може залучатись у вигляді:

– будь-якого майна, необхідного для забезпечення виконання завдань проектів (програм),

яке ввозиться або набувається в Україні; робіт і послуг; прав інтелектуальної власності;

– фінансових ресурсів (грантів) у національній чи іноземній валюті;

– інших ресурсів, не заборонених законодавством, у тому числі стипендій.

Проекти (програми) підлягають обов'язковій державній реєстрації. Державна реєстрація проектів (програм) є підставою для акредитації їх виконавців, а також реалізації права на одержання відповідних пільг, привілеїв, імунітетів, передбачених законодавством та міжнародними договорами України. Державна реєстрація проектів (програм) проводиться Міністерством економічного розвитку. Перелік документів для реєстрації в Міністерстві економічного розвитку регламентовано Порядком залучення, використання та моніторингу міжнародної технічної допомоги, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 15.02.02 №153 (зі змінами).

Реципієнт веде облік використаних коштів, які надаються в рамках міжнародної технічної допомоги у вигляді фінансових ресурсів (грантів), а бенефіціар за результатами моніторингу здійснює нагляд за цільовим використанням міжнародної технічної допомоги (п. 45 Порядку залучення, використання та моніторингу міжнародної технічної допомоги, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 15.02.02 № 153 (зі змінами)). Отже, міжнародна технічна допомога не відображається у складі доходу платника податку – реципієнта, а витрати, здійснені за рахунок такої міжнародної технічної допомоги, не підлягають включенню до складу витрат та не підлягають амортизації.

Гранти надаються на чітко визначених умовах, невиконання або порушення яких призводить до анулювання гранту або повернення коштів.

З метою здійснення моніторингу витрачання коштів гранту та ходу реалізації проектів грантодавця вимагає надання від неприбуткової організації проекту фінансових звітів. (поетапно за кожне перерахування та/або за будь-який період реалізації проекту на вимогу фонду). Одночасно з наданням фінансового звіту про використання коштів першого і кожного наступного перерахування за грантом фонд-грантодавець вимагає від грантоотримувача надання зведеної таблиці витрат за проектом, таблиці постачальників товарів / послуг та таблиці основних засобів, які затверджуються керівником неприбуткової організації.

Висновки з проведеного дослідження.

Таким чином, адаптація ведення бухгалтерського обліку отриманих гарантів до вимог міжнародних стандартів сприятиме підвищенню інформативності звітності неприбуткових підприємств та зростанню надання допомоги і реалізації програм соціально-економічного розвитку України.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України: за станом на 01.01.2017 / Верховна Рада України [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/podatkovij_kodeks_ukraini/statja

2. Основы фандрайзинга: учеб. пособ. – Екатеринбург: Федеральное агентство по образованию, 2008. – 230 с.

3. Балашова А.Л. Фандрайзинг для молодежной организации: конспект лекций / А.Л. Балашова. – М.: МГГУ им. М.А. Шолохова, 2008. – 103 с.

4. Бангун О.В. Вплив маркетингу і фандрайзингу на трансформацію бібліотек / Наук. ред. В.С. Біленький, докт. техн. наук. – Донецьк: УКЦентр, 1999. – 204 с.

5. МСБО 20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.yurincom.com/ua/order-blank-skachatbesplatno/msby/msbo-20>

6. Комаровський О.В. Фандрайзинг у питаннях, відповідях та цитатах: навч. посіб. / О.В. Комаровський.- Луганськ, 2007. – 54 с.

7. Фандрайзинг: навч. посіб. – Центральноукраїнський регіональний навчальний центр. Партнерство громад фундація «Україна-США» (USAID) – 2003. – 95 с.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua

REFERENCES:

1.Podatkovi kodeks Ukrainy: za stanom na 01.01.2017 / Verkhovna Rada Ukrainy [Elektronnyi resurs] // Rezhym dostupu: http://kodeksy.com.ua/podatkovij_kodeks_ukraini/statja

2. Osnovy fandraizynha: ucheb. posob. – Ekaterynburh: Federalnoe ahentstvo po obrazovaniyu, 2008. – 230 s.

3. Balashova A. L. Fandraizynh dlia molodezhnoi orhanyzatsyy: konspekt lektsyi / A. L. Balashova. – M.: MHHU im. M.A. Sholokhova, 2008. – 103 s.

4. Banhun O.V. Vplyv marketynhu i fandreizynhu na transformatsiiu bibliotek / Nauk. red. V. S. Bilenyki, dokt. tekhn. nauk. – Donetsk: UKTsentr, 1999. – 204 s.

5. MSBO 20 Oblik derzhavnykh hrantiv i rozkryttia informatsii pro derzhavnu dopomohu [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.yurincom.com/ua/order-blank-skachatbesplatno/msby/msbo-20>

6. Komarovskiy O. V. Fandreizynh u pytanniakh, vidpovidakh ta tsytatakh: navch. posib. / O. V. Komarovskiy. Luhansk, 2007. – 54 s.

7. Fandraizynh: navch. posib. – Tsentralnoukrainskyi rehionalnyi navchalnyi tsentr. Partnerstvo hromad fundatsiia "Ukraina-SShA" (USAID) – 2003. – 95 s.

8. Polozhennia (standarty) bukhhalterskoho obliku 15 «Dokhid» // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: www.rada.gov.ua

9. Polozhennia (standarty) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty» // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: www.rada.gov.ua