

УДК 657

МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В НЕПРИБУТКОВИХ НЕБЮДЖЕТНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

НАДІЯ ГУРА,
доктор екон. наук,
професор Київського
національного університету
імені Тараса Шевченка

Визначено особливості обліку в неприбуткових небюджетних організаціях та специфічні ділянки обліку в них, розкрито порядок відображення в обліку різних цільових надходжень та інших доходів, а також витрат неприбуткових організацій.

Ключові слова: бухгалтерський облік у неприбуткових організаціях, цільове фінансування, членські внески, добровільні пожертвування, гуманітарна допомога, пасивні доходи, витрати неприбуткових організацій.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У попередньому випуску журналу в статті «Методологічні засади бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях» було розкрито особливості застосування в неприбуткових організаціях елементів методу бухгалтерського обліку, особливості об'єктів бухгалтерського обліку, склад доходів неприбуткових організацій за їх видами, визначено основні методологічні засади відображення діяльності неприбуткових організацій на рахунках бухгалтерського обліку.

Особливості обліку в неприбуткових небюджетних організаціях обумовлені особливостями їх діяльності. Поряд із такими ділянками обліку, які не відрізняються від комерційних підприємств, у неприбуткових організаціях є специфічні ділянки обліку, характерні як для значної частини з них, так і для окремих видів таких організацій.

Проте низка питань методики бухгалтерського обліку в цих організаціях на сьогодні не вирішено: це стосується визначення відповідних рахунків для обліку витрат і доходів, відображення на рахунках бухгалтерського обліку специфічних операцій тощо. Крім того, наявність специфічних ділянок обліку в неприбуткових організаціях потребує уточнення методики обліку в них.

Обліку в неприбуткових організаціях у цілому та за окремими їх видами присвячені роботи вітчизняних авторів: С. Левицької, Л. Ловінської, О. Іваненко та інших, але в них розглядаються не всі специфічні питання обліку в цих організаціях.

Мета статті – розкриття особливостей обліку в неприбуткових небюджетних організаціях та визначення методики відображення на рахунках бухгалтерського обліку специфічних операцій таких організацій.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Дослідження особливостей діяльності неприбуткових організацій та методологічних засад обліку в них дало змогу виокремити **основні особливості обліку**, а саме:

1) відсутність об'єкта оподаткування податком на прибуток крім комерційної господарської діяльності, за якою об'єкт оподаткування визначається окремо;

2) суттєвою ділянкою бухгалтерського обліку є облік цільового фінансування за різними напрямками з відповідним визнанням доходів від різних видів цільового фінансування;

3) особливості складу та обліку доходів, серед яких основну частину становлять членські внески, різні благодійні пожертвування, гуманітарна допомога тощо;

4) відсутність господарського процесу виробництва, що обумовлює особливості обліку витрат неприбуткових організацій без використання рахунку «Виробництво» з доцільністю використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами»;

5) відсутність процесу реалізації продукції (робіт, послуг), що обумовлює недоцільність використання для обліку доходів неприбуткових організацій рахунків 70 «Дохід від реалізації» та 90 «Собівартість реалізації»;

6) відсутність у більшості неприбуткових організацій статутного капіталу як об'єкта обліку, що обумовлює специфіку формування балансу;

7) обмежена кількість операцій з поставки товарів (робіт, послуг), які є об'єктом оподаткування податком на додану вартість з відповідною відсутністю або обмеженістю такої ділянки обліку, як облік ПДВ;

8) невелика, як правило, кількість господарських операцій, що обумовлює доцільність використання досить спрощеної форми обліку;

9) наявність орендованих активів, які обліковують на позабалансових рахунках;

10) наявність підприємницької діяльності, облік і оподаткування якої здійснюються так само, як у комерційних підприємств, зокрема, доцільне використання рахунків 23, 90, 70;

11) специфічна податкова звітність, в якій окремо наводять доходи і витрати за неприбутковою і за підприємницькою діяльністю;

12) певні складності формування і подання фінансової звітності, доцільність обмеження її балансом.

Щодо методики відображення в обліку окремих об'єктів і операцій, то найбільша специфіка пов'язана з обліком доходів і цільового фінансування.

Усі цільові надходження до неприбуткових організацій можна розподілити на такі групи:

- членські внески;
- добровільні пожертвування різних юридичних і фізичних осіб;
- гуманітарна допомога;
- інші цільові надходження.

Членські внески отримують майже всі неприбуткові організації за винятком релігійних організацій та вищих навчальних закладів, музеїв, заповідників (ознаки неприбутковості 0013, 0014) та, можливо, деяких інших організацій з числа благодійних та інших з ознаками неприбутковості 0005, 0011). Інколи в законодавчих документах щодо діяльності окремих неприбуткових організацій не використовується термін «членські внески», проте це не змінює їх суті та порядку відображення в обліку. Членські внески надходять через банківські установи або готівкою, тобто на поточний рахунок, або в касу неприбуткової організації. Визнання доходу від членських внесків у більшості неприбуткових організацій може здійснюватися згідно з п. 16 П(С)БО 15 «Дохід», тобто в момент отримання коштів.

Приклад відображення в бухгалтерському обліку отримання членських внесків неприбутковою організацією наведено в табл. 1.

Таблиця 1

ОБЛІК ЧЛЕНСЬКИХ ВНЕСКІВ У НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		д-т	к-т	
1	Отримано членські внески на рахунок в банку	31 (311)	48	30 000
2	Отримано членські внески готівкою в касу	30 (301)	48	16 000
3	Відображено дохід у сумі отриманих внесків	48	71	46 000

Нарахування членських внесків відображують так:

Д-т 37 (377) – К-т 48.

Після отримання грошей здійснюють запис:

Д-т 31 – К-т 37.

Д-т 48 – К-т 71.

Якщо специфіка діяльності неприбуткової організації така, що членські внески надходять як компенсація витрат, яких вже зазнала організація, дохід від них треба визнавати в періоді витрачання

коштів, тобто, як правило, в момент нарахування заборгованості за членськими внесками, хоча це питання, на наш погляд, потребує методологічного вирішення.

Добровільні пожертвування різних юридичних і фізичних осіб можуть надходити до неприбуткових організацій у вигляді коштів або майна для цільового і нецільового використання. Витрачені протягом звітного періоду кошти, які надійшли як цільова благодійна допомога, визнаються доходом згідно з п. 17

П(С)БО 15, тобто списуються з дебету рахунку 48 у кредит рахунків обліку доходів (71 тощо).

Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з отриманням добровільних пожерт-

вувань неприбутковою організацією, подано в табл. 2 за умови отримання добровільного пожертвування грошима в сумі 10 000 грн, з яких у поточному періоді витрачено 6 000 грн.

Таблиця 2

ОБЛІК ДОБРОВОЛЬНИХ ПОЖЕРТВУВАНЬ У НЕПРИБУТКОВІЙ ОРГАНІЗАЦІЇ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		д-т	к-т	
1	Отримано добровільні пожертвування у вигляді грошових коштів	31	48	10 000
2	Витрачено частину коштів у звітному періоді	Клас 8 (23)	66, 63	6 000
3	Відображено суму доходу від пожертвувань	48	71	6 000
4	Списано суму витрат на фінансовий результат	79	Клас 8 (23)	6 000
6	Списано суму доходу на фінансовий результат	71	79	6 000

Деякі неприбуткові організації можуть отримувати гуманітарну допомогу від різних фізичних і юридичних осіб.

Гуманітарна допомога згідно з Законом [1] – 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 із соціальною незахищеністю, матеріальною незабезпеченістю, важким фінансовим становищем, виникненням надзвичайного стану тощо.

Гуманітарну допомогу надають *донори* – юридичні та фізичні особи, які добровільно надають гуманітарну допомогу її отримувачам, які можуть використати цю допомогу для власних потреб або передати відповідним набувачам допомоги.

Отримувачами гуманітарної допомоги є юридичні особи, яких зареєстровано в Єдиному реєстрі отримувачів гуманітарної допомоги. Ними можуть бути:

- громадські організації інвалідів, ветеранів війни та праці, а також їх підприємства;
- бюджетні підприємства, установи та організації;
- благодійні організації;
- організації Червоного Хреста України, творчі спілки, громадські організації, створені для провад-

ження екологічної, оздоровчої, аматорської, спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності;

- релігійні організації;
- реабілітаційні установи для інвалідів і дітей-інвалідів.

Тобто переважно отримувачами гуманітарної допомоги є неприбуткові організації.

Ці організації можуть бути також набувачами гуманітарної допомоги. Крім таких набувачів зі статусом юридичної особи набувачами можуть бути фізичні особи, які потребують такої допомоги.

Гуманітарна допомога є різновидом благодійництва і має надаватися винятково з дотриманням вимог ст. 4 Закону України «Про благодійництво та благодійні організації».

Гуманітарна допомога в будь-якій формі (крім надання більшості підакцизних товарів), яка надається, ввозиться, пересилається в Україну, звільняється від оподаткування.

Бухгалтерський облік гуманітарної допомоги в отримувачів і набувачів – юридичних осіб ведуть відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про порядок бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги» [2] зі змінами, внесеними згідно з наказом № 1085 від 24.09.2010 р.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із отриманням гуманітарної допомоги, за наведеними нормативними документами подано в табл. 3.

Таблиця 3

ОБЛІК ГУМАНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ В НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		д-т	к-т
<i>Отримання гуманітарної допомоги</i>			
1	Отримано кошти у вигляді гуманітарної допомоги	31, 30	48
2	Отримано гуманітарну допомогу у вигляді запасів	20, 28, 22	48
3	Отримано гуманітарну допомогу у вигляді надання послуг (одночасно відображують дохід)	23, 48	48, 745
4	Отримано гуманітарну допомогу у вигляді основних засобів	15	48
<i>Використання гуманітарної допомоги для забезпечення статутної діяльності</i>			
5	Використано отриману гуманітарну допомогу для забезпечення статутної діяльності	23	30, 31, 20, 22
6	Одночасно визнано дохід від використаних коштів	48	74
<i>Використання гуманітарної допомоги на капітальні інвестиції</i>			
7	Витрачено кошти на придбання (створення) основних засобів	15	30, 31, 20, 22
8	Введено основні засоби в експлуатацію	10	15
9	Нараховано у наступних місяцях амортизацію комп'ютера і одночасно визнано дохід у сумі нарахованої амортизації	83 (23), 48	13, 745
10	Визнано дохід на суму амортизаційних відрахувань	69	745
<i>Передача гуманітарної допомоги набувачу</i>			
11	Передано гуманітарну допомогу набувачу	48	30, 31, 20, 22

Інші цільові надходження включають цільове фінансування капітальних вкладень, державну допомогу тощо.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку неприбуткової організації придбання основних засо-

бів за рахунок коштів *цільового фінансування*, щодо якого специфічним є порядок визнання доходів при нарахуванні амортизації та відображення ПДВ, сплаченого постачальникам у складі вартості придбаних основних засобів, наведено в табл. 4.

Таблиця 4

**ОБЛІК ПРИДБАННЯ НЕПРИБУТКОВОЮ ОРГАНІЗАЦІЄЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
ЗА РАХУНОК КОШТІВ ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		д-т	к-т	
1	Отримано на поточний рахунок цільове фінансування	31	48	18 000
2	Придбано основні засоби	15	685	18 000
3	Перераховано кошти постачальникам за придбані основні засоби	68	31	18 000
4	Введено основні засоби в експлуатацію	10	15	18 000
5	Нараховано у наступному звітному періоді амортизацію основних засобів (метод прямолінійний, строк використання – шість років)	83 (23)	13	250
6	Визнано дохід у сумі нарахованої амортизації	48	74 (71)	250
7	Списано витрати в сумі нарахованої амортизації на фінансовий результат	79	83 (23)	250
8	Списано суму визнаного доходу від цільових надходжень на фінансовий результат	74 (71)	79	250

Державну допомогу в разі її отримання неприбутковою організацією, хоча вона, як правило, має нецільовий характер, відображують на рахунку 48 (за кредитом) як цільове фінансування в кореспонденції, як правило, з дебетом рахунків грошових коштів.

Доходи від надання в *оренду активів* неприбутковій організації відображують, як і інші підприємства, нарахуванням заборгованості орендарів:

Д-т 37 (377) – К-т 71 (713).

При отриманні коштів здійснюють запис:

Д-т 31 (311) – К-т 37 (377).

Якщо обсяг доходів від оренди та іншої комерційної діяльності перевищив 300 000 грн за 12 міс. і неприбуткова організація зареєструвалася платником ПДВ, при нарахуванні заборгованості орендарів податкове зобов'язання з ПДВ відображають так:

Д-т 71 – К-т 641.

Крім доходів від цільового фінансування неприбуткові організації отримують доходи від підприємницької діяльності, пасивні доходи тощо.

Серед **пасивних доходів** неприбуткових організацій найпоширенішими є відсотки від банківських депозитів та відсотки банку за користування залишками коштів на поточному рахунку. Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків [3] відсотки за депозитами відображають як фінансові доходи на субрахунку **732** «Відсотки одержані», а відсотки за користування коштами на поточному рахунку – на субрахунку **719** «Інші доходи від операційної діяльності». Вважаємо, що для невеликих неприбуткових організацій достатнім є використання рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Перерахування коштів з поточного на депозитний рахунок здійснюється, як зазначалось, таким чином:

Д-т 313 – К-т 311 50 000 грн.

Отримання відсотків за депозитним вкладом (умовно 10 %) відображають записом:

Д-т 311 – К-т 732 (71) 5 000 грн.

Доходи від підприємницької діяльності неприбуткових організацій доцільно розглядати разом із **ви-**

тратами цієї діяльності, тому спочатку треба розглянути облік витрат неприбуткових організацій, який має, на наш погляд, невирішену проблему в частині використання рахунків для обліку. І на практиці, і в літературі для обліку витрат таких організацій використовують рахунок 23 «Виробництво». Однак це суперечить сутності їх діяльності, яка не передбачає виробництва взагалі (крім діяльності створених підприємств та деякої іншої). Тому вважаємо використання цього рахунку недоцільним.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків (розд. 1, абз. 8) «...організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат із використанням тільки рахунків класу **8** «Витрати за елементами»...» [3]. При бажанні можна використовувати в цих організаціях для обліку витрат тільки один рахунок (ним може бути рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності»), але це питання потребує вирішення на методологічному рівні.

У цілому облік витрат на забезпечення основної діяльності в неприбуткових організаціях суттєво не відрізняється від інших підприємств, крім наявності специфічних витрат – надання благодійної допомоги, виплата пенсій і кредитів у відповідних організаціях тощо.

Кореспонденцію рахунків обліку витрат основної діяльності в неприбуткових організаціях наведено в табл. 5.

Таблиця 5

ОБЛІК ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		д-т	к-т
1	Нараховано заробітну плату працівникам	81 (94)	66
2	Нараховано єдиний соціальний внесок	82	65
3	Нараховано амортизацію основних засобів	83	13
4	Відображено заборгованість за послуги зв'язку, комунальні послуги	84	685
5	Оплачено послуги зв'язку, комунальні послуги	685	311
6	Нараховано заборгованість за отримане в оренду майно	84	685
7	Нараховано матеріальну допомогу членам організації	84	685
8	Нараховано відсотки за користування позиками	85 (95)	685

Якщо неприбуткова організація створює підприємства, облік у них ведуть за загальноприйнятою методикою. При здійсненні іншої **комерційної діяльності** (видання літератури, листівок, проведення благодійних заходів тощо) доходи і витрати

від такої діяльності обліковують окремо. В цьому разі доцільно використовувати для обліку витрат рахунок 23.

Приклад обліку доходів і витрат від видання періодичної літератури наведено в табл. 6.

ОБЛІК ВИТРАТ КОМЕРЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		д-т	к-т
1	Передано у виробництво папір для друкування періодичного видання	23 (80)	20
2	Списано на витрати виробництва оплату послуг з друкування	23 (84)	63
3	Відображено витрати з перевезення літератури	23 (84)	63
4	Відображено витрати з оплати праці та єдиного соціального внеску	23 (81, 82)	66, 65
5	Оприбутковано друковане видання	26	23
6	Реалізовано періодичне видання	30, 36	70
7	Списано собівартість реалізованого видання	90	26

У кінці звітної періоду доходи та витрати в повному обсязі списують на фінансові результати:

Д-т 79 – К-т 80, 81, 82, 83, 84, 85, 94, 95, 90, 97.

Д-т 71, 70, 72, 74 – К-т 79.

Зазначимо, що питання визначення рахунків для обліку витрат і доходів неприбуткових організацій потребує методологічного вирішення. Вважаємо недоцільним використання для обліку витрат рахунку 23, використання рахунків 90 і 70 можливо тільки у разі реалізації продукції (послуг) власного виробництва.

Залежно від розміру неприбуткової організації та кількості господарських операцій вона може використовувати або тільки рахунки 71 і 94 (або 8 клас) для обліку доходів і витрат основної діяльності, або окремі рахунки для обліку доходів і витрат від фінансової та інвестиційної діяльності (відповідно 95, 97 і 72, 74). Рахунки 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут» в неприбуткових організаціях, як правило, не застосовують.

ВИСНОВОК

Особливості діяльності неприбуткових організацій обумовлюють особливості обліку в них, обмежений склад об'єктів обліку, наявність специфічних ділянок обліку. В статті розкрито методику відображення в обліку неприбуткових організацій специфічних для них об'єктів, насамперед цільового фінансування та різних видів доходів.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Про гуманітарну* допомогу: Закон України від 22.10.99 р. № 1192.

2. *Про порядок* бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги, затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.12.99 р. № 298.

3. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

Определены особенности учета в неприбыльных небюджетных организациях и специфические участки учета в них, раскрыт порядок отражения в учете различных целевых поступлений и других доходов, а также расходов неприбыльных организаций

Ключевые слова: бухгалтерский учет в неприбыльных организациях, целевое финансирование, членские взносы, добровольные пожертвования, гуманитарная помощь, пассивные доходы, расходы неприбыльных организаций.

The features of off-budget accounting in nonprofit organizations and specific areas of accounting in them, disclosed the order of recording different target revenues and other income and expenses of nonprofit organizations

Keywords: accounting in nonprofit organizations, targeted funding, membership fees, donations, humanitarian aid, passive income, expenses, non-profit organizations.