

УДК 657.22

Свірко С. В.,*доктор економічних наук, професор КНЕУ ім. Вадима Гетьмана,***Осадча О. О.,***кандидат економічних наук, старший викладач Національного університету водного господарства та природокористування*

ДОХОДИ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ТА НЕПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІКОВА ОЦІНКА В УМОВАХ НАЦІОНАЛЬНИХ ЕКОНОМІЧНИХ РЕФОРМ

У статті розглянуто класифікацію юридичних осіб за організаційно-правовими формами та визначено характер фінансування їх діяльності. Виокремлено класифікацію неприбуткових організацій згідно з вітчизняним законодавством. Проаналізовано сутність доходів підприємницької діяльності з метою обґрунтування уніфікованих підходів до їх обліку.

Ключові слова: юридична особа, підприємницька діяльність, неприбуткові організації, дохід, цільове фінансування, цільові надходження.

В статье рассмотрено классификацию юридических лиц за организационно-правовыми формами и определено характер финансирования их деятельности. Выделено классификацию неприбыльных организаций согласно отечественному законодательству. Проанализированы сущность доходов предпринимательской деятельности с целью обоснования унифицированных подходов к их учету.

Ключевые слова: юридическое лицо, предпринимательская деятельность, неприбыльные организации, доход, целевое финансирование, целевые поступления.

The classification of legal persons for the organizational and legal forms is considered. The nature of financing their activities is defined. The classification of non-profit organizations under domestic law is detached. The nature of business income in order to justify a unified approach to their accounting is analyzed.

Keywords: legal entity, entrepreneurship, nonprofit organization, revenue, targeted funding, target revenues.

Постановка проблеми. Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні можна охарактеризувати як симбіоз адміністративних та ринкових концепцій, національних і міжнародних стандартів. За останні

5-6 років відбулися суттєві зміни у системі бухгалтерського обліку щодо її гармонізації з міжнародними стандартами, в тому числі стосовно обліку діяльності урядового сектору економіки. Однак реформа бухгалтерського обліку не супроводжувалася повною мірою необхідними змінами правового поля, уточненням загальнонаціональних економічних підходів до визначення окремих концептуальних облікових понять. Особливої актуальності набуває сьогодні гармонізація методики обліку та звітності діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання в розрізі бухгалтерської, управлінської, податкової підсистем обліку.

Більшість суб'єктів господарської діяльності різних організаційно-правових форм здійснюють операції як підприємницького, так і непідприємницького характеру. Мова йде не тільки про підприємства, статутом яких передбачено як одне із завдань – отримання прибутку, а також про бюджетні та не бюджетні неприбуткові організації, цільові фонди, фінансові установи.

Дохід зазначених вітчизняних юридичних осіб як об'єкт бухгалтерського обліку не має сьогодні уніфікованих підходів у питаннях оцінки та методики обліку. Це пов'язано, насамперед, з різними організаційно-економічними підходами в трактуванні змісту доходів за результатами надходжень від госпрозрахункової діяльності, використання бюджетних та небюджетних цільових коштів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Облік фінансових результатів підприємницької діяльності, їх складових у науковій літературі досліджувався вітчизняними науковцями В. В. Сопком, Ф. Ф. Бутинцем, Г. В. Савицькою, М. Г. Чумаченком, Л. Г. Ловінською, С. Ф. Головим, Є. В. Мнихом, М. І. Бондарем, С. В. Свірко та ін. Потребують подальшого вивчення питання формування та обліку доходів у розрізі підприємницької та непідприємницької діяльності як для юридичних осіб різної організаційно-правової форми, так і в межах суб'єктів певної галузі та ідентичної організаційно-правової форми.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є обґрунтування організаційно-економічних та методичних основ відображення доходів підприємницької та непідприємницької діяльності вітчизняних юридичних осіб з метою обґрунтування підходів щодо їх уніфікації на етапі активних економічних реформ.

Виклад основного матеріалу. Згідно з Цивільним кодексом України, *юридичною особою* є організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку [13, ст. 80]. Якщо розглядати цю категорію детальніше, то *юридична особа* – це суб'єкт права, здатний від власного імені набувати права і обов'язків, за умови реєстрації у встановленому законом порядку; організація, що має відокремлене майно, здатна від свого імені набувати майнових і особистих немайнових

прав і нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді, арбітражному (господарському) або третейському суді [2].

Юридична особа не є абстрактною відмежованою одиницею в системі економічних та інформаційних зв'язків – це колективний суб'єкт у певній галузі діяльності, змістом якої є товарно-грошові відносини, участь у цивільному (майновому) обороті.

У Цивільному кодексі України зазначено, що юридичні особи можуть створюватися у формі товариств, установ та в інших формах, встановлених законом [13].

Товариством є організація, створена шляхом об'єднання осіб (учасників), які мають право участі у цьому товаристві. Товариства, своєю чергою, поділяються на *підприємницькі (підприємства, що здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку та наступного його розподілу між учасниками) та непідприємницькі. Непідприємницькими товариствами* є товариства, які не мають на меті одержання прибутку для його наступного розподілу між учасниками.

Установа – організація, створена однією або кількома особами, що не беруть участі в управлінні нею, шляхом об'єднання їхнього майна для досягнення мети, визначеної засновниками, за рахунок цього майна [13, ст. 83-86].

Потрібно зауважити, що *непідприємницькі товариства та установи можуть поряд зі своєю основною діяльністю здійснювати підприємницьку діяльність, якщо інше не встановлено законом і якщо ця діяльність відповідає меті, для якої вони були створені, та сприяє її досягненню.*

Для кращого розуміння предмета дослідження цієї статті – теоретичних та методичних аспектів обліку доходів підприємницької та непідприємницької діяльності – розглянемо класифікацію підприємницьких юридичних осіб. Залежно від наявних форм власності вони, в загальному, поділяються на приватні, колективні, комунальні, державні та змішані [3, ст. 63]. Відповідно до Господарського кодексу України підприємницькі юридичні особи за організаційно-правовими формами можна класифікувати так:

1. *Господарські товариства* – підприємства або інші суб'єкти господарювання, створені юридичними особами та/або громадянами шляхом об'єднання їх майна й участі в підприємницькій діяльності товариства з метою одержання прибутку. До господарських товариств належать: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства.

2. *Державні підприємства* (державні унітарні підприємства) – юридичні особи, які утворюються компетентним органом державної

влади як єдиним засновником на базі відокремленої частини державної власності і входять до сфери його управління. Державні унітарні підприємства діють як державні комерційні підприємства або державні підприємства.

3. *Комунальні підприємства* (комунальні унітарні підприємства) – це юридичні особи, створені для здійснення господарської діяльності компетентним органом місцевого самоврядування як єдиним засновником.

4. *Підприємства колективної власності* – корпоративні або унітарні підприємства, що діють на основі колективної власності засновника. Підприємствами колективної власності є виробничі кооперативи, підприємства споживчої кооперації, підприємства громадських та релігійних організацій, інші підприємства, передбачені законом.

5. *Приватні підприємства* – підприємства, які діють на основі приватної власності одного або кількох громадян, іноземців, осіб без громадянства та його (їх) праці чи з використанням найманої праці. Приватними також є підприємства, що діють на основі приватної власності суб'єкта господарювання – юридичної особи.

6. *Фермерські господарства* – форма підприємництва громадян з метою виробництва, переробки та реалізації товарної сільськогосподарської продукції.

7. *Підприємства з іноземними інвестиціями* – підприємства, в статутному капіталі яких не менш як десять відсотків становить іноземна інвестиція.

8. *Іноземні підприємства* – унітарні або корпоративні підприємства, створені за законодавством України, що діють виключно на основі власності іноземців або іноземних юридичних осіб, або діючі підприємства, придбані повністю у власність цих осіб. Зазначимо, що іноземні підприємства не можуть створюватися в галузях, визначених законом, що мають стратегічне значення для безпеки держави.

В основі діяльності зазначених юридичних осіб – організація виробництва на засадах покриття витрат на умовах прибутковості. Тобто дохід від здійснення підприємницької діяльності це:

1) гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виторг) [4];

2) різниця між виручкою від реалізованої продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції; грошові або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка) [5, с. 363].

У першому випадку економічні підходи до визначення доходів трактують дохід як оцінку економічної вигоди, в іншому – як різницю між отриманою вигодою та зазнаними затратами – тобто прибуток.

Значно менш дослідженими залишаються особливості визнання та обліку доходів діяльності неприбуткових (непідприємницьких) організацій, незважаючи на їх важливу роль у суспільному розвитку.

Неприбуткові підприємства, установи, організації – це підприємства, установи, організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства й іншої діяльності, передбаченої законодавством [9, ст. 14. 1. 121].

Не маючи на меті одержання прибутку, неприбуткові організації перерозподіляють ті, які є, і створюють додаткові фінансові, матеріальні, інтелектуальні та інші ресурси, спрямовані на задоволення приватних і суспільних інтересів.

Для визначення діяльності недержавних неприбуткових організацій у міжнародній практиці використовують два терміни: недержавні (non-government organizations NGO) і неприбуткові організації (not for profit, non-profit organizations NPO). Вітчизняна та міжнародна практика діяльності неприбуткових організацій передбачає проведення ними операцій підприємницького характеру, з отриманням доходу, який практично покриває зазначені витрати, а якщо їх перевищує – сума перевищення не є прибутком, а передбачає збільшення витрат у кошторисі діяльності майбутнього періоду для таких організацій.

З метою забезпечення єдиних принципів ідентифікації неприбуткових установ та організацій, а також їх обліку в органах державної податкової служби створено Реєстр неприбуткових установ та організацій – автоматизовану систему збору, накопичення та обробки даних про неприбуткові підприємства, установи та організації та їх відокремлені підрозділи [12]. Згідно з цим Реєстром, а також Податковим та Бюджетним кодексами України можна виокремити класифікацію неприбуткових організацій так:

– бюджетні установи та організації (ознака неприбутковості 0001-0004): органи державної влади та місцевого самоврядування; установи, організації, створені органами державної влади та місцевого самоврядування, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;

– небюджетні неприбуткові підприємства, установи, організації (ознака неприбутковості 0005-0016): благодійні фонди, громадські організації, творчі спілки, релігійні організації, інші юридичні особи, діяльність яких не передбачає одержання прибутку.

Результатом операцій підприємницького характеру для будь-яких суб'єктів є *доходи, які мають спільну економічну основу походження*. З точки зору економічної теорії *дохід* – це грошові або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка) [5, с. 363].

Сьогодні потреба в розширенні діяльності на засадах самофінансування зумовлює необхідність обґрунтування уніфікованих підходів до обліку таких доходів. За національними стандартами бухгалтерського обліку *доходами* вважається: 1) збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) [10]; 2) збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [11]. Аналогічне визначення надається у нормативних документах, що регулюють державний сектор: *доходи* – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника) [7].

Зазначені юридичні особи визнають доходи за достовірною документально підтвердженою оцінкою залежно від характеру операції, зокрема, для операцій реалізації товарів (робіт, послуг):

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності умов: покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію; підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією;

- дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції [11].

Деяко інше трактування мають цільові бюджетні та небюджетні надходження, що є основним джерелом фінансування діяльності бюджетних неприбуткових організацій, а також можуть зустрічатись у діяльності підприємств. Цільове фінансування та цільові надходження мають зовнішній характер: надавачами їх є держава, нерезиденти, вітчизняні юридичні та фізичні особи. Використання цільових активів регламентовано окремими нормативно-правовими актами, статутними документами юридичної особи-отримувача.

Цільове фінансування – виділення фінансових ресурсів із завчасно обумовленими та затвердженими умовами їх використання. Надаються протягом певного періоду для досягнення визначеної мети.

Приклади цільового фінансування:

- зовнішнього: субсидії з державного та місцевих бюджетів, асигнування з бюджету на соціальні потреби та утримання бюджетних установ та організацій, будівництво доріг, житла за рахунок позабюджетних коштів тощо;

– внутрішнього: фінансування об'єктів соцкультпобуту юридичними особами-отримувачами, фінансування інноваційного проекту власними коштами підприємства тощо.

Цільові надходження – надходження коштів, матеріальних та нематеріальних активів цільового призначення для виконання юридичною особою-отримувачем певних завдань (реалізації програм, проектів, заходів), попередньо обумовлені з надавачем. У більшості випадків цільові надходження мають нетривалий характер, сприяють у вирішенні окремих завдань у рамках цільового проекту.

Логічним є визнання доходу від таких надходжень *в періоді оцінки їх економічної вигоди – тобто в періоді зазначених витрат*, пов'язаних з цільовими коштами, на суму таких витрат (що не суперечить П(С)БО 15 та характерно для цільових коштів, які отримують підприємства) [11; 6].

Бюджетні установи здійснюють діяльність в основному на умовах державної підтримки: не мають власних оборотних коштів і покривають витрати/видатки за рахунок бюджетних асигнувань та спецкоштів.

До складу доходів загального фонду зараховують асигнування з державного і місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи, до складу спеціального – власні надходження, зокрема, спеціальні кошти, кошти на виконання окремих доручень, інші власні надходження, субвенції, одержані з бюджетів іншого рівня та інших доходів спеціального фонду [8].

Для бюджетних цільових коштів вітчизняних бюджетних установ методика обліку передбачає інші, ніж для підприємств, підходи: *повною невідповідністю* міжнародній обліковій практиці є визнання бюджетних коштів доходами в момент їх надходження на реєстраційний рахунок. Щодо доходів, отриманих бюджетними установами в результаті здійснення госпрозрахункової операцій (власні надходження), то вони визнаються доходами в періоді їх нарахування, якщо є впевненість у надходженні економічних вигод або потенціалу корисності [8].

Чинні на цей час облікові методи практично “несумісні” з економічним змістом поняття “дохід”, унеможливають проведення контролю та аналізу за власними надходженнями та отриманими бюджетними коштами вітчизняних суб'єктів господарювання.

Висновки. Доходи підприємницької та непідприємницької діяльності мають різний зміст: непідприємницький дохід передбачає отримання цільових бюджетних та небюджетних надходжень *з метою покриття витрат, погоджених надавачами таких коштів для вирішення певних програм та проектів* (у більшості – соціально-економічного характеру). Доходи за результатами підприємницьких операцій – це *компенсація витрат госпрозрахункової діяльності з метою отримання прибутку (для неприбуткових організацій – з метою покриття*

передбачених кошторисом неприбуткової діяльності витрат). Тому в основі визнання доходів – принцип отримання:

– для підприємств, фінансових установ, цільових фондів – економічної вигоди;

– для неприбуткових бюджетних та небюджетних організацій – потенційної соціально-економічної вигоди.

При цьому для останніх необхідністю є здійснення відокремлено-го обліку неприбуткової діяльності в частині операцій підприємницького та непідприємницького характеру (з урахуванням різної методики їх оцінки та нарахування).

Література:

1. Бюджетний кодекс України. Документ 2456-17, поточна редакція від 01. 01. 2011 на підставі 2592-17, 2756-17, 2856-17, чинний. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>.

2. Вікіпедія. Вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uk.wikipedia.org/wiki/Юридична_особа.

3. Господарський кодекс України від 16. 01. 2003 № 436-IV (з чинними змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.

4. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський) [Текст] / Л. М. Алексеєнко, В. М. Олексієнко. – Тернопіль : Астон, 2003. – 672 с.

5. Економічна енциклопедія: У трьох томах. – Т. 1[Текст] / Редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.

6. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. за № 291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. за №893/4186 (з чинними змінами та доповненнями).

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” : Наказом Міністерства фінансів України від 28. 12. 2009N 1541 (z0103-10, za103-10). Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 р. за N 95/18833. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0095-11>.

8. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Затверджено наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 р. за № 114.

9. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” : Наказ Міністерства фінансів України 31.03.99 N 87. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.

12. Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій : наказ Державної податкової адміністрації України від 24.01.2011 № 37. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0161-11>.

13. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (з чинними змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=435-15>.