

ПРОБЛЕМНІ ПОЛОЖЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

ОЛІЙНИК Я. В.

кандидат економічних наук

Київ

В Україні неприбуткові організації, які створюються для задоволення широкого спектра соціальних інтересів громадян і досягнення суспільних благ, набувають все більшого значення. Благодійні фонди, молодіжні, професійні, дитячі, жіночі, ветеранські, релігійні організації, політичні партії, профспілки, недержавні пенсійні фонди, аналітичні центри діють здебільшого у соціальній сфері, для фінансування якої у держави не вистачає коштів. Кількість і стан розвитку неприбуткових організацій свідчить, що вони є реальним економічним сектором, який акумулює значну кількість коштів держави та донорів.

Неприбуткові організації, як і всі юридичні особи, зобов'язані вести бухгалтерський облік, керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Проте національні стандарти орієнтовані на підприємства, які здійснюють підприємницьку діяльність, що на практиці викликає проблеми з визнанням активів, зобов'язань, власного капіталу та відображення їх в обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій.

Практична відсутність нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку, які враховують особливості їх діяльності, обумовлюють необхідність проведення системних досліджень та науково-теоретичного обґрунтування методологічного, організаційного та методичного забезпечення ведення обліку неприбуткових організацій.

Комплексне дослідження господарської діяльності неприбуткових організацій як окремого об'єкта обліку, особливостей системи їх обліку, методології та організації майже не проводилось. Ґрунтовні напрацювання щодо економіки житлово-комунального господарства та обліку в ньому присвячено праці Н. О. Гури, Т. М. Качали, Г. А. Крамаренко, Н. М. Лисенко, Г. І. Онищука, В. В. Погорелової, В. П. Полуянова, Г. М. Семчука, В. І. Чиж. Колективом авторів за редакцією Пархоменко В. М. та Сопко В. В. було зроблено спробу розробити уніфіковану систему обліку та звітності неприбуткових (громадських) організацій. Теоретичні та практичні основи обліку, організації та складання фінансової звітності в бюджетних установах досліджувалися Свірко С. В., Левицькою С. О., Ткаченко І. Т. Інші галузі діяльності неприбуткових орга-

нізацій залишаються малодослідженими, що обумовлює необхідність системних наукових досліджень та узагальнення методологічних засад їх бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Головним завданням даного дослідження є спроба оцінити стан організаційно-методичного забезпечення обліку неприбуткових організацій з метою виявлення його проблемних положень.

Неприбуткові організації набувають статусу юридичних осіб відповідно до законодавства, що регулює існування та діяльність таких організацій. Законодавство про неприбуткові організації складається з Конституції України, Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України, величезної кількості законів України, що регулюють діяльність відповідної неприбуткової організації. Така значна кількість нормативних документів не може не привести до виникнення неоднозначності тлумачень в них та, як наслідок, проблем в практиці їх застосування.

Головними проблемними аспектами щодо регулювання діяльності неприбуткових організацій, які вимагають вирішення на державному рівні, є: узгодження понятійного апарату; уточнення класифікації видів неприбуткових організацій з метою обліку та оподаткування; порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; забезпечення контролю за діяльністю неприбуткових організацій з боку держави, суспільства та донорів.

Першою проблемою законодавчого регулювання діяльності неприбуткових організацій є впорядкування понятійного апарату.

У Конституції України застосовується термін «об'єднання громадян» [1]. Така сама термінологічна конструкція застосовується у Законі України «Про об'єднання громадян», який являється основним нормативним актом, що регулює діяльність неприбуткових організацій. У ст. 1 цього Закону визначена сутність об'єднань громадян, якими є «добровільне громадське формування, створене на основі єдності інтересів для спільної реалізації громадянами своїх прав і свобод» [2].

У Цивільному кодексі України у ст. 85 використовується термін «непідприємницькі товариства» та наведене їх визначення, як тих, «які не мають на меті отримання прибутку для його подальшого розподілу між учасниками» [3].

У Податковому кодексі України (ПКУ) п. 14.1.121 застосовується термін «неприбуткові підприємства, установи та організації» як «підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності

та меценатства і іншої діяльності, передбаченої законодавством» [4].

На нашу думку, якщо врахувати, що головною відмінністю таких організацій є те, що мета їх діяльності не полягає в отриманні прибутку, то більш доцільним вважається дотримання підходу, який покладений в основу Податкового кодексу, а саме застосування терміну «неприбуткові підприємства, установи та організації».

Проте ця дефініція також вимагає уточнення. В українському законодавстві бюджетні та громадські організації віднесені до однієї статті закону як неприбуткові, оскільки і ті, і інші не мають прибутку. Але економічна сутність цих організацій зовсім різна. Бюджетні (державні) неприбуткові організації створюються за рішенням нормативних актів публічної влади та гарантовано фінансуються за рахунок бюджетних коштів, у той час як громадські (недержавні) організації створюються на засадах добровільності та є юридичними особами, які підпорядковуються законодавству приватного права.

Тому доцільним є виділяти з метою державного регулювання такі види неприбуткових організацій: неприбуткові організації публічного права та неприбуткові організації приватного права. Проте на цьому проблемі не закінчується.

Починаючи з 1 квітня 2011 року, тобто дати набуття чинності розділу III Податкового кодексу України, неприбуткові установи та організації, зареєстровані згідно з вимогами законодавства та внесені органами ДПС у встановленому порядку до Реєстру неприбуткових установ та організацій, керуються спеціальною ст. 157 ПКУ. Саме в цій статті визначено порядок оподаткування неприбуткових організацій. У ПКУ виділяються вісім груп неприбуткових організацій за особливостями оподаткування в залежності від видів отримуваних доходів.

Реєстр неприбуткових установ та організацій – це автоматизована система збору, накопичення та обробки даних про неприбуткові підприємства, установи та організації та їх відокремлені підрозділи, визначені підпунктом 14.1.121 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ, доходи яких згідно із статтею 157 розділу III ПКУ звільняються від сплати податку на прибуток. За Реєстром виділяється шістнадцять видів неприбуткових організацій за ознаками неприбутковості.

Таким чином, в українському законодавстві виділяють вісім груп неприбуткових організацій за особливостями оподаткування залежно від видів отримуваних доходів згідно з ПКУ та шістнадцять видів неприбуткових організацій за ознаками неприбутковості.

Ще одним проблемним аспектом регулювання діяльності неприбуткових організацій є те, що за Класифікатором видів економічної діяльності (КВЕД) неприбуткові організації віднесені до різних секцій [5]. Наслідком цього є складність в отриманні статистичної інформації щодо діяльності таких організацій.

Неприбуткові організації за чинним законодавством не займаються підприємницькою діяльністю. Допускається господарська діяльність благодійних організацій у будь-якій формі, але за умови її спрямування на виконання статутних завдань. Проте якщо благодійна

організація здійснюватиме господарську діяльність, не створивши власної підприємницької структури, вона втрачає статус неприбутковості та має сплачувати податок на прибуток. Організації, що розпочинають діяльність, спрямовану на отримання прибутку, виключаються з реєстру неприбуткових організацій, і відповідно повинні сплачувати всі податки, встановлені для юридичних осіб, що не відносяться до неприбуткових.

Згідно з українським законодавством, легалізуючий орган самостійно або за поданням будь-якого іншого державного органу чи посадової особи, а також прокурор, мають право через суд накладати на неприбуткову організацію різні види санкцій, якщо така організація почне діяльність, що не відповідає її цілям і статутним завданням, або у разі встановлення реєструючим органом факту фальсифікації установчих документів, не надання або несвоечасного надання повідомлення про зміни у статутних документах або структури власності юридичної особи – засновника або за наявності особи, яка здійснює прямий або опосередкований вплив на юридичну особу – засновника та/або одержує значну частину прибутку від її діяльності, що внесена до переліку осіб, пов'язаних із здійсненням терористичної діяльності, включаючи примусовий розпуск організації.

Проте спеціальних способів виявлення відхилень неприбутковими організаціями від цільової спрямованості їх діяльності в Україні не передбачено. В Україні державних органів і способів публічного контролю за діяльністю неприбуткових організацій не існує. Нагляд за діяльністю неприбуткових організацій здійснюється: органами легалізації щодо контролю дотримання положень статуту організації; податковими органами щодо контролю за правильним і своєчасним поданням фінансової звітності; органами прокуратури щодо контролю порядку загального нагляду, як це передбачено Конституцією України; донори благодійних організацій в межах своїх повноважень мають право вимагати від благодійників та органів управління благодійної організації надання їм необхідних документів та отримувати необхідні пояснення.

За умови відсутності державного органу, прямими функціями якого є контроль діяльності неприбуткових організацій, функцію забезпечення законності та цільової спрямованості їх діяльності мають взяти на себе зацікавлені члени громади та засоби масової інформації.

Для забезпечення належного контролю в Україні має бути розроблена система звітності неприбуткових організацій, яка забезпечить всіх зацікавлених користувачів, перш за все державу, донорів та суспільство, необхідною достатньою, відкритою інформацією про їх діяльність. Надати державі, донорам і суспільству відомості для визначення відповідності діяльності неприбуткових організацій меті та завданням, зазначеним у статутних документах, має відкрита, достовірна, повна інформація. Таку інформацію має забезпечити фінансова звітність неприбуткових організацій, крім того громадськості повинна бути надана можливість ознайомлення з нею.

В Україні основною формою звітності неприбуткових організацій є Податковий звіт про використання

коштів неприбутковими установами й організаціями, затверджений наказом ДПАУ № 56 [6]. Податковий звіт формується за правилами, встановленими ст. 48 ПКУ та подається неприбутковими організаціями до органів державної податкової служби незалежно від того, провадив такий платник податку господарську діяльність у звітному періоді чи ні. Згідно з п. 46.2 ст. 46 ПКУ платник податку на прибуток повинен подавати разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств) у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

Згідно з Законом № 996-XIV порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ устанавлюється Державним казначейством України відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за погодженням з Міністерством фінансів України.

Недержавні неприбуткові організації є юридичними особами приватного права. Недержавні неприбуткові організації, як і всі юридичні особи, зобов'язані вести бухгалтерський облік, керуючись Законом № 996-XIV, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Проте національні стандарти бухгалтерського обліку орієнтовані на підприємства, які здійснюють підприємницьку діяльність. У той час як навіть якщо неприбуткові організації здійснюють підприємницьку діяльність, то отриманий прибуток вони повинні спрямовувати виключно на виконання основних завдань своєї діяльності.

Означені аспекти викликають на практиці проблеми з визнанням активів, зобов'язань, власного капіталу та відображення їх в обліку та фінансової звітності недержавних неприбуткових організацій, що впливає на достовірність та правдивість інформації, яка відображається у їх фінансової звітності.

Згідно з п. 6 ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей мають розробляти на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування [7]. На сьогодні для деяких видів неприбуткових організацій, більшою частиною державних неприбуткових організацій, розроблено такі методичні рекомендації, які слугують зручним допоміжним матеріалом при організації та веденні бухгалтерського обліку цих юридичних осіб. Однак для недержавних неприбуткових організацій такі рекомендації не розроблялися. Тому при організації та веденні бухгалтерського обліку вони повинні керуватися лише нормативними документами, які орієнтовані на підприємства, які здійснюють підприємницьку діяльність. Застосування таких організаційно-методичних документів на практиці призводить до виникнення багатьох проблем і суперечностей, що не може не вплинути на якість фінансової звітності неприбуткових організацій, яка покликана задовольнити її користувачів (державу, донорів і суспіль-

ство) інформацією про законність та цільову спрямованість діяльності неприбуткових організацій.

ВИСНОВКИ

Особлива соціальна значущість неприбуткових організацій в умовах ринкової економіки, з одного боку, та реформування бухгалтерського обліку у напрямку адаптації до міжнародних стандартів та гармонізації з вимогами податкового законодавства, з іншого, обумовлює необхідність удосконалення нормативно-правового забезпечення діяльності неприбуткових організацій як суб'єктів економіки та об'єктів бухгалтерського обліку.

У той же час ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності неприбуткових організацій в Україні залишаються малодослідженим та без уваги з боку держави. Незначна кількість публікацій, які присвячено діяльності неприбуткових організацій як об'єкту бухгалтерського обліку, призводить до дефіциту теоретичного забезпечення методології бухгалтерського обліку неприбуткових організацій з урахуванням особливостей їх діяльності. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
2. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV // ВВР.- 2003.-№ 41-44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Закон України «Про об'єднання громадян» від 16 червня 1992 року № 2460-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
5. Класифікатор видів економічної діяльності ДК 009:2010, затверджений наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 № 457 від 22.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>
6. Наказ ДПАУ «Про затвердження форми та Порядку складання Податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій» від 31.01.2011 р. № 56, зареєстрований Мін'юстом України від 14.02.2011 № 192/18930 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996 – XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>