

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТЕХНОЛОГІЙ

ННІ/факультет *Навчально-науковий інститут економіки та бізнес-освіти*
Кафедра *фінансів і бухгалтерського обліку*
Спеціальність *071 Облік і оподаткування*
Форма здобуття освіти *Заочна*

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

Андрієнко Марини Вадимівни

(прізвище, ім'я, по батькові здобувача)

на тему **Організація обліку та контролю діяльності неприбуткових організацій**
(повна назва теми)

за матеріалами **Благодійного фонду «МХП-Громаді»**
(повна назва бази дослідження)

Науковий керівник к.е.н. доцент Руденко О.В.
(наук. ступінь, вчене звання) (підпис) (прізвище, ініціали)

Робота допущена до захисту в ЕК

Протокол засідання кафедри

№ __ від 2025 р.

Реєстраційний номер: _____

Дата реєстрації: _____

В.о. завідувача кафедри О.НЄІЗВЄСТНА
к.е.н. доцент

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТЕХНОЛОГІЙ

ННІ/факультет Навчально-науковий інститут економіки та бізнес-освіти
Кафедра фінансів і бухгалтерського обліку
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Форма здобуття Заочна
освіти

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

В.о.завідувача кафедри О. НЕІЗВЕСТНА

«26» жовтня 2024 року

ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА
Андрієнко Марини Вадимівни

1.Тема роботи: Організація обліку та контролю діяльності неприбуткових організацій

Керівник роботи: к.е.н. доцент Руденко О.В. затверджені наказом вищого навчального закладу від «25» жовтня 2024 р. № 728 - ст

2. Строк подання здобувачем роботи « 23» грудня 2024 р.

3. Конкретні завдання, які здобувач повинен виконати для досягнення поставленої мети, об'єкт, предмет та мета дослідження:

Розділ 1. Теоретико-методичні основи обліку та контролю в неприбуткових організаціях та організаційно-економічна характеристика неприбуткової організації Дослідити види неприбуткових організацій та їх місце в сучасній економіці держави; законодавче регулювання діяльності неприбуткових організацій як основа організації бухгалтерського обліку та контролю організаційно-економічна характеристика та аналіз основних показників діяльності БФ «МХП-Громаді»

Розділ 2. Бухгалтерський облік у неприбуткових організаціях: теорія і практика Організація обліку та аспекти оподаткування неприбуткової організації БФ «МХП-Громаді». Бухгалтерський облік фінансування неприбуткової організації. Бухгалтерський облік витрат неприбуткової організації. Види фінансової звітності благодійних організацій та аспекти публічного звітування. Організація бухгалтерського обліку благодійних організацій в умовах використання інформаційно-комунікаційних технологій

Розділ 3. Контроль у неприбуткових організаціях. Організація незалежного контролю неприбуткової організації. Організація державного контролю неприбуткової організації. Організація внутрішнього контролю неприбуткової організації.

Об'єкт дослідження: Об'єктом дослідження є процес обліку та контролю у неприбуткових організаціях, зокрема у Благодійному фонді «МХП-Громаді»

Предмет дослідження: сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів організації бухгалтерського обліку, контролю, оподаткування неприбуткових організацій

Мета кваліфікаційної роботи магістра: поглиблення теоретичних основ та практичних підходів до організації бухгалтерського обліку і контролю в неприбуткових організаціях на прикладі Благодійного фонду «МХП-Громаді» і розробка рекомендацій щодо їх удосконалення

4. Дата видачі
завдання

«26» жовтня 2024 року

Графік виконання кваліфікаційної магістерської роботи

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи
1.	Затвердження керівників КМР	до 26.08.2024
2.	Обговорення з керівником та затвердження теми КМР	до 29.08.2024
3.	Затвердження плану КМР	до 09.09.2024
4.	Підготовка розділу 1	до 01.10.2024
5.	Підготовка розділу 2	до 28.10.2024
6.	Підготовка розділу 3	до 01.12.2024
7.	Написання вступу та висновків до КМР, оформлення супровідних документів	до 05.12.2024
8.	Подання електронного варіанту КМР керівнику для перевірки дотримання академічної доброчесності	до 08.12.2024
9.	Перевірка тексту КМР на дотримання академічної доброчесності	09.12-22.12.2024
10.	Отримання відгуку від наукового керівника	до 26.12.2024
11.	Подання кваліфікаційної роботи на перегляд завідувачу кафедри	до 31.12.2024
12.	Реєстрація завершеної кваліфікаційної роботи	до 04.01.2025
13.	Попередній захист кваліфікаційної роботи на кафедрі	до 10.01.2025
14.	Підготовка до захисту в ЕК	до 15.01.2025

Завдання підготував
науковий керівник

_____ Руденко О.В.

Завдання одержав
Здобувач

_____ Андрієнко М.В.

ДЕКЛАРАЦІЯ

**про дотримання академічної доброчесності під час написання
кваліфікаційної роботи Здобувачем вищої освіти
Державного університету економіки і технологій**

Я, Андрієнко Марина Вадимівна, студентка групи ЗОіОП-23м Державного університету економіки і технологій розумію і підтримую політику закладу із академічної доброчесності. Я не надавала і не одержувала заборонену допомогу під час підготовки цієї роботи. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

22.01.2025 року
(дата)

М.АНДРІЄНКО
(підпис)

АНОТАЦІЯ

Андрієнко М.В. Організація обліку та контролю діяльності неприбуткових організацій – Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Державний університет економіки і технологій. Кривий Ріг, 2025.

Магістерська робота присвячена питанням організації обліку та контролю в сучасних умовах господарювання діючого БФ «МХП-Громаді».

В роботі розкрито основні принципи функціонування неприбуткових організацій та вимоги законодавства до визнання їх неприбутковими. Підкреслено виключне значення благодійних організацій в контексті російсько-української війни. Представлено особливості аналізу показників діяльності неприбуткових організацій.

Розглянуто особливості фінансування діяльності неприбуткових організацій та формування витрат й визначено їх вплив на ведення обліку.

Сформовані пропозиції щодо аналітичного обліку цільового фінансування та цільових витрат. Досліджено особливості оподаткування неприбуткових організацій та окреслено ризикові операції, за яких можлива втрата статусу «неприбуткова». Представлено особливості обліку гуманітарної допомоги. Наведено зміст організації обліку благодійних організацій в умовах використання інформаційно-комунікаційних технологій. Проведено моніторинг безкоштовних хмарних бухгалтерських програмних забезпечень (застосунків), які сьогодні існують на ринку для неприбуткових небюджетних організацій.

Узагальнено форми контролю в неприбуткових організаціях. Окреслено їх мету та представлено організаційні та методичні аспекти контролю.

Ключові слова: неприбуткові організації, ознаки неприбутковості, цільове фінансування, цільові витрати, кошторис, визнання доходів і витрат,

форми контролю неприбуткових організацій

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	6
ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА НЕПРИБУТКОВОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ	10
1.1. Види неприбуткових організацій та їх місце в сучасній економіці держави	10
1.2. Законодавче регулювання діяльності неприбуткових організацій як основа організації бухгалтерського обліку та контролю	18
1.3. Організаційно-економічна характеристика та аналіз основних показників діяльності БФ «МХП-Громаді»	21
<i>Висновки до розділу 1</i>	31
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА	34
2.1. Організація обліку та аспекти оподаткування неприбуткової організації БФ «МХП-Громаді»	34
2.2. Бухгалтерський облік фінансування неприбуткової організації	52
2.3. Бухгалтерський облік витрат неприбуткової організації	65
2.4. Види фінансової звітності благодійних організацій та аспекти публічного звітування	70
2.5. Організація бухгалтерського обліку благодійних організацій в умовах використання інформаційно-комунікаційних технологій	76
<i>Висновки до розділу 2</i>	83
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ У НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ	86
3.1. Організація незалежного контролю неприбуткової організації	86
3.2. Організація державного контролю неприбуткової організації	99
3.3. Організація внутрішнього контролю неприбуткової організації	107
<i>Висновки до розділу 3</i>	112
ВИСНОВКИ	115
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	123
ДОДАТКИ	132

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

- БД – благодійна допомога
- БДі – благодійна діяльність
- БО – бухгалтерський облік
- БФ – благодійний фонд
- ВГ – відмивання грошей
- ГО – громадська організація
- ЕДО – електронний документообіг
- НПО – неприбуткові організації
- ОМС – органи місцевого самоврядування
- ПЗ – програмне забезпечення
- ПКУ – Податковий кодекс України
- СПД – суб'єкт підприємницької діяльності
- ФЗ – фінансова звітність
- ФМ – фінансовий моніторинг
- ФТ – фінансування тероризму

ВСТУП

Важливу роль у побудові здорових, сильних та стабільних суспільних відносин відіграють неприбуткові організації. Вони діють на основі надання послуг, які є важливими для суспільного розвитку, та послуг, що сприяють економічній стабільності та мобільності. Діяльність небюджетних неприбуткових організацій часто спрямована на зміцнення суспільних відносин, такі організації спрямовують свою діяльність на певний сектор потреб громадян, вони мають необхідні знання про громадян яким вони допомагають. Їхня діяльність стає все більш важливою у сучасному суспільстві, причиною є те, що потреби громадян зростають, в той же час відбувається скорочення державних ресурсів.

В Україні неприбуткові організації, які створюються для задоволення широкого спектру соціальних інтересів громадян та досягнення суспільних благ, набувають все більшого значення.

Діяльність неприбуткових організацій має свої істотні особливості, а результати їх функціонування безпосередньо впливають на якість життя суспільства в цілому як індикатор «соціальності».

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», НПСБО 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 актуальність обраної теми магістерського дослідження, необхідність системного вивчення та науково-теоретичного обґрунтування організаційного та методичного забезпечення ведення обліку неприбуткових організацій.

Проблематикою розвитку підприємств неприбуткового сектору та методологічним забезпеченням процесу бухгалтерського обліку та контролю займалися такі вчені: Височан О. О., Гура Н. О., Каплін О. Д. Машковська Л. В., Савченко Н. М. та інші.

Метою кваліфікаційної роботи є поглиблення теоретичних основ та практичних підходів до організації бухгалтерського обліку і контролю в неприбуткових організаціях на засадах комплексного підходу, розробка практичних рекомендацій з їх удосконалення.

Для досягнення визначеної мети в роботі були поставлені та вирішені наступні завдання:

- розглянути сутність неприбуткових організацій, систематизувати їх види та роль в сучасній економіці;
- дослідити законодавче регулювання діяльності неприбуткових організацій як основа організації їх бухгалтерського обліку та контролю;
- надати організаційно-економічну характеристику та аналіз основних показників діяльності БФ «МХП-Громаді»
- проаналізувати практичні аспекти бухгалтерського обліку й оподаткування в неприбуткових організаціях, сформулювати пропозиції з його удосконалення;
- дослідити види фінансової звітності благодійної організації та аспекти її публічного звітування;
- дослідити організацію бухгалтерського обліку неприбуткових організацій в умовах використання інформаційно-комунікаційних технологій;
- визначити діючі форми й види контролю неприбуткових організацій та описати особливості їх організації.

Об'єктом дослідження є процес обліку та контролю у неприбуткових організаціях, зокрема у Благодійному фонді «МХП-Громаді».

Предмет дослідження - сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів організації бухгалтерського обліку, контролю, оподаткування неприбуткових організацій.

У процесі виконання кваліфікаційної роботи для досягнення поставленої мети застосовувалися загальнонаукові та приватні наукові методи: аналізу та синтезу, індукції та дедукції, логічного порівняння, експертних оцінок. Зокрема системний підхід використано під час розкриття сутності об'єктів обліку і контролю неприбуткових організацій як економічних категорій; методи наукового абстрагування і синтезу – для обґрунтування напрямів підвищення ефективності організації обліку і контролю в неприбуткових організаціях; узагальнення уможливили обґрунтування висновків щодо формування аналізу показників діяльності та ефективної системи обліку і контролю в неприбуткових організаціях.

Методичною основою дослідження є концептуальні положення економічної теорії, діалектичний метод пізнання та системний підхід до вивчення економічних явищ, роботи провідних вітчизняних вчених і фахівців.

Для обґрунтування висновків та рекомендацій використовувалися офіційні інформаційні джерела: нормативно-правові акти. На цій основі виконано контент-аналіз діяльності соціально-орієнтованих некомерційних організацій. Це дозволило зробити висновки про стан та проблеми функціонування, виявити невирішені питання, обґрунтувати можливі заходи. Для оцінки роботи неприбуткових благодійних організацій використовувалися офіційні публікації: інформаційні матеріали, звітність неприбуткової організації (фінансова, податкова, нефінансова) доповіді органів виконавчої влади, огляди Державного комітету фінансового моніторингу, звіти наукових і громадських об'єднань, монографічна література, періодичні наукові видання.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА НЕПРИБУТКОВОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

1.1. Види неприбуткових організацій та їх місце в сучасній економіці держави

В Україні відбуваються динамічні процеси, пов'язані з її європейським шляхом розвитку. Це і демократичні перетворення, і формування ринкової економіки, і становлення громадянського суспільства та соціальної держави. Зарубіжний досвід переконливо свідчить, що ефективною формою самоорганізації населення є неприбуткові організації, що орієнтуються не на певні фінансові результати, а на вирішення соціальних проблем.

На складних етапах розвитку держави, особливо у перехідні періоди, вони перебирають на себе соціальну функцію, спрямовуючи енергію громадян на творчу діяльність, і тим самим знижують соціальне напруження. Процес простого зростання кількості неприбуткових організацій переходить у якісно вищу форму – консолідований громадський рух, що охоплює майже усі сфери як суспільного так і економічного життя.

«Органи державної виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, співпрацюючи з неприбутковими організаціями, доповнюють одне одного у вирішенні соціальних проблем. Певні обмеження, які існують для однієї зі сторін, можуть бути компенсовані перевагами іншої» [27]. Отже, неприбутковим організаціям простіше адаптуватися до суспільних потреб, що постійно змінюються.

Вагомий вклад у становлення, розвиток та дослідження особливостей функціонування неприбуткових організацій внесли: Бесчастний В.М., Вакуленко А., Вінніков О.Ю., Д.С. Ковриженко та інші.

Однією з ключових особливостей минулого століття є активізація діяльності неприбуткових організацій: зниження ролі індивідуальних благодійників, меценатів та філантропів та вихід на передній план організацій, метою діяльності яких є досягнення певного результату (не пов'язаного з отриманням прибутку) за рахунок ефекту синергії. [42]

Сам факт діяльності неприбуткових організацій в країні завжди був предметом палких дискусій – адже важко повірити в альтруїстичні наміри міжурядових або державних організацій інших країн, які надають різного роду гранти.

Неприбуткова діяльність історично лишалася дискусійною темою як у економіко-політичному так і в соціально-культурному аспектах, оскільки податкові преференції та потенційні механізми впливу на настрої в суспільстві через діяльність таких організацій дають змогу певному колу осіб впливати на політичне та економічне життя окремого регіону, а також використовувати різноманітні моделі ухилення від оподаткування. Тому діяльність юридичних осіб, що мають неприбутковий статус лишається особливим об'єктом уваги урядів більшості країн світу.

Науковці Остап'юк Н. та Примаченко О. проаналізували організаційні підходи до діяльності неприбуткових організацій у таких країнах як Україна, Австралія, Сполучені Штати Америки, Японія, Китайська Народна Республіка та Південно-Африканська Республіка та з'ясували: «загальною рисою, що об'єднує позицію вищезгаданих держав є те, що неприбуткова організація не обов'язково повинна мати виключно альтруїстичні цілі. Вона може діяти в інтересах окремої частини суспільства будь то релігійна громада, об'єднання власників багатоквартирного будинку чи професійна спілка. Водночас, в деяких країнах неприбутковий статус є інструментом реалізації державної політики щодо розвитку окремих галузей господарства». «Наприклад, в Австралії, де флора та фауна знищується пожежами, неприбутковий статус можуть отримати юридичні особи, метою діяльності яких є збереження навколишнього середовища, в Японії, яка зазнає частих землетрусів та цунамі,

неприбутковою є діяльність з ліквідації наслідків природних лих, влада КНР декларує турботу про добробут та здоров'я громадян і, як наслідок, неприбутковий статус можуть отримати заклади охорони здоров'я та заклади, пов'язані зі спортивною діяльністю» [42].

Що ж стосується економічної сутності неприбуткових організацій, то на думку редакторів Вікіпедії: «неприбуткова організація (непідприємницька організація, некомерційна організація) – це юридична особа, метою діяльності якої не є отримання прибутку для його наступного розподілу між учасниками цієї організації» [77]. Вперше поняття громадянського суспільства та його вагу для демократії й забезпечення економічного добробуту держави обґрунтував французький соціолог Алексіс-Шарль-Анрі Клерель де Токвіль. «Він вказував на роль неприбуткових організацій в інституціалізації й артикуляції соціальних інтересів та пріоритетів суспільного розвитку, а також актуалізації нагальних проблем суспільного розвитку – таких, наприклад, як узурпація влади, корупція, надмірне регулювання бізнесу, невідповідність державної політики та системи освіти національним інтересам або глобальним викликам, забруднення навколишнього середовища тощо» [4].

Пізніше С.Ф. Гантінгтон та інші дослідники вказували на здатність неурядових організацій структурувати суспільство й активізувати участь громадян у суспільному житті, сприяючи розвитку демократії та захисту громадянських прав і свобод [4].

Поняття громадських організацій, громадських об'єднань, некомерційні, неприбуткові організації пов'язуються з терміном «третій сектор економіки», під яким розуміють сукупність об'єднань громадян, кожне з яких є добровільною, незалежною, неприбутковою та орієнтованою на суспільне благо організацією.

Згідно з підпунктом 14.1.121 пункту 14.1. статті 14 Податковим кодексом України (ПКУ): «неприбуткові підприємства, установи та організації – неприбуткові підприємства, установи та організації, які не є платниками податку на прибуток підприємств відповідно до пункту 133.4 статті 133 цього

Кодексу». Згідно з ПКУ, неприбуткові організації (НПО) включаються до Реєстру неприбуткових установ та організацій і мають право на звільнення від податку на прибуток за умови відповідності певним критеріям. За ПКУ включення до Реєстру – є умовою статусу «неприбуткова організація».

Реєстр неприбуткових установ та організацій є автоматизованою системою збору, накопичення та обробки даних про неприбуткові підприємства, установи та організації [58]. Створення і ведення Реєстру здійснюється Державною фіскальною службою України. Реєстр ведеться з метою забезпечення: дотримання єдиних принципів ідентифікації неприбуткових організацій, а також ведення їх обліку контролюючими органами; контролюючих органів відомостями, що містяться в Реєстрі, для здійснення контролю за неприбутковими організаціями, які не є платниками податку на прибуток підприємств; організації проведення суцільного і вибіркового аналізу; надання відомостей, що містяться в Реєстрі, відповідно до законодавства. Під неприбутковою слід розуміти організацію, яка одночасно відповідає вимогам, які визначені ПКУ (таблиця 1.1.):

Таблиця 1.1.

Умови неприбутковості відповідно до Податкового кодексу України

Умови неприбутковості відповідно до підпунктів 133.4.1 Податкового Кодексу України		
№	Умова*	Короткий зміст
1	відповідність профільному закону	організація має бути створена та зареєстрована в тому порядку, що встановлений законом, який регулює діяльність такого виду НПО
2	неприбутковість за установчими документами (статутом)	Установчі документи мають містити згадку про заборону розподіляти доходи (прибуток) або їхню частину серед засновників (учасників), працівників. Виняток становлять зарплата, нарахування ЄСВ
3	після ліквідації – всі активи передаються подібним організаціям чи державі	установчі документи мають містити положення про те, що після ліквідації, злиття, поділу НПО, всі її активи переходять до НПО подібного виду або в держбюджет (виняток – ОСББ та житлово-будівельні кооперативи)
4	організація значиться в Реєстрі НПО	організація має бути внесена ДПС до Реєстру неприбуткових установ та організацій – для цього подаються відповідні документи (включення та вилучення здійснюється за Порядком № 440)

Примітки: Одночасне дотримання всіх 4-х умов (для ОСББ – лише 3-х) звільняє організацію від сплати податку на прибуток (чи єдиного податку).

Джерело: складено на основі [46]

Включення неприбуткової організації до Реєстру здійснюється контролюючим органом за основним місцем обліку неприбуткової організації та з присвоєнням їй ознаки неприбутковості відповідно до Постанови КМУ «Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з реєстру» за №440[58]. Зокрема, бюджетні організації мають ознаку неприбутковості – 0031, громадські об'єднання – 0032, релігійні організації – 0035, пенсійні фонди – 0037, дачні кооперативи – 0041 та ін.

Якщо НПО після реєстрації порушує вищезазначені вимоги, то вона втрачає свій неприбутковий статус та стає платником податку на прибуток з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому вчинено таке порушення.

Крім того, однією з умов неприбуткового статусу є відповідність закону, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації, а закон, прямо чи опосередковано вказує й на організаційно-правову форму НПО. Інформація щодо організаційно-правової форми неприбуткової організації, профільні закони, які регулюють їх діяльність та код ознаки неприбутковості для ДПС узагальнені у додатку А.

Отже, неприбуткові організації – це установи, метою діяльності яких є не отримання прибутку, а задоволення соціальних, культурних, освітніх, релігійних, екологічних, благодійних, наукових та інших суспільно важливих потреб. Їх види та суспільна роль в економіці країни детально наведена у додатку Б.

Відповідно до даних Державної служби статистики України [38] всього в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України станом на 1 січня 2023 року питома вага неприбуткового сектору в загальній структурі офіційно зареєстрованих підприємств та організацій складала 24% (додаток В).

Станом на 01.01.2024 на обліку в органах Державної податкової служби перебувало 222 853 неприбуткових установ та організацій (таблиця 1.2.).

Таблиця 1.2.

Обсяг неприбуткового сектору за роками

<i>Рік</i>	<i>Загальна кількість НПО</i>	<i>Приріст</i>	<i>%</i>
2021 р	205 484	-115 772	-36,0%
2022 р	215 858	+10 374	+5,0%
2023 р	222 864	+7 006	+3,2%

Джерело: [38]

За 2023 рік у складі НПО домінують Громадські організації - 48%, Релігійні організації – 18%, Благодійні організації – 17%.

Переважне положення громадських об'єднань зумовлюється посиленням їх значення. Стає все більше таких організацій, що займаються правами та потребами внутрішньо переміщених осіб та громадян, які постраждали від конфлікту та окупації. Багато громадських організацій зосередили свою діяльність на таких напрямках як допомога медичних та іншим службам, що борються з поширення вірусу COVID-19, доставляння ліків і продуктів харчування для людей похилого віку та людей з категорії підвищеного ризику. Через такі громадські організації її члени допомагають суспільству розвиватись, відстоювати власні думки та позиції, вплинути на стан суспільства.

Не зважаючи на те, що частка неприбуткових установ та організацій складає майже чверть від загальної кількості суб'єктів господарювання, що зареєстровані на території України, у відкритих джерелах майже відсутня інформація про показники фінансової діяльності таких господарських одиниць:

– «на сайті Державної служби статистики України інформація щодо показників фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій наводиться у розрізі коду Класифікації видів господарської діяльності. Водночас, відомості за КВЕД S94 відсутні в статистичних даних»;

– «Реєстр неприбуткових установ та організацій також не містить відомостей щодо показників фінансово-господарської діяльності неприбуткових організацій» [42].

«Запорукою розвитку громадянського суспільства є наявність великої кількості ефективних неприбуткових громадських організацій різної спрямованості, що не залежать від держави, але здатні впливати на державні інститути і відстоювати інтереси громадян» [14].

Неприбуткові організації в Україні передбачають наявність різноманітних прав та інтересів громадян, з метою реалізації яких створюються відповідні організації, що зумовлює виділення значної кількості базових характеристик, які виступають критеріями для класифікацій неприбуткових організацій. Типології неприбуткових організацій присвячені праці науковців О. Артюх [5], В. Савчук [65] та К. Тростяньська [72].

Отже, виходячи з різних класифікацій неприбуткових організацій виділено критерії класифікації, які представлені рисунком 1.2.

Діяльність неприбуткових організацій нерозривно пов'язана з їх фінансовою діяльністю, що потребує належного документального оформлення та спрямування фінансового забезпечення відповідно до визначених цілей неприбуткових організацій. Для ефективного управління діяльністю таких організацій необхідно дотримуватись принципів щодо реалізації отриманого фінансування: «раціональне використання отриманих коштів відповідно до статутних завдань та цільового призначення; чітке розмежування бюджетного фінансування і самостійно зароблених коштів; зацікавленість у підсумках господарської діяльності; контроль з боку державних коштів і органів місцевого самоврядування за цільовим і раціональним використанням виділених грантових коштів; принцип матеріальної відповідальності перед учасниками фінансових відносин» [14].



Рис.1.2. Напрямки класифікації неприбуткових організацій

Джерело: [14]

1.2. Законодавче регулювання діяльності неприбуткових організацій як основа організації бухгалтерського обліку та контролю

Необхідність реалізації демократичних принципів суспільного розвитку в Україні зумовили потребу в оптимальних змінах загального процесу регулювання діяльності неприбуткових організацій. Зокрема, вдосконалення національного законодавства щодо обліку та оподаткування результатів діяльності неприбуткових організацій, джерел їх фінансування як за рахунок міжнародних донорських організацій так і внесків фізичних та юридичних осіб.

«У країнах з розвинутою економікою на державному рівні проводяться системні дослідження діяльності неприбуткових організацій. Одним з головних напрямків такого дослідження є стандартизація їх законодавчого регулювання з метою розробки єдиних підходів щодо організаційно-методичного забезпечення їх діяльності та здійснення контролю» [40].

Держава регулює створення неприбуткових організацій і декларує їм свою підтримку. Неприбуткові організації набувають статусу юридичних осіб відповідно до законодавства, що регулює існування і діяльність таких організацій. Законодавство про неприбуткові організації складається з Конституції України, Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України, законів України, що регулюють діяльність відповідної неприбуткової установи та організації (додаток А).

ПКУ регулює порядок нарахування та сплати податків неприбутковими організаціями, визначає критерії, за якими організація може бути визнана неприбутковою. Цивільний кодекс України (ЦКУ) встановлює загальні положення щодо діяльності юридичних осіб, включаючи неприбуткові організації, їх організаційно-правову форму, права та обов'язки.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [54] регулює принципи ведення бухгалтерського обліку, фінансової звітності для всіх юридичних осіб, у тому числі і для НПО. Закон встановлює

вимоги щодо обліку активів, зобов'язань, доходів і витрат, а також фінансової звітності. Бухгалтерський облік у неприбуткових організаціях повинен базуватися на таких принципах (рисунок 1.3).

Принципи бухгалтерського обліку		
<i>Принцип безперервності:</i> організація має вести облік безперервно, забезпечуючи своєчасне відображення всіх фінансових операцій.	<i>Принцип обачності:</i> у разі сумнівів щодо вартості активів або доходів, необхідно обирати найконсервативніший варіант.	<i>Принцип нарахування:</i> доходи та витрати відображаються у звітності на момент їх виникнення, а не на момент отримання або сплати грошей.

Рис.1.3. Базові принципи обліку неприбуткових організацій

Джерело: [30].

Для неприбуткових організацій (окрім бюджетних організацій державного сектору) немає окремих бухгалтерських стандартів, а також спеціальних методичних рекомендацій. Відсутність спеціальних норм та стандартів не звільняє від обов'язку ведення бухгалтерського обліку неприбутковими організаціями – юридичними особами, адже бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться юридичною особою.

Неприбуткові організації користуються загальними правилами НП(С)БО або МСФЗ, тобто можуть добровільно користуватися МСФЗ і звітувати. В наказі про облікову політику при цьому зазначають про вибір обліку за МСФЗ.

Правила бухгалтерського обліку неприбуткової організації мають враховувати вимоги національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також умови неприбутковості з ПКУ. Ключовими стандартами є НП(С)БО 15 «Дохід» та 16 «Витрати».

Неприбуткові організації мають право на вибір на пакети фінансової звітності. Зокрема, складання повного пакету фінансової звітності регулює НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», скорочену форму складають за вимогами НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність». Також, згідно з НП(С)БО 25, неприбуткові організації можуть складати скорочену

фінансову звітність мікропідприємства у складі Балансу і Звіту про фінансові результати за формами № 1-мс і № 2-мс.

Для вибору форм звітності (повна, скорочена) неприбуткові організації мають використовувати критерії мікро- / малого та середнього / великого підприємництва за критеріями, які визначені ГКУ, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Також неприбуткова організація має право вибору: використовувати скорочений чи звичайний план рахунків, затверджений наказом Мінфіну від 30.11.99 р. №291.

Законодавче регулювання бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях спрямоване на забезпечення прозорості, підзвітності та ефективності використання ресурсів. Важливо, щоб ці організації дотримувалися встановлених норм і стандартів для забезпечення належного обліку та звітності, що є критично важливим для їхньої діяльності і довіри з боку донорів, держави та суспільства.

В Україні не визначено державні органи та способи публічного контролю за діяльністю неприбуткових організацій. 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;
- донорами благодійних організацій, які 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, особливо там, де неприбуткові організації мають значні пільги чи урядові гранти, суспільство має право вимагати від них відкритості та суворої звітності.

Серед головних проблем державного регулювання діяльності неприбуткових організацій можна виділити: відсутність узгодженого понятійного апарату; різноманітність класифікацій неприбуткових організацій; складність порядку створення, реєстрації та припинення діяльності неприбуткових організацій; забезпечення контролю за діяльністю неприбуткових організацій з боку держави, суспільства та донорів.

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.

1.3. Організаційно-економічна характеристика та аналіз основних показників діяльності БФ «МХП-Громаді»

Благодійний фонд «МХП-Громаді» працює з 2015 року, комплексно відновлюючи та розвиваючи громади в 13 регіонах України (Черкаській, Вінницькій, Волинській, Житомирській, Дніпропетровській, Київській, Івано-Франківській, Хмельницькій, Сумській, Львівській, Полтавській, Тернопільській та Чернігівській областях). Фонд підтримує «ініціативи та проекти, які сприяють розвитку громад, зокрема, у соціальній, економічній та екологічній сферах, активно втілюючи інфраструктурні, медичні, освітні та культурні проекти разом із міжнародними та українськими донорами» [44].

БФ «МХП-Громаді» співпрацює з міжнародними та українськими донорами, такими як Програма розвитку ООН в Україні, ICAP «Єднання», Швейцарське Агентство SIDA, USAID, Посольство Японії в Україні та Zagoriv Foundation, реалізуючи спільні розвиткові, освітні та культурні ініціативи.

Благодійна фонд є добровільною благодійною організацією, створеною з метою сприяння комплексному розвитку територіальних громад та інститутів громадянського суспільства у близько 800 громадах України. Учасниками Фонду були ТОВ «Науково-виробнича фірма Урожай» і ПрАТ «МХП». Фактичною контролюючою стороною Фонду є пан Косюк Юрій Анатолійович, громадянин України. Діяльність Фонду фінансується за рахунок грантів та пожертвувань. Основними донорами є пов'язані сторони, що належать до групи компаній «МХП».

Фонд розташований за адресою: м. Черкаси, вул. Смілянська, 46.

Web-сторінка Фонду: <https://mhpgromadi.org.ua/>.

Цільова аудиторія Фонду – понад 200 тисяч жителів України. Географія набувачів благодійної допомоги проілюстрована у додатку Д. Місія Фонду – розвиток громад шляхом побудови партнерських відносин між громадами, владою та бізнесом. Благодійний фонд провадить свої активності за проектами «Екологія і енергоефективність», «Соціальний капітал», «Громадське здоров'я», «Спроможна громада», які зосереджені на п'яти ключових напрямках:

- адаптація людей до змін у швидкоплинному світі;
- екологія;
- доступна та якісна освіта і медицина;
- допомога при воєнних діях;
- розвиток громад шляхом залучення додаткових коштів (грантів) для реалізації соціальних проектів розвитку (фандрайзинг, робота з міжнародними донорами).

Фонд здобув найвищі 5 зірок у Національному рейтингу «Компас благодійності України», організованому Асоціацією благодійників України. А

проекти, такі як «Кіно заради перемоги!» та «Укриття: ЗСУ тримають фронт, ми – безпеку їхніх дітей», стали переможцями національного рейтингу соціальних ініціатив «Відповідальна країна».

Кожна неприбуткова організація потребує аналізу результатів її діяльності і це вірний шлях розвитку і зростання ефективності діяльності некомерційної організації та означає в свою чергу, що розробка об'єктивних показників, що відображають результат виконаної роботи, є однією з найважливіших цілей некомерційного сектора.

«Потреба в оцінці діяльності некомерційних організацій посилюється також таким явищем, як зростаюча конкуренція за ресурси в некомерційному секторі та існуючі в суспільстві сумніви щодо того, наскільки дбайливо і ефективно некомерційні організації витрачають кошти, у тому числі отримані з державного бюджету, і чи не зловживають вони своїми податковими привілеями» [43].

Слід зауважити, що в сучасних економічних умовах відсутня єдина універсальна методика оцінки діяльності неприбуткових небюджетних організацій. Бухгалтерський облік і бухгалтерська звітність є основним джерелом інформаційної бази для проведення аналізу господарської діяльності організації. Використання бухгалтерського обліку і звітності надає аналітичним висновкам обґрунтованості. Адже через аналіз господарської діяльності повною мірою реалізується і контрольна функція фахівців бухгалтерського обліку

Дослідження джерел показує [43], що в неприбуткових організаціях зміст аналізу помітно відрізняється від прибуткових. Аналіз діяльності неприбуткових організацій можна розглядати і як аналіз зовнішнього та внутрішнього середовищ. Для першого використовується в основному публічна (доступна) для зовнішніх користувачів інформація.

Питаннями оцінки економічної ефективності діяльності неприбуткових організацій приділяли увагу Савчук В. К. [65], Александрова Б. [4], Осадча О. [41], Зелікман В. [18] Откаленко О.М. [43] та інші.

Особливою заслугою вище перелічених авторів можна вважати те, що вони обґрунтували і детально описали концепцію ефективності неприбуткової організації за багатопараметричним підходом:

- «цільовий (якою мірою досягнуто цілі організації),
- ресурсний (наскільки організація забезпечена ресурсами),
- множини зацікавлених (як багато громадян, їх груп, організацій зацікавлено у діяльності тієї чи іншої НКО),
- соціального конструктиву (як громадськість ставиться до діяльності НКО)».

Вітчизняний дослідник Откаленко О.М. [43] пропонує визначати ефективність організацій третього сектору за трьома ключовими критеріями: економічною ефективністю, соціальною ефективністю та сталістю НКО. «Економічна ефективність організації полягає у її продуктивності та оптимальності співвідношення витрат і отриманих результатів діяльності. Соціальна ефективність означає відповідність її діяльності основній меті третього сектору – задоволенню соціальних потреб громадян. Під сталістю некомерційної організації розуміють стабільність її соціально-економічного стану» [43]. Параметрами ефективності некомерційних організацій можуть бути форма та якість системи підзвітності й аудиту, зовнішнього регулювання й фінансування, функції наглядової ради, громадського моніторингу [43].

На нашу думку економічну ефективність неприбуткових організацій слід розглядати комплексно, за показниками фінансового, соціального та екологічного ефектів. Найвагомим є соціальний ефект від діяльності неприбуткової організації, але визначити його у фінансовому еквіваленті досить складно.

Основним джерелом інформаційної бази для проведення аналізу господарської діяльності Благодійного фонду «МХП – Громаді» є дані бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності, аналітичні звіти й нефінансова звітність (додаток Ж, З). Використання даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності надає аналітичним висновкам обґрунтованості.

Тільки через аналіз економічної діяльності повною мірою реалізується й контрольна функція бухгалтерського обліку. Аналіз результатів діяльності організації проведемо у декілька етапів, а саме:

- аналіз динаміки та структури доходів фонду;
- аналіз фактичних витрат на утримання організації та витрат за програмами та грантами;
- оцінка результатів фінансової діяльності організації, визначення величини дефіциту або профіциту ресурсів організації;
- аналіз нефінансових показників.
- показники і аналізу

Аналіз організаційно-економічних показників діяльності Благодійного фонду «МХП - Громаді» узагальнено у додатку К.

Перелічені доходи не мають чіткого визначення напрямків використання та умов про повернення невикористаного залишку грошових коштів.

БФ понесені витрати за програмами та грантами у сумі 222173 т.грн, що майже в 2 рази перевищує аналогічні витрати за попередній період. Найбільше допомоги (40,22%) організація надала за програмою «Благодійна допомога при воєнних діях». За цією програмою фонд почав працювати тільки з 2022 року. Структура витрат за програмами та грантами за 2023 рік наведено рисунком у додатку К.

Витрати на оплату праці та витрати на єдиний соціальний внесок в складі статті «Витрати на заробітну плату та відповідні нарахування» за 2022 рік склали 2 841 тис. грн. (2021: 2 238 тис.грн.). Згідно Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» адміністративні витрати (статті «Витрати на заробітну плату та відповідні нарахування» та «Інші витрати») не можуть перевищувати 20% доходу організації у поточному році. Для 2022 року це співвідношення становило 8,1% (2021 рік - 15,0%).

На кінець 2022 року фонд мав накопичений фінансовий результат у сумі 76798.0 т.грн, що в 32 рази більше за показник у 2021 році. У відповідності до законодавства України, неприбуткові організації не мають власного капіталу,

який можна було б розподілити між учасниками. У разі припинення Фонду його активи повинні бути передані неприбутковим організаціям або державному бюджету. Накопичений результат діяльності Фонду Керівництво Фонду не вважає капіталом й тому не управляє ним. Позитивний накопичений фінансовий результат для благодійного фонду означає резерв ресурсів, які ще не освоєні за проектами та можуть бути використані у наступному році.

При проведенні аналізу необхідно звертати увагу на ризик ліквідності. Ризик ліквідності - це ризик того, що Фонд зіткнеться з труднощами при виконанні зобов'язань, пов'язаних з фінансовими зобов'язаннями. Дебіторська заборгованість за 2022 рік у організації представлена передоплатами у сумі 38479,0 т.грн, що включають аванси видані українським постачальникам за товари з категорії «Допомога при воєнних діях». Кредиторська заборгованість за 2022 рік у сумі 7889,0 т.грн складається з фінансової заборгованості та заборгованості працівникам з оплати праці. У фонді склався сприятливий платіжний баланс - дебіторська заборгованість перевищує кредиторську в майже 5 разів. Позиція ліквідності Фонду ретельно контролюється та управляється. Фонд має детальний процес складання бюджету та прогнозування грошових коштів, щоб забезпечити наявність належних грошових коштів для виконання своїх зобов'язань щодо оплати. Станом на 31 грудня 2022 року та 2021 року всі фінансові зобов'язання Фонду, засновані на договірних платежах, та мали бути сплачені протягом одного-трьох місяців.

Станом на 31 грудня 2024 року Фонд налічує 38 працівників. Зі збільшенням кількості громад з якими взаємодіє фонд, змінювалася кількість його працівників (2023: 34 чол., 2022:30 чол., 2021: 21 чол). Динаміка до збільшення відмічається у кризовий діапазон часу – війна, що обумовлено зростанням потреби в послугах благодійного фонду.

Результативність – вищий критерій діяльності будь-якої організації. Будь-яка некомерційна організація існує заради досягнення результатів у змінах окремих індивідів і суспільства в цілому. Однак результативність є також і однією з найважчих проблем для керівника некомерційної організації.

Відмінностей між суб'єктами підприємницької діяльності(СПД) та неприбутковими організаціями не так вже й багато, але вони вкрай значні. Найважливіші з них пов'язані саме з аспектом результативності.

Отже, визначальним результатом діяльності благодійного фонду є саме соціальний аспект. Для отримання інформації щодо результативності діяльності БФ «МХП-Громаді» проведемо аналіз його роботи з точки зору отримання соціального ефекту (додаток 3).

Соціальний ефект від організації роботи благодійного фонду підсилюють й наступні результати:

1. Змінена структура БО у зв'язку з новими запитами та потреби у громадах через повномасштабне вторгнення. Почали працювати:

- «Відділ національних проєктів, який вибудовує чіткі й зрозумілі принципи реалізації ініціатив всеукраїнського масштабу».

- «Відділ залучення соціальних інвестицій і партнерств зміцнює фінансову стійкість БО через залучення грантових коштів від міжнародних і національних інституцій та розбудову екосистеми стратегічних партнерств» [44].

2. «Рекордна кількість партнерств і донорів, яка збільшилася на 150% порівняно з 2022 роком, що дозволило залучити гранти для молодіжних програм, зміцнити продовольчу безпеку у громадах, відкрити освітні хаби в деокупованих громадах та забезпечити гуманітарну допомогу постраждалим регіонам».

3. «Отримана Міжнародна премія SABRE International Award за проєкт «Кіно заради Перемоги!» Світове визнання проєкту «Кіно заради Перемоги!» демонструє трансформаційну силу мистецтва й культури для об'єднання людей довкола національних цінностей, щоб мотивувати й підтримати їх.»

4. «БФ «МХП - Громаді» пройшов аудиторську перевірку PwC за Міжнародними стандартами аудиту (МСА) щодо фінансової звітності та отримав позитивну оцінку, що є показником прозорості й ефективного управління ресурсами, які надходять з кожним донатом» [44].

Висновки до розділу 1

В Україні відбуваються динамічні процеси, пов'язані з її європейським шляхом розвитку. Досвід європейських країн переконливо свідчить, що ефективною формою самоорганізації населення є неприбуткові організації, що орієнтуються не на певні фінансові результати, а на вирішення соціальних, культурних, медичних, екологічних та інших проблем.

Під неприбутковою слід розуміти організацію, установу яка одночасно відповідає вимогам, які визначені ПКУ.

Відповідно до даних Державної служби статистики України станом на 1 січня 2023 року питома вага неприбуткового сектору в загальній структурі офіційно зареєстрованих підприємств та організацій складала 24%. За 2023 рік їх кількість збільшилася на 3,2% (7006 од.) Стає все більше тих організацій, що займаються правами та потребами внутрішньо переміщених осіб та громадян, які постраждали від війни.

Кількість і стан розвитку неприбуткових організацій свідчить, що вони є реальним «третім сектором економіки», який акумулює значну кількість коштів держави та донорів.

Неприбуткові організації в Україні передбачають наявність різноманітних прав та інтересів громадян, з метою реалізації яких створюються відповідні організації, що зумовлює виділення значної кількості базових характеристик, які виступають критеріями для класифікацій неприбуткових організацій. В Україні всі неприбуткові організації можна поділити на три великі групи:

- 1) в залежності від джерел фінансування – бюджетні й небюджетні;
- 2) за особливостями оподаткування;
- 3) за ознаками неприбутковості. В українському законодавстві виділяють 18 видів неприбуткових організацій за ознаками неприбутковості.

Законодавство про неприбуткові організації складається з Конституції України, Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України, законів

України, що регулюють діяльність відповідної неприбуткової установи та організації. ПКУ регулює порядок нарахування та сплати податків неприбутковими організаціями, визначає критерії, за якими організація може бути визнана неприбутковою. Цивільний кодекс України (ЦКУ) встановлює загальні положення щодо діяльності юридичних осіб, включаючи неприбуткові організації, їх організаційно-правову форму, права та обов'язки.

Правила бухгалтерського обліку неприбуткової організації мають враховувати вимоги національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також умови неприбутковості з ПКУ. Ключовими стандартами є НП(С)БО 15 «Дохід» та 16 «Витрати».

Для розкриття теми кваліфікаційної роботи обрано Благодійний фонд «МХП-Громаді». На вибір об'єкту дослідження вплинуло: виключне значення благодійних організацій в контексті російсько-української війни; утвердження обліку як основного джерела інформації для ефективного управління благодійними організаціями. В своїй діяльності фонд охоплює 13 регіонів України (в т.ч. Дніпропетровську область), співпрацює з міжнародними та українськими донорами.

Кожна неприбуткова організація потребує аналізу результатів її діяльності. Потреба в оцінці діяльності некомерційних організацій посилюється у зв'язку з зростаючою конкуренцією за ресурси та існуючі в суспільстві сумніви щодо дбайливого і ефективного витрачання коштів, і чи не зловживають вони своїми податковими привілеями.

В сучасних економічних умовах відсутня єдина універсальна методика оцінки діяльності неприбуткових небюджетних організацій. Головним завданням аналізу економічних показників діяльності фонду є характеристика забезпеченості ресурсами й повноти їх використання. Бухгалтерський облік і бухгалтерська звітність є основним джерелом інформаційної бази для проведення аналізу господарської діяльності організації.

За результатами аналізу організаційно-економічних показників діяльності Благодійного фонду «МХП - Громаді» з'ясовано, що фінансову

потужність фонду зумовлює різноманітність джерел доходів та ефективна система забезпечення ресурсів для подальшої роботи організації та дотримання ліміту витрат на управління організацією.

Результативність – вищий критерій діяльності будь-якої організації. Визначальним результатом діяльності благодійного фонду є соціальний аспект. Для отримання інформації щодо результативності діяльності БФ проведено аналіз його роботи з точки зору отримання соціального ефекту за даними нефінансової звітності – «Звіт реалізованих проєктів- 2023» за соціальними індикаторами.

РОЗДІЛ 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА

2.1. Організація обліку та аспекти оподаткування неприбуткової організації БФ «МХП-Громаді»

Організація бухгалтерського обліку в організаціях - це система методів, способів, заходів, які забезпечують його оптимальне функціонування та розвиток відповідно до мети, цілей та місії. Бухгалтерський облік на підприємствах, в установах та організаціях ведеться безперервно з моменту реєстрації підприємства, установи, організації до моменту ліквідації.

Неприбуткові організації набувають статусу юридичних осіб відповідно до законодавства, що регулює існування і діяльність таких організацій. Організація бухгалтерського обліку для БФ «МХП-Громаді» розпочалася з дня її реєстрації та включення до Реєстру НПО. «Зареєстровані установи та організації (новостворені), які подали документи для внесення до Реєстру під час або впродовж 10 днів з дня державної реєстрації створення юридичної особи та які за результатами розгляду цих документів внесені до Реєстру вважаються неприбутковими організаціями для цілей податків з дня державної реєстрації створення юридичної особи» [46].

Для включення до Реєстру БФ були подані: заява за формою № 1-РН; копії установчих документів НПО.

БФ «МХП-Громаді» створив Наглядову раду (Правління) як найвищий орган ухвалення рішень та забезпечення виконання місії та мети Фонду. Правління очолюють голова – заступник голови правління МХП Юрій Мельник та чотири члени:

- Ада Роговцева – народна артистка України, Герой України;
- Алекс Ліссітса – член правління Ukrainian Agribusiness Club, CEO аграрної компанії ІМК;

- Олександр Домбровський – голова Global 100% RE Ukraine, експерт у сфері енергетики, зеленої енергетики, декарбонізації;
- Наталія Климова – ключова експертка з організації розвитку ICAP «Єднання».

«Наглядова рада контролює та підтримує організацію, забезпечуючи належне управління відповідно до законодавства та законних актів Фонду, а також несе відповідальність за забезпечення належної організації бухгалтерського та фінансового нагляду.

Ця структура дозволяє БФ ефективно організовувати діяльність, надавати підтримку нужденним, реагуючи на виклики, що виникають в умовах соціальних змін і криз.

С.Кейдалюк [5] стверджує, що «підходи до ведення обліку у НПО визначаються не лише характерними особливостями цих організацій в цілому, а і мають свої відмінності для кожного типу некомерційної організації (таких як, політичні партії, благодійні фонди, релігійні організації, громадські організації, ОСББ тощо)». Отже, на організацію бухгалтерського обліку НПО впливає профільний закон, який регулює його діяльність. Для БФ «МХП-Громаді» таким законом є ЗУ «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 05.07.2012 № 5073 [53]. За Законом № 5073 необхідно розуміння термінології щодо провадження основної діяльності БФ (рис. 2.1.).

Організація управління діяльністю благодійного фонду обумовлює потребу у формуванні системи інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень та контролю за їх діяльністю. Водночас, ефективне управління діяльністю благодійного фонду та успішний фінансовий менеджмент може бути забезпечений виключно системою бухгалтерського обліку, як основним джерелом інформації для прийняття рішень.

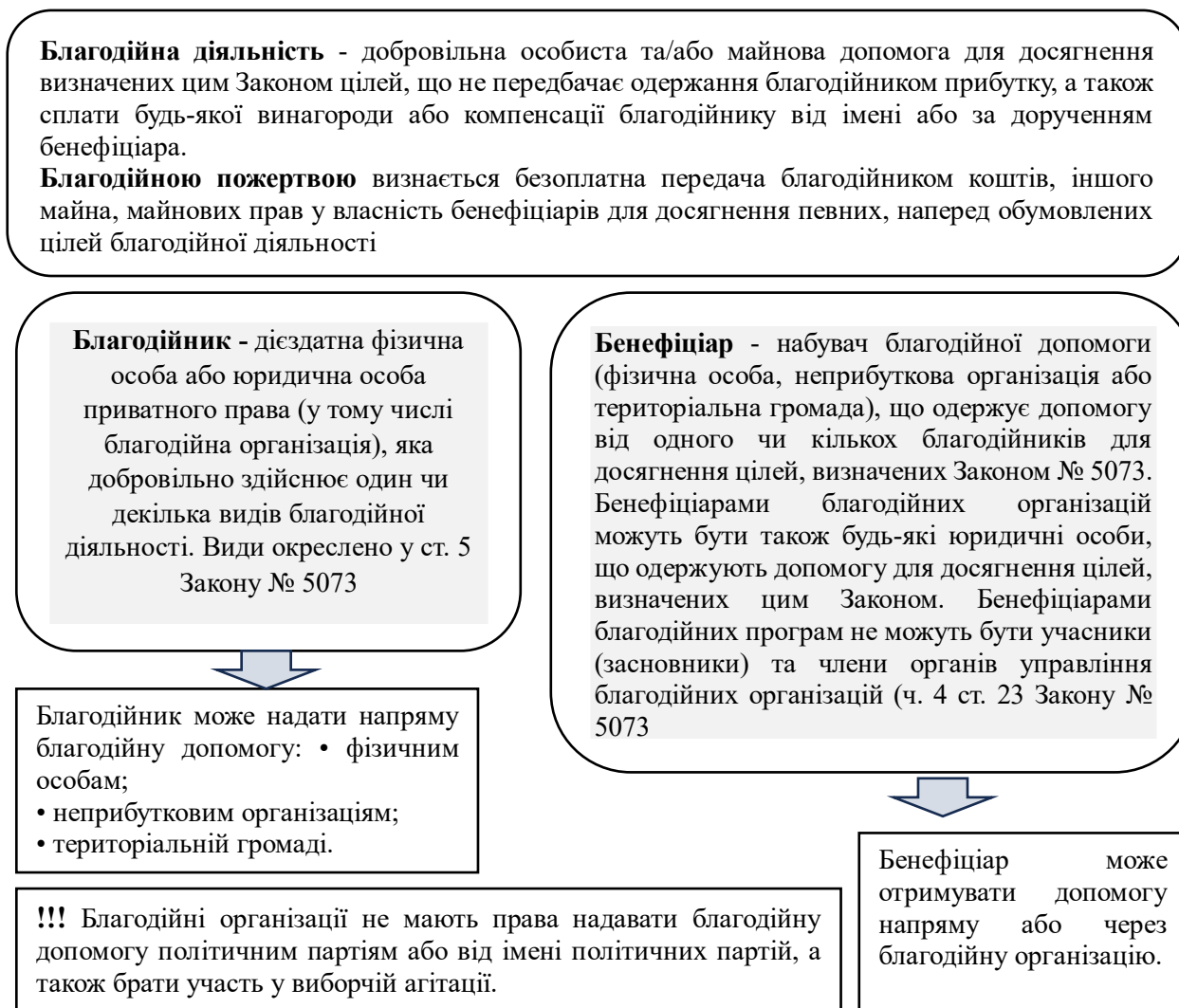


Рис. 2.1. Положення ЗУ «Про благодійну діяльність та благодійні організації», які впливають на організацію бухгалтерського обліку у благодійній організації

Джерело: [52]

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [54], який поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. Усі неприбуткові організації також зобов'язані вести бухгалтерський облік та формувати фінансову звітність. Проблематикою методологічного забезпечення процесу бухгалтерського обліку підприємств неприбуткового

сектору займалися такі вчені: Височан О. О. [12], Гура Н. О. [16], Машковська Л. В. [27], Савченко Н. М. [64], Снітко О. М. [67] та інші.

Вище перелічені фахівці наголошували, що кожний вид облікових робіт функціонує як технологічний процес, у результаті якого вхідні дані переробляються на вихідні. У вітчизняній науці та практиці, зокрема і у БФ, бухгалтерський облік як обліковий процес традиційно поділяють на три етапи: первинний облік; поточний облік; підсумковий облік. На рис. 2.3. наведено схему облікового процесу за етапами та процедурами обліку.

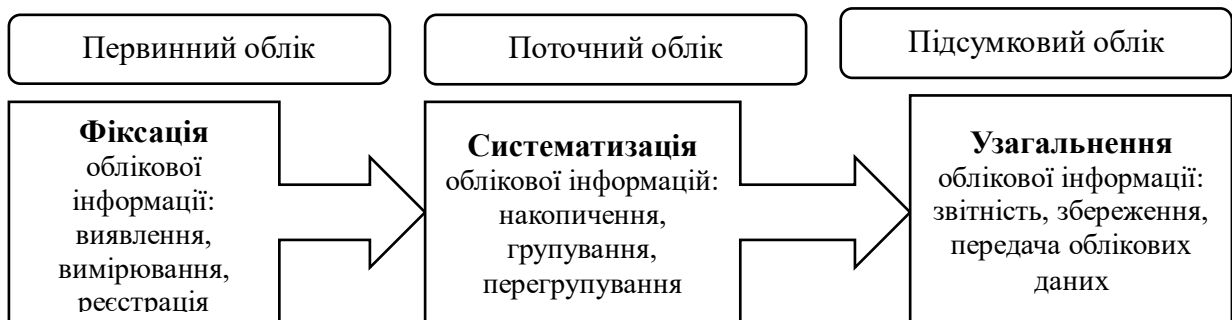


Рис. 2.3. Етапи та процедури облікового процесу

Джерело: [16]

Етапи обліку відображають черговість та рівень оброблення (фіксації, систематизації, узагальнення) облікової інформації. Етапи облікового процесу відрізняються один від одного не тільки послідовністю виконання облікових робіт (первинний облік передує поточному, поточний – підсумковому), а й різним рівнем оброблення облікової інформації. Так, рівень оброблення підсумкової інформації про господарську діяльність підприємства на порядок вище інформації поточного обліку, яка, водночас, на порядок вище первинної інформації.

Основою забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку у неприбуткових організаціях є сформована облікова політика. У БФ наказ про облікову політику складено з першого дня його започаткування (додаток М). Окремі процедури облікового процесу закріплені положеннями Наказу про облікову політику БФ.

Обліковою політикою встановлено форму організації бухгалтерського обліку: бухгалтерський облік веде бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером. До складу бухгалтерії входять ще 1 бухгалтер, який відповідає за різні напрями обліку, зокрема облік цільових надходжень, розрахунки з контрагентами, облік основних засобів і запасів, а також облік заробітної плати.

Особливістю роботи бухгалтерської служби у благодійному фонді є необхідність забезпечення прозорості діяльності та ведення окремого обліку для кожного джерела фінансування (включаючи гранти, пожертви та цільові надходження). Бухгалтерська служба тісно взаємодіє з усіма підрозділами фонду, що дозволяє узгоджувати фінансові рішення, забезпечувати контроль за дотриманням бюджету проєктів і своєчасно виконувати вимоги донорів щодо звітності.

Благодійна організація при веденні обліку користується загальними правилами НП(С)БО. В обліковій політиці фонду закріплено наступні елементи:

- для обліку об'єктів бухгалтерського обліку використовувати загальний План рахунків;
- обрано складання спрощеної фінансової звітності за НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» за ф. № 1-м, ф. № 2-м «Фінансовий звіт малого підприємства»
- об'єкти, що виступають елементом формування облікової політики є: *доходи* (відповідно до ПКУ [46] *доходи (прибутки) неприбуткової організації* використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами).

В зв'язку з цим в обліковій політиці БФ наведено їх класифікацію:

- кошти та майно набуто як пасивні доходи (проценти, дивіденди, страхові виплати і відшкодування, роялті тощо);

- майно, пожертвуване членами, громадянами, підприємствами, установами та організаціями, в т.ч. і міжнародними;
- благодійні внески та допомога, добровільні пожертвування (як цільові, так і нецільові) від фізичних та юридичних вітчизняних та іноземних осіб;
- кошти, що надійшли від спонсорів, благодійників, які можуть робити добровільні пожертвування на користь організації в грошовій або іншій формі;
- кошти, що надійшли від продажу власного майна організації та спрямовані в статутну діяльність;
- доходи від курсових різниць; доходи від продажу валют;
- кошти, що надійшли від ведення підприємницької діяльності; цільове фінансування

Витрати: для визнання витрат використовується метод нарахування, тобто попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг витратами не визнається. Наведено їх класифікацію відповідно до податкового законодавства:

- гранти; гуманітарну допомогу; надходження у вигляді благодійної допомоги та пожертвувань;
- доходи від здійснення діяльності, передбаченої статутом; надходження від власників (засновників) організації;
- майно, отримане від інших некомерційних організацій після їх ліквідації; доходи від використання власності ННО;
- пасивні доходи.

Витрати на утримання та управління неприбуткової організації формуються за складом цих витрат, передбачених п. 18 НП(С)БО 16 «Витрати» (додаток Н). Для відображення витрат передбачено використання рахунків класу 9 «Витрати діяльності».

В обліковій політиці БФ закріплені питання щодо документування господарських операцій та документообігу. Первинні документи є основою для підтвердження проведених операцій. Для контролю та впорядкування

оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. «Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування» [54]. Ведення бухгалтерського обліку підприємствами на безперервній основі, навіть в умовах воєнного стану, є компонентом забезпечення стійкості економіки.

Кожен документ, окрім матеріального носія, повинен мати відповідні реквізити. Працівники, які приймають первинні документи, перевіряють їх за формою і змістом: встановлюють наявність у документі обов'язкових реквізитів і відповідність відображеної в документі господарської операції чинному законодавству, а також логічну узгодженість окремих показників операції. До обов'язкових реквізитів документів, які визначено ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», віднесено:

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції

У неприбуткових організаціях документування фактично не відрізняється від звичайних підприємств.

Наприклад, отримання запасів – акт приймання-передачі, накладна, ТТН; витрачення ПММ – подорожній лист чи інший документ (акт) на списання тощо. При отриманні готівки – прибутковий касовий ордер, видачі – видатковий. Головне, щоб були усі обов'язкові реквізити у первинних документах.

Проаналізувавши перелік первинних документів, що використовує БФ, нами було систематизовано первинні документи за ознаками змісту господарських операцій (передача благодійної допомоги: адміністративні витрати та витрати на проекти; надходження грошових коштів, матеріальних цінностей).

Крім первинних документів, операції з отримання благодійної допомоги та її передачі мають особливий супровід. Так, наприклад, БФ придбав автомобіль для подальшої передачі певній військовій частині.

Документальний супровід таких операцій наступний:

1. Отримання від військової частини листа-запиту про потребу в автомобілі (лист в довільній формі).
2. Наказ, згідно якого фонд приймає рішення оформлення процедури купівлі авто для задоволення потреб військової частини.
3. Оформлення договору купівлі-продажу/ дарування (або іншого виду договору) авто між фондом і юридичною/фізичною особою.
4. Договір та/або Акт приймання-передачі авто по факту його отримання фондом та передачею бенефіціару.

Традиційно одним з основних фінансових документів благодійних організацій є Кошторис. В законах, якими регламентується діяльність різних неприбуткових організацій, поняття кошторису, калькуляції не вживається. Там пишуть про доходи і витрати організації, інформацію про які неприбуткова організація має розкривати (наприклад, ч. 3 ст. 17 «Закону про благодійність»). Але в статутах прямо зазначається про обов'язкове складання кошторису, з ним пов'язане цільове використання коштів благодійної організації.

Безпосередньо кошторис, пов'язується з благодійною програмою або стратегією організації, тому що відображає основні напрямки роботи організації у фінансовому плануванні та виконанні, адміністративні витрати. Для неприбуткової організації кошторис виконує роль звітнього документа, в якому підбивають підсумки фактично отриманих доходів і понесених витрат по всім проектам та напрямкам діяльності.

Такий документ затверджується зборами членів організації раз або два на рік. Затвердження свідчить про те, що члени організації погоджуються з видами отриманих доходів та видами понесених витрат та їх сумами, що є підставою для підтвердження цільового використання коштів та дотриманням вимог ст. 133.4 ПКУ. Тому при податковій перевірці затверджений керівним органом організації кошторис захищає неприбутковість благодійної організації.

Форма цього звіту затверджена обліковою політикою БФ та процедурами організації, тому вона є цілком довільною для благодійної організації. Кошториси благодійного фонду можна поділити на два види (рис. 2.2.)

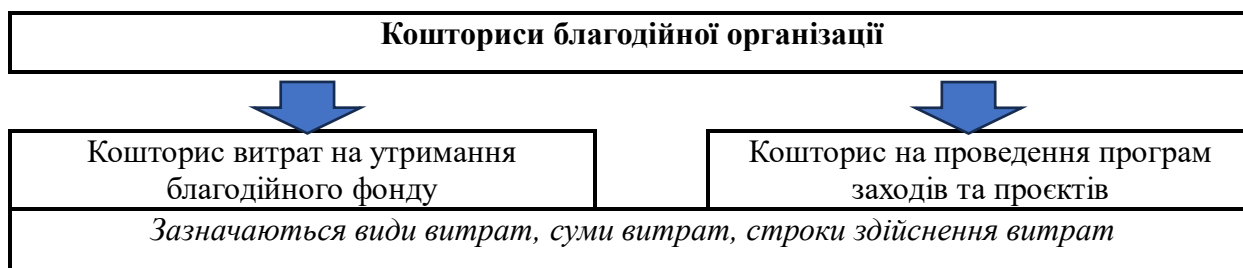


Рис. 2.2. Види кошторисів БФ «МХП-Громаді»

Перед складанням кошторисів благодійний фонд проводить аналіз надходження передбачуваних доходів і попередніх витрат за такими основними ознаками:

- види доходів і витрат;
- суми доходів і витрат;
- строки надходження доходів і здійснення витрат.

При складанні кошторису благодійний фонд може скористатися одним з трьох методів (таблиця 2.1):

Таблиця 2.1

Методи складання кошторису для благодійних фондів

<i>Метод 1:</i>	визначається сума доходів, і вже за сумою доходів плануються витрати благодійної організації. Наприклад, неприбуткова організація одержує грант на проведення досліджень у рамках своєї діяльності.
<i>Метод 2.</i>	визначається сума фактичних витрат, які необхідно здійснити для утримання благодійної організації або проведення конкретного заходу, потім плануються джерела, суми і строки надходження доходів. Застосування цього методу можливе, коли у організації немає постійного джерела доходів. Такий метод можна використовувати для реалізації окремих проєктів.
<i>Метод 3.</i>	комбінований метод, при якому неприбуткова організація планує витрати і доходи. Частина доходів і витрат неприбуткової організації є постійною. Такий метод можуть застосовувати організації, що мають як постійні доходи у вигляді членських внесків, так і інші, менш прогнозовані, джерела у вигляді різних видів фінансової допомоги. Найчастіше на практиці під час складання кошторису доходів і витрат використовується комбінований метод.

Джерело: [40]

Також при складанні кошторису на рік здійснюється розбиття за місяцями (кварталами). І декількома видами діяльності, які може здійснювати неприбуткова організація. Після складання і затвердження кошторису в наступний період або після реалізації запланованого проєкту аналізуються фактичні суми здійснених доходів і витрат на підставі даних бухгалтерського обліку, а також аналіз відхилень.

«Кошторис (фінансовий план) має бути як плановий (на початку року), так і фактичний (на кінець року, виконання кошторису). Тільки за допомогою даного документа в ході податкової перевірки можна обґрунтувати відсутність розподілу доходу (прибутку) між учасниками, зв'язок доходів і витрат зі статутною діяльністю НПО. Кошторис (фінансовий план) є основою господарської діяльності НПО. За результатами року (чи кілька разів на рік) складається також звіт про виконання кошторису (фінансового плану), що є необхідною умовою контролю витрачання цільових коштів (без звіту кошторис/фінансовий план просто втрачають сенс)» [76].

Розмір витрат на утримання благодійної організації не може перевищувати 20% кошторису такої організації в поточному році.

«Кошторис (або управлінська фінансова звітність) потрібний засновникам, донорам, благодійникам, членам та співробітникам організації, податковим органам. Якщо, благодійна організація або фонд займаються публічним збором коштів, вони мають викладати звітність про використання коштів у відкритому доступі для користувачів, які бажають переконатися у прозорості або підзвітності даної благодійної організації, і це скоріше не обов'язок, а правило гарної репутації для сектору неприбуткових організацій» [76].

«Що стосується благодійних організацій, які отримують благодійні внески через благодійні СМС-повідомлення, тут виникає обов'язок звітування про використання таких коштів на веб-сайтах благодійних організацій згідно статті 7 ЗУ «Про благодійну діяльність та благодійні організації» [76].

Електронний документообіг (ЕДО) у БФ організовано через використання програмних продуктів (М.Е.Дос, BAS Облік для неприбуткових організацій та інші). Документообіг починається з реєстрації вхідних документів, таких як грантові угоди, акти виконаних робіт, рахунки чи накладні тощо. Реєстрація здійснюється в електронному вигляді через сканування або пряме завантаження документа в програму. Документу присвоюється номер, визначається його статус та відповідальна особа. Відповідальні працівники переглядають документи через платформу, після чого відбувається їхня електронна візуалізація та погодження. У разі потреби документи повертаються на доопрацювання з відповідними коментарями. Документи, що пройшли перевірку, направляються на затвердження керівництву фонду, яке використовує електронний підпис.

Архівування документів здійснюється автоматично у центральній базі даних. Схема ЕДО благодійного фонду також включає інтеграцію з зовнішніми системами, такими як державні реєстри, податкові органи чи платіжні системи, що дозволяє оптимізувати обмін інформацією та мінімізувати паперовий документообіг. Така система забезпечує ефективність роботи фонду, скорочує витрати на обробку документів і знижує ризик помилок чи втрати даних.

Систематизація облікової інформації на етапі поточного обліку, яка здійснюється у відповідних облікових регістрах з використанням таких облікових процедур, як реєстрація, накопичення, бухгалтерські проведення на синтетичних та аналітичних рахунках, дозволяє отримати інформацію, потрібну для контролю та управління господарською діяльністю.

Групування первинної інформації на стадії поточного обліку здійснюється системно, як правило методом подвійного запису, що дозволяє одночасно вирішувати два основних завдання – контролювати методичну коректність та законність здійснення облікових процедур та забезпечувати отримання систематизованої облікової інформації у необхідному для складання звітності розрізі.

На цьому етапі формуються аналітичні звіти (додаток Н), бухгалтерські довідки, фактичні кошториси, регістри аналітичного та синтетичного обліку у програмі BAS Бухгалтерія.

На етапі поточного обліку застосовується робочий план рахунків, що є додатком до наказу «Про облікову політику підприємства» та розроблено відповідно до особливостей самого підприємства та здійснюваних операцій, визначає зміст аналітичного обліку.

Досліджуючи питання облікового відображення операцій при здійсненні діяльності НПО Н.Гура зазначає, що «використання елементів методу бухгалтерського обліку має здійснюватися з врахуванням специфіки нових об'єктів обліку, які виникають в результаті такої діяльності» [16, с. 3].

Робочий план рахунків також включає рахунки для обліку активів (основних засобів, запасів, грошових коштів), зобов'язань (перед постачальниками, працівниками, державними органами) та капіталу.

«При обліковому відображенні наявності та використання вже залученого фінансування ННО також стикаються з низкою методологічних проблем, адже не завжди методики обліку, що доречні для використання комерційними підприємствами, можуть бути без адаптації застосовані в обліку неприбуткових організацій» [12].

Особливістю робочого плану рахунків є те, що він включає субрахунки для окремого обліку надходжень за різними джерелами фінансування: грантами, пожертвами, цільовими внесками чи іншими доходами.

Наприклад, у межах рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» створюються субрахунки для обліку коштів від різних донорів чи окремих програм фонду. Це дозволяє забезпечити прозорість у використанні коштів і надавати звітність відповідно до умов грантів чи договорів із благодійниками.

Для відображення витрат у робочому плані рахунків також передбачаються субрахунки, що деталізують напрямки витрат відповідно до статутних завдань фонду. Це дає змогу аналізувати ефективність використання ресурсів у розрізі проєктів або програм.

В таких умовах бухгалтер намагається пристосовувати практику ведення обліку цільового фінансування до норм законодавства та вимог донорів, а це, в свою чергу, передбачає побудову розгалуженої системи аналітичного обліку в розрізі як джерел надходжень фінансування, так і напрямів його використання.

Методика ведення обліку у небюджетних неприбуткових організаціях має сприяти отриманню максимального соціального ефекту від залучених фінансових ресурсів та надання управлінському персоналу інформації для прийняття рішень в короткостроковому та довгостроковому періодах.

Тому важливим є правильно побудувати облік у благодійної організації з врахуванням їх основної діяльності, зокрема, ведення обліку доходів та витрат в розрізі проєктів що реалізуються, програм, грантів, та діяльності з забезпечення функціонування БФ.

«Облік цільових доходів у небюджетних неприбуткових організаціях є однією з найбільш спірних і складних проблем, що потребує напрацювання методики відображення таких доходів залежно від виду конкретної неприбуткової організації, та має знаходити відображення у обліковій політиці ННО» [12].

Ведення обліку фінансування є основною прозорою діяльністю БФ та відображення у звітності результатів їх роботи. Всі цільові надходження від донорів та партнерів повинні бути відображені в бухгалтерському обліку в розрізі напрямів використання. Серед джерел фінансування діяльності БФ виділяють: фінансування від пов'язаних сторін, фандрайзинг, цільові гранти від інших донорів, інші надходження.

Благодійний фонд, не здійснює комерційної діяльності, тому пошук джерел фінансування або фандрайзинг є важливою складовою їх діяльності як суб'єкта господарювання. Фандрайзинг є критично важливою ланкою робіт у будь-якій небюджетній неприбутковій організації. Для забезпечення діяльності БФ ресурси можуть залучатись у такі способи як: звернення з проханням до донора, масові акції із залучення коштів, грантові конкурси, волонтерство, взаємовигідне партнерство, субсидування, надання платних послуг, збирання пожертв, кредитування.

Сама діяльність із залучення ресурсів також передбачає понесення витрат на її здійснення. Класифікація витрат фандрайзингу передбачає виділення наступних категорій витрат:

- витрати на пошук донора;
- витрати на підготовку та подання проєкту;
- витрати, пов'язані з отриманням ресурсів.

Отже, витрати фандрайзингу – це витрати благодійної організації, пов'язані з пошуком та залученням ресурсів для своєї основної діяльності та забезпечення поточних потреб організації.

Тому, нами рекомендовано виокремити «витрати на фандрайзинг» в окрему категорію з характерними ознаками, як аналітичну статтю цільових витрат з виокремленням на субрахунку 2-го порядку 949.2 «Витрати на фандрайзинг». Водночас отримані за результатами фандрайзингу цільові надходження та витрати на здійснення таких заходів потребують правильного облікового відображення. Побудова аналітичного обліку цільового

фінансування залежить від інформаційних потреб органів управління організації та вимог донорів.

Кожна неприбуткова організація отримує фінансування як для конкретних заходів, проєктів, програм (цільове фінансування) або в цілому на забезпечення статутної діяльності (нецільове фінансування), тому для побудови ефективної та раціональної системи облікового відображення таких надходжень необхідно деталізувати джерела фінансування з використанням окремих субрахунків та аналітичних рахунків для кожного виду надходжень з метою подальшого контролю за використанням такого фінансування.

Облік цільового фінансування рекомендовано вести на двох рівнях:

перший – види джерел фінансування (благодійна допомога, інші цільові надходження тощо);

другий – проєкти, програми, гранти.

Третій – джерело фінансування отримано за результатами фандрайзингу.

Головною причиною, що передбачає таку побудову обліку є визнання цільового фінансування доходом лише при понесенні витрат, пов'язаних з ним, що, в свою чергу, дозволяє розбити сам процес фінансування діяльності ННО на окремі етапи відповідно до особливостей відображення в обліку.

Адже контроль за цільовим фінансуванням здійснюється як при отриманні, так і при використанні для визначених потреб.

На підсумковому етапі організації обліку відбувається підготовка звітності. У відповідності до вимог діючого законодавства, кожна неприбуткова організація повинна звітуватися по результати своєї діяльності перед:

- контролюючими органами (податкова, статистика);
- донорами та благодійниками;
- засновниками.

Своєчасність та правильність формування звітності - один з елементів, які свідчать про прозорість та легальність діяльності організації.

Вихідні документи, зокрема звітність для донорів, податкових органів або інших зацікавлених сторін, створюються безпосередньо у системі. Вони підписуються електронними підписами відповідальних осіб і надсилаються адресатам у цифровій формі через захищені канали зв'язку.

Основними нормативно-правовими актами, які регулюють оподаткування неприбуткових організацій є Податковий кодекс України та Порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру.

Неприбутковий статус благодійного фонду не означає відсутність податків. БФ «МХП-Громаді» може стати за певних умов, платником наступних податків (таблиця 2.5)

Таблиця 2.5

**Податки, платником яких може стати неприбуткова організація
за певних умов**

№	Податок	Коментар/умови сплати
1	2	3
1	Податок на прибуток*	У разі порушення умов неприбутковості НПО визначає суму податку на прибуток самостійно на основі суми операції (операцій) нецільового використання активів (розподілу прибутку). При цьому ставка становить 18% з усієї суми такого доходу, а не з різниці між доходами та витратами НПО
2	ПДВ	Якщо НПО має операції з постачання товарів, робіт, послуг, та загальний дохід від такої діяльності перевищує 1 млн грн, то тоді треба реєструватися платником ПДВ. Благодійні допомоги в такий дохід не рахуються, тільки операції з постачання. Наприклад, не є об'єктами обкладання ПДВ благодійні внески, гранти, нецільова фінансова допомога. Однак, потрапляє під загальний дохід для обкладання ПДВ: надходження від продажу товарів (книжок, журналів, іншої поліграфічної продукції), надходження від консультаційних і освітніх послуг, за різні наукові чи аналітичні дослідження, дохід від продажу основних засобів, безоплатна видача товарів чи безоплатне надання послуг
3	пільги з ПДВ	для благодійних організацій – надання благодійної допомоги, у т.ч. постачання товарів, послуг (пп. 197.1.15 ПК); харчування дітей, постачання реабілітаційних послуг

Продовж.табл. 2.5

1	2	3
4	податок на репатріацію (на доходи нерезидента)	Такий податок сплачується, якщо НПО виплачує доходи нерезидентам-юрособам, наприклад, з орендної плати (15%), фрахт (6%). Ставки можуть бути іншими, якщо передбачені міжнародним договором. При цьому подається податкова декларація з податку на прибуток (це не означає втрату неприбуткового статусу)
5	інші податки (податок на землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки)	Пільги тут теж можуть бути. Наприклад, міські ради можуть звільняти НПО від сплати земельного податку.
<p><i>*Примітки.</i> Серед операцій, які можуть спричинити втрату «неприбуткового» статусу, можна виділити такі:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Здійснення витрат, не передбачених кошторисом. - Перевищення адміністративних витрат благодійної організації більше 20% доходу за рік - Розподіл доходів серед учасників (членів) організації - Виплата матеріальної допомоги працівникам: <p>якщо неоподатковувана (матеріальна допомога разового характеру, що надається окремим працівникам за сімейними обставинами, на оплату лікування тощо, не входить до фонду оплати праці) – розподіл доходів і загроза для «непідприємницького» статусу;</p> <p><i>Виняток:</i> Якщо матеріальна допомога оподатковувана (яка входить до фонду оплати праці) для неприбуткового статусу не є загрозою.</p>		

Джерело: [35]

Таким чином, організація бухгалтерського обліку в БФ «МХП-Громаді» сприяє дотриманню його статусу, забезпечує відповідність відображення господарських операцій чинним нормативно-правовим актам, а отже задоволенню потреб користувачів в їх послугах.

2.2. Бухгалтерський облік фінансування благодійного фонду

Доходи БФ залежно від способу отримання поділяються на цільові, нецільові.

Правила бухгалтерського обліку благодійного фонду повністю підпорядковані вимогам НП(С)БО, а також умови неприбутковості з ПКУ.

Ключовим стандартом для обліку фінансування неприбуткової організації є НП(С)БО 15 «Дохід».

Особливість яка притаманна для всіх неприбуткових небюджетних організацій є облік цільового фінансування, який підпорядковується спеціальним правилам під час визнання доходів. Так, до цільового фінансування відносяться кошти (або інші активи), які отримуються НПО для фінансування конкретних програм, заходів, покриття своїх планових витрат, наприклад субсидії, дотації, цільові внески та гуманітарна допомога. Такий облік ведеться на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження».

На рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога). Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо. «За кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображаються кошти цільового призначення, для фінансування певних заходів, за дебетом - використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум» [19]. Аналітичний облік ведуть за їх призначенням та джерелами надходжень на субрахунках.

На бухгалтерський облік фінансування впливають:

- цільовий або нецільовий характер фінансування;
- форма фінансування – грошові кошти, запаси, основні засоби, роботи, послуги.

Бухгалтерський облік цільового фінансуванням у БФ базується на такому підході: цільовим фінансування є лише надходження, що мають конкретне призначення; нецільове фінансування – це ресурси, які неприбуткова організація отримує без чітко визначеного цільового призначення. Проте вони мають бути спрямовані на реалізацію статутної діяльності.

Отже, усі надходження фонду поділяються на цільове та нецільове

фінансування. Цільове фінансування (цільові ресурси) включає гранти, гуманітарну допомогу, благодійну допомогу, спрямовані на реалізацію конкретних програм або проєктів. Нецільові надходження (ресурси) можуть використовуватись на утримання благодійного фонду, якщо це передбачено внутрішніми положеннями та погоджено з донорами.

При відображенні в обліку процесу фінансування важливо розуміти облікові наслідки на різних його етапах.

Поступове визнання цільового фінансування доходами здійснюється по мірі використання таких коштів. Для обліку такого доходу використовується субрахунок 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» або 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

На відміну від цільового фінансування безоплатно отримані грошові кошти (інші активи, безоплатно отримані послуги) відрізняються відсутністю прив'язки до конкретних цілей і програм. Їхній облік ведеться одразу з використанням субрахунків 718 та 745, тобто рахунок обліку цільового фінансування 48 у даному разі не використовується.

Різниця між згаданими субрахунками 718 та 745 узагальнена у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Характеристика рахунків з обліку доходів благодійної організації			
Субрахунок	Визнання доходу від:		Приклади
	безоплатних активів	цільового фінансування	
718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	оборотні активи (виняток – фінансові інвестиції)	пов'язане з операційною діяльністю	-безоплатно отримані грошові кошти, товари, інші виробничі запаси; -визнання доходом цільового фінансування для придбання товарів чи інших запасів у періодах його витрачання, виплати зарплати, сплати ЄСВ за рахунок таких коштів
745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	необоротні активи; фінансові інвестиції	пов'язане з фінансовою та інвестиційною діяльністю, у т.ч. фінансування капітальних інвестицій	- безоплатно одержані: транспортні засоби, комп'ютерні програми, меблі, інвентар, комп'ютери, цінні папери тощо; - витрачання коштів цільового фінансування на придбання транспортних засобів, комп'ютерних програм, меблів, інвентарю, комп'ютерів, цінних паперів тощо

Джерело: на основі [19]

Під час відображення доходу використовують принцип нарахування. Тобто доходи визнають не за передплатою (отриманням коштів), а саме за нарахуванням – коли всіх умов для визнання доходу дотримано. Так, дохід визнають під час «збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)», за умови що «оцінку доходу може бути достовірно визначено» [31]. При цьому для окремих операцій БФ прописано свої критерії визнання доходу.

При формуванні бухгалтерських записів важливим є визначення дати визнання доходу, які базуються виключно на положеннях НПСБО 15 (табл.2.7).

Таблиця 2.7

Дата визнання доходів

<i>Види доходів</i>	<i>Дата визнання</i>
Дохід від цільового фінансування	Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування п. 17 НПС(С)БО 15
	Цільове фінансування капітальних інвестицій визнають доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів п.18 НПС(С)БО 15
	Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів відображають у доході одночасно з визнанням дебіторської заборгованості п. 19 НПС(С)БО 15
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів)	Дохід від реалізації визнають у разі наявності всіх наведених нижче умов (п.8 НПС(С)БО 15): - покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); - підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); - сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; - є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені
Дохід від надання послуг (виконання робіт)	З огляду на ступінь завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції (п.п. 10 - 14 НПС(С)БО 15).
Проценти	Визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди (п.20 НПС(С)БО 15).
Роялті	За принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди (п. 20 НПС(С)БО 15).

Джерело: сформовано на основі [31]

Закцентуємо увагу на двох найпоширеніших для БФ операціях – отриманні цільового фінансування (благодійна допомога) та надходженні нецільових коштів, як-от процентів, виручки від реалізації товарів (для статутних цілей), подарунків.

Благодійна допомога – характерна стаття доходу благодійної організації. Вона може бути як у грошовій формі, так і у товарній. Допомога має зазвичай конкретну ціль, відповідно до проєктів організації. Питання благодійної допомоги регулює Закон про благодійну діяльність № 5073 та благодійна допомога має свої ознаки:

- передання у власність коштів, товарів, основних засобів, надання послуг, виконання робіт іншій особі.

- передання безоплатне - будь-яка винагорода за таку передачу не передбачається.

- передання з певною наперед обумовленою метою і використання має відбуватися саме відповідно до цієї мети.

- для досягнення визначених Законом № 5073 цілей (цілями благодійної діяльності є надання допомоги для сприяння законним інтересам бенефіціарів у сферах благодійної діяльності, визначених цим Законом, а також розвиток і підтримка цих сфер у суспільних інтересах).

БФ «МХП -Громаді» за 2023 рік отримало фінансування у вигляді безповоротної фінансової допомоги, добровільних пожертвувань на суму 249356427,0 грн., зокрема, благодійної допомоги – 123314288,0 грн. та суми коштів, спеціальних засобів індивідуального захисту, технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів та ін. – 126042139,0 грн.

У бухгалтерському обліку благодійна допомога відображається за рахунком 48 (табл. 2.8). Отримання благодійної допомоги оформлюється договором на надання благодійної допомоги. В договорі прописується сума

коштів (дані про товар), цілі використання, умови звітності за цільове використання коштів перед благодійником.

Таблиця 2.8

Облік цільового фінансування

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Благодійна допомога на придбання автомобіля				
1	Отримано благодійну допомогу на придбання авто	311, 301	484	524 000,0
2	Перераховано кошти на придбання авто, засобів захисту	631	311	524 000,0
3	Оприбутковано авто, що передаватиметься ЗСУ	209	631	524 000,0
4	Передано авто ЗСУ	94	209	524 000,0
5	Відображено дохід від цільового фінансування	484	745	524 000,0
6	Списано на фінансовий результат витрати	79	94	524 000,0
7	Списано на фінансовий результат доходи	745	79	524 000,0
Благодійна допомога товарами				
1	Отримано благодійну допомогу товарами	209	482	113 000,0
2	Передано товари як благодійну допомогу	94	209	113 000,0
3	Відображено дохід від цільового фінансування	48	718	113 000,0
4	Списано на фінансовий результат витрати	79	94	113 000,0
5	Списано на фінансовий результат доходи	718	79	113 000,0
Гранти та їх використанні				
1	Надійшли кошти цільового фінансування (грант)	311	377	360 000
		377	482	360 000
2	Отримано обладнання	152	631	360 000
3	Здійснено розрахунки з постачальником	631	311	360 000
4	Визнано доходами майбутніх періодів вартість придбаного обладнання	482	69	360 000
5	Уведено в експлуатацію обладнання	104	152	36 000
6	Нараховано амортизацію на обладнання	92	131	2 000
7	Визнано доходи у сумі пропорційній амортизації обладнання, придбаного за рахунок цільового фінансування	69	745	2 000

Джерело: складено за даними БФ «МХП-Громаді»

Окремої уваги потребують облік гуманітарної допомоги, який має свої особливості. На підставі Закону України «Про гуманітарну допомогу» №1192 від 22.10.1999 р. «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» [55].

З 01.03.2022 року та в період воєнного стану в Україні КМУ врегулював порядок оформлення гуманітарної допомоги окремою Постановою №174. У відповідності до внесених змін, визнання гуманітарної допомоги, яка ввезена з-за кордону, відбувається при подачі декларації на митному пункті пропуску. Допомога, яка придбана в Україні, яка не перетинає митний кордон, відповідно не подається декларація та не здійснюється її реєстрація, то така допомога може бути визнана гуманітарною допомогою, за загальними правилами, які встановлює ЗУ «Про гуманітарну допомогу». При закупівлі на території України за кошти донорів дана допомога буде вважатись благодійною, а не гуманітарною.

Відповідно до Порядку бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги одержану гуманітарну допомогу у вигляді грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей отримувач відображає за дебетом рахунків обліку грошових коштів, товарів, запасів та іншого майна в кореспонденції із рахунком 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Таким самим записом отримана гуманітарна допомога у вигляді грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей відображається і набувачами. Вартість гуманітарної допомоги, одержаної у вигляді виконання робіт, надання послуг, набувачі відображають за дебетом рахунку 23 «Виробництво» у кореспонденції з рахунком 48 із одночасним відображенням цих витрат за кредитом рахунку 74 «Інші доходи», субрахунком 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» і дебетом рахунку 48. Якщо виконані роботи гуманітарної допомоги мають капітальний характер (будівництво, спорудження), то їхня вартість

відображається за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і кредитом рахунку 48. Передача 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.

Є декілька варіантів, коли неприбуткова організація може бути задіяна в процесі отримання та надання гуманітарної допомоги: неприбуткова організація є отримувачем і набувачем одночасно; неприбуткова організація є отримувачем гуманітарної допомоги для передачі кінцевим набувачам гуманітарної допомоги; неприбуткова організація задіяна в процесі отримання гуманітарної допомоги опосередковано.

Розглянемо найпоширеніший варіант, коли неприбуткова організація є отримувачем гуманітарної допомоги для передачі кінцевим набувачам гуманітарної допомоги. Так, уся отримана гуманітарна допомога повинна бути оприбуткована та відображена в бухгалтерських регістрах неприбуткової організації. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Митна вартість отриманих від іноземних донорів товарно-матеріальних цінностей відображаються у бухгалтерському обліку і звітності в грошовій одиниці України шляхом перерахунку суми в іноземній валюті відповідно до НПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» та Порядку бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги. Опис проведення та первинних документів за різними варіантами передачі гуманітарної допомоги наведено у таблиці 2.3.

У разі відсутності обліку щодо отримання та цільового використання гуманітарної допомоги вона вважається використаною не за цільовим призначенням.

У благодійному фонді мали місце такі надходження, коли під час їх отримання не передбачено, на що конкретно їх мають витратити. Тобто умовами отримання надходжень не визначено, на які саме статутні цілі їх слід направити.

Такі отримані неприбутковою організацією нецільові надходження, пасивні доходи, а також доходи від проведення статутної діяльності (наприклад, здавання в оренду майна для виконання статутних цілей) відображають із застосуванням відповідних рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності», використовуючи відповідні критерії визнання з НП(С)БО 15. Для таких доходів рахунок 48 не використовують, так як вони не є цільовим фінансуванням.

Таблиця 2.3

**Бухгалтерський облік передачі гуманітарної допомоги
кінцевим її набувачам**

Опис бухгалтерської операції	Первинні документи	Бухгалтерський запис	
		Дт	Кт
1.Оприбуткування гуманітарної допомоги:			
Відображення вартості отриманої гуманітарної допомоги у вигляді запасів для передачі набувачам. Вартість переноситься з отриманих супровідних документів. Перераховується за курсом НБУ на дату отримання гуманітарної допомоги. Курс НБУ для зручності можна брати на дату, яка проставлена в Декларації, що сформована для проходження митного оформлення.	Декларація та один із документів: 1.Товарно-транспортна накладна міжнародна (CMR) 2.Перелік товарів гуманітарної допомоги з їх вартістю та характеристиками (інвойс) 3.Будь-який документ, який вказує вартість гуманітарної допомоги 4.Акт оцінки справедливої вартості у разі відсутності вартості	20	485
2.Юридична особа передає надалі кінцевим набувачам:			
Безкоштовна передача іншій неприбутковій організації для передачі кінцевим набувачам	Договір надання гуманітарної допомоги. Акт приймання-передачі	68	20
Списується на витрати діяльності датою подання Звіту про цільове використання гуманітарної допомоги	Звіт про цільове використання (вільна форма, не затверджена законодавством).	94	68
Визнається дохід від цільового фінансування		485	718
3.Кінцевий набувач — фізичні особи:			
Передано гуманітарну допомогу	1. Наказ про роздачу гуманітарної допомоги (вказується місце, час, територія надання гуманітарної допомоги, відповідальні особи).	485	20

	<p>2. При передаванні для розповсюдження іншим підзвітним особам, потрібно скласти внутрішній акт приймання переміщення запасів.</p> <p>3. Звіт відповідальної особи про передану гуманітарну допомогу та списки/відомість кінцевих набувачів гуманітарної допомоги у вільній формі</p> <p>4. Акт на списання запасів у відповідності до переданої кількості</p>		
--	--	--	--

Джерело: [51]

БФ були спрямовані вільні кошти на депозит і, відповідно, організація отримала проценти. Як правило, проценти неприбуткові організації можуть отримувати на залишок вільних коштів на розрахунковому рахунку.

Дохід у вигляді процентів визнають у тому звітному періоді, до якого вони належать, з огляду на базу їх нарахування та строк користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди. Отже, за фактом нарахування процентів за відповідний період (квартал, півріччя) фіксують дохід – Дт 373 Кт 746.

У 2023 році благодійна організація отримала банківські відсотки у сумі 197000,0 грн. Облік операцій з отримання процентів на залишок вільних коштів наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Облік отриманих процентів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано проценти на залишок коштів на розрахунковому рахунку	373	719	197000,0
2	Зараховано проценти на розрахунковий рахунок	311	373	197000,0
3	Списано на фінансовий результат дохід	719	79	197000,0

Джерело: складено за даними організації

Дохід від безоплатно отриманих активів і цільового фінансування може визнаватися в залежності від ситуації поступово, одразу чи при їхньому вибутті.

Так, поступове визнання доходів від безоплатно отриманих активів та цільового фінансування капітальних інвестицій за субрахунком 745 може здійснюватися за таких ситуацій: дохід від безоплатно отриманих транспортних засобів, побудованої за рахунок цільового фінансування будівлі тощо. Визнання доходу здійснюється щомісяця частинами, впродовж строку корисного використання (експлуатації) таких активів – у сумі, яка пропорційна сумі амортизації відповідних активів та одночасно з її нарахуванням. Тобто визнаються витрати на амортизацію – одночасно визнається дохід. Результат, як правило, внаслідок такого обліку «нульовий» (дохід = витрати на амортизацію). Однак амортизація за такими активами може бути й більшою за такі доходи, якщо частина витрат на придбання таких активів НПО сплачується з власне зароблених коштів.

На початку своєї діяльності Благодійний фонд «МХП-Громаді» безоплатно отримав об'єкт основних засобів - принтер. Комісія неприбуткової організації визначила справедливу вартість об'єкта на дату отримання - 12260 грн. БФ зазнав витрат на доставку об'єкта у сумі 300 грн. Та було встановлено строк корисного використання принтера – 5 років, метод амортизації за наказом про облікову політику прямолінійний. У бухгалтерському обліку фонду були здійснені наступні проведення, відображені у таблиці 2.11.

Таблиці 2.11.

Облік безоплатно отриманих основних засобів

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
	Дт	Кт	
Безоплатно отримано принтер - об'єкт 03	152	424	12260,0
Відобожено послуги з доставки принтера	152	631	300,0
Оплачено послуги з доставки	631	311	300,0
Введено принтер в експлуатацію	104	152	12560,0
Нараховано амортизацію в наступному місяці після введення об'єкта: <i>(12260,0+300,0): 5років : 12 місяців = 214,33грн.</i>	92	131	214,33
Відображено дохід від безоплатно отриманого об'єкта основних засобів <i>Пропорція справедливої вартості до первісної:</i>	424	745	209,10

12260 грн : 12560 грн = 0,97561			
Сума доходу, пропорційна до суми амортизації: 214,33 * 0,97561 = 209,10			

Джерело: складено за даними організації

Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається у повній сумі при їхньому вибутті (за субрахунком 745). Такі активи не амортизуються.

Щодо інших активів, які не амортизуються, не є земельними ділянками чи фінансовими інвестиціями, то дохід за ними визнається (за субрахунком 718):

- одразу при їхньому отриманні;
- при використанні коштів цільового фінансування на їхнє отримання.

Всі активи, що надходять неприбутковій благодійній організації (серед іншого й те, що вона заробляє від своєї господарської діяльності), іде на фінансування її діяльності або на утримання. Отже, отримання прибутку – не мета діяльності благодійної організації. Але цілком можливо, що в якомусь періоді доходів буде більше (тобто буде позитивна різниця між доходами та витратами), а будуть витрачені вони лише в наступному періоді. Тож за якийсь період в бухгалтерському обліку може виникнути прибуток. Приклади: нараховані відсотки банку, дохід від курсових різниць, доходи від господарської (підприємницької) діяльності. Або ж навпаки, витрат більше, ніж доходів у поточному періоді, і перекрыються такі витрати-збитки лише в наступних періодах. Для прикладу: отримання цільового фінансування та визнання доходів після понесених витрат (затримка в отриманні цільового фінансування). Отже, у неприбуткових організацій іноді може виникати тимчасова позитивна чи негативна різниця між отриманими доходами та понесеними витратами. Однак така позитивна різниця (прибуток) усе одно направляється на фінансування діяльності організації в майбутньому, а не розподіляється між засновниками.

На кінець 2023 року БФ мав накопичений фінансовий результат у сумі 76798.0 т.грн, що в 32 рази більше за показник у 2021 році. Позитивний накопичений фінансовий результат для благодійного фонду означає резерв ресурсів, які ще не освоєні за проєктами та можуть бути використані у наступному році.

Отже, перевищення доходів над витратами неприбуткової організації за підсумками податкового (звітнього) періоду не є підставою для виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій такої організації за умови, що «отримані неприбутковою організацією доходи (прибутки) у законодавчо встановленому порядку у межах статутної діяльності використовуються (будуть використані) цією організацією виключно для фінансування видатків на своє утримання, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами, та не здійснюватиметься розподіл доходів (прибутків) або їхньої частини серед засновників (учасників), членів таких організацій, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних із ними осіб» [46]. У разі недотримання неприбутковою організацією вимог, встановлених ПКУ, така організація підлягає виключенню з Реєстру неприбуткових установ та організацій з визначенням податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств.

Дослідивши поради практиків, з'ясовано що «більшість організацій не відображають перевищення доходів над витратами в фінансовій звітності, а відповідні перевищення спрямовують на збільшення залишків на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» [22]. Такий підхід можливий за умови наявності відповідного рішення правління або іншого уповноваженого органу відповідно до умов статуту», тому що Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку ... [19] не передбачає кореспонденцію рахунків 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» та 44 «Прибутки та збитки».

2.3. Бухгалтерський облік витрат благодійного фонду

Актуальними для неприбуткових організації є і питання, пов'язані з обліком їх витрат. Для визначення витрат у бухгалтерському обліку неприбуткові небюджетні організації застосовують НП(С)БО 16 «Витрати». Згідно з п. 6-7 НП(С)БО 16 витратами звітного періоду «визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені». Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [32]. Аналогічно НП(С)БО 15 для визнання витрат використовується метод нарахування, тобто попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг витратами не визнається.

Для відображення в бухгалтерському обліку понесених витрат БФ використовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності» Плану рахунків бухгалтерського обліку ... [19]. У кінці звітного періоду доходи та витрати в повному обсязі списують на фінансові результати.

Для відображення в обліку витрат неприбуткової організації необхідно визначати дату їх визнання (таблиця 2.5)

Таблиця 2.5

Дата відображення витрат у неприбуткових організацій

<i>Витрати</i>	<i>Дата відображення витрат</i>
Собівартість продукції, послуг, робіт, товарів	Витрати відображають одночасно з визнанням доходу від їх продажу (п. 7 НП(С)БО 16)
Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, інші витрати	Такі витрати визнають у звітному періоді, в якому вони здійснені (п. 7 НП(С)БО 16). Під здійсненими, як правило, розуміють факт нарахування. У такому разі, якщо йдеться про витрати, нараховані за декілька періодів, відображають їх частинами з розбивкою на періоди, на які вони припадають (наприклад, витрати на оренду, передплату періодичних видань, витрати на страхування, проценти тощо)

Амортизація. Витрати, понесені на період, що охоплює декілька звітних періодів (витрати майбутніх періодів)	Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами (п. 8 НП(С)БО 16). Витрати майбутніх періодів відображаються на прямолінійній основі – щомісяця, шокварталу в періодах, до яких вони належать
--	---

Джерело: складено на основі [32]

Витрати БФ «МХП- Громаді» мають наступний склад:

1. *Адміністративні витрати.* Обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

2. *Цільові витрати.* Складаються з двох частин: проєктні витрати, витрати на фандрайзинг. Поряд із відображенням витрат на субрахунку 949 ведеться аналітичний їх облік окремо за кожним проєктом, програмою.

3. Одночасно з цими витратами визнаються доходи від отриманого цільового фінансування в розмірі таких витрат.

4. *Інші витрати.* Обліковуються на рахунках 15, 95 тощо.

Найбільш суттєвими у складі адміністративних витрат БФ є витрати на оплату праці та нарахування ЄСВ. На початку своєї роботи організація унормувала співпрацю з найманими робітниками та волонтерами.

З точки зору формування витрат на оплату праці, то співробітники, які отримують заробітну плату та волонтери - це різні речі. І та і інша категорія осіб, що співпрацюють з БФ, мають бути вірно оформлені, а сама співпраця - відбуватися у межах норм, прописаних законодавством України.

В плані трудових відносин між благодійним фондом і найманими працівниками складаються абсолютно такі ж самі трудові відносини, як і між підприємствами та організаціями інших організаційно-правових форм з їх працівниками. Благодійний фонд на старті своєї роботи уклав трудові договори зі співробітниками. Певне виключення може становити керівник благодійного фонду чи члени його керівного органу, які у разі наявності відповідного положення в статуті можуть працювати на громадських засадах.

Робота на громадських засадах інших працівників є не допустимою, оскільки це є прямим порушенням прав працівника. Всі трудові відносини регулюються трудовими договорами. Таким чином, при прийнятті працівника на роботу до благодійного фонду було обрано комфортну систему роботи (повний день, за сумісництвом, віддалену тощо).

Укладання договору про волонтерську діяльність є не обов'язковою умовою залучення волонтерів, проте БФ для запобігання непорозумінь укладає такі договори. Виключення, при яких договір потрібно укласти обов'язково, наступні:

- допомоги в ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій техногенного або природного характеру;
- допомоги Збройним Силам України та іншим військовим формуванням, правоохоронним органам та органам державної влади під час дії особливого періоду, правових режимів надзвичайного чи воєнного стану;
- у разі залучення до волонтерства іноземців.

Документальне оформлення трудових відносин у фонді є підставою для визнання витрат на оплату праці реальними. До таких документів віднесено:

- Штатний розпис (зазначається перелік посад, окладів та посадових ставок)
- Заява працівника про прийняття на роботу
- Наказ про прийняття працівника на роботу
- Трудовий договір між фондом і працівником

Отже, враховуючи, що між працівником і фондом виникають трудові відносини - виникає обов'язок нарахування та виплати заробітної плати. Жодних податкових пільг щодо працевлаштування працівників фонд немає, а тому здійснює нарахування та сплату податків на загальних підставах. Податки, які фонд має сплатити при наявності працівників: фонд виступає податковим агентом на утримання 18% ПДФО і 5% ВЗ при виплаті зарплати працівникам.

Наприклад, з працівником укладений трудовий договір який передбачає 40 годинний робочий тиждень та місячний оклад в розмірі 18000,0 грн. При

виплаті заробітної плати фонд утримує з співробітника ПДФО і ВЗ на суму 4140,0 грн, а співробітник отримує заробітну плату за мінусом даних податків.

$$\text{ПДФО} = 18000,0 * 18\% = 3240,0 \text{ грн}$$

$$\text{ВЗ} = 18000,0 * 5\% = 900,0 \text{ грн}$$

$$\text{Зарплата до виплати} = 18000,0 - 4140,0 = 13860,0 \text{ грн.}$$

Фонд виступає страхувальником працівників та зобов'язаний здійснювати нарахування 22% ЄСВ на суму доходу працівника. Наприклад, за основу візьмемо умови працевлаштування зазначені вище. Роботодавець в момент виплати заробітної плати здійснює нарахування ЄСВ на суму 3960,0грн (18000,0 * 22%)

Наприклад, БФ «МХП-Громаді» отримав цільове фінансування для виплату заробітної плати на суму 21960,0 грн. В обліку нарахування зарплати здійснюється за допомогою записів у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Облік нарахування заробітної плати

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримано цільове фінансування	311	484	21960,0
2	Нараховано заробітну плату	92	661	18000,0
3	Утримано із заробітної плати суму ПДФО	661	6411	3240,0
4	Утримано із заробітної плати суму ВЗ	661	6421	900,0
5	Нараховано ЄСВ на суму заробітної плати	92	651	3960,0
6	Перераховано заробітну плату на картки працівників	661	311	13860,0
7	Перераховано ПДФО до бюджету	6411	311	3240,0
8	Перераховано військовий збір до бюджету	6421	311	900,0
9	Перераховано ЄСВ	651	311	3960,0
10	Визнання доходів у сумі понесених витрат	484	718	21960,0

Джерело: складено за даними організації

Слід зазначити, що кошти, призначені для оплати праці, є одним із видів цільових ресурсів неприбуткової організації. За нормами НП(С)БО 15,

отримані цільові надходження визнаються доходами в тих звітних періодах, коли здійснюються витрати, пов'язані з виконанням умов фінансування. Таким чином, доходи БФ визначаються щомісяця в обсязі понесених витрат, пов'язаних із використанням коштів цільового фінансування. Водночас витрати на нарахування заробітної плати фіксуються в тому місяці, коли була здійснена відповідна операція з її нарахування. У цей же період визнається дохід від цільового фінансування на суму понесених витрат.

2.4. Види фінансової звітності благодійних організацій та аспекти публічного звітування

Кожна благодійна організація згідно статті 17 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації», звітує перед органами ДПС, статистики, донорами, або засновниками, благодійниками.

«Фінансові звіти є вкрай важливим елементом роботи будь-якої благодійної організації, їх своєчасність подання та правильність складання свідчать про те, що організація працює у правовому полі, перебуває у реєстрі неприбуткових організацій та дотримується вимог ПКУ, регулярно звітує перед надавачами благодійної допомоги».

Склад звітності БФ «МХП-Громаді» узагальнено у додатку К.

Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поширюється на всіх юридичних осіб, що зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність. Оскільки неприбуткові організації є юридичними особами, вони зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність у загальновстановленому порядку (спеціальні нормативні документи для ведення бухгалтерського обліку саме неприбутковими організаціями відсутні). Відповідно до ст. 17 закону «Про благодійну діяльність та благодійні

організації», благодійні організації складають та подають фінансову, статистичну та іншу обов'язкову звітність.

Відповідно до закону про бухоблік, підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств. Також визначені критерії, за якими підприємства належать до відповідної категорії. Принципи складання, форма і склад статей фінансової звітності, вимоги до визнання і розкриття її елементів визначені НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Норми НП(С)БО 1 застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб, які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

НП(С)БО 1 передбачено, що для мікропідприємств, малих підприємств, які визнані такими відповідно до закону про бухоблік, непідприємницьких товариств, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та підприємств, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються НПСБО 25 «Спрощена фінансова звітність». Норми П(С)БО 25 застосовують мікропідприємства, малі підприємства, непідприємницькі товариства, представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності та підприємства, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат, відповідно до податкового законодавства (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності), зокрема: малі підприємства – юридичні особи, які визнані такими відповідно до закону про бухоблік. Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро;

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро;

- середня кількість працівників – до 50 осіб.

БФ «МХП-Громаді» за двома останніми критеріями належить до малих підприємств та складає Фінансовий звіт малого підприємництва за ф. № 1-м, ф. № 2-м. Заповнення балансу малого підприємства (ф. № 1-м) з урахуванням особливостей діяльності благодійних організацій наведено у додатку Р.

Фінансова звітність, що складається та подається відповідно до ПКУ платниками податку на прибуток та неприбутковими підприємствами, установами та організаціями, є додатком до податкової декларації з податку на прибуток підприємств та звіту та є їхньою невід’ємною частиною.

Згідно з ПКУ податкова декларація повинна містити обов’язкові реквізити, зокрема інформацію про додатки, що додаються до податкової декларації та є її невід’ємною частиною. Податкова звітність, складена з порушенням норм ст. 48 ПКУ, не вважається податковою декларацією.

Звіт складається з вступної частини, розділів I і II, а також додатків (ГД, ВП, ФЗ), які є обов’язковими складовими (рисунок 2.4) [60].

Частина I:

- Відображає доходи, отримані неприбутковою організацією. Заповнюється всіма неприбутковими організаціями незалежно від дотримання вимог, визначених п. 133.4 Податкового кодексу України (ПКУ). У рядках 1.1 – 1.11 зазначаються різні джерела доходів.

Частина II:

- Містить інформацію про видатки (витрати) організації. У рядках 2.1 – 2.6 відображаються суми видатків за різними напрямками. Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації подається до органів Державної податкової служби (ДПС) за місцем податкової адреси.

Рис. 2.4. Зміст розділів Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації

Джерело: складено за [60]

Формою звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 17. 06.

2016 № 553, передбачено подання форм фінансової звітності як додатка ФЗ до звіту.

Підтвердженням подання фінансової звітності разом зі звітом є позначка «+» у звіті у клітинці «ФЗ» у таблицях «Наявність додатків» та «Наявність поданих до звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації додатків – форм фінансової звітності».

Неприбуткова організація проставляє позначку у тих графах таблиці, що відповідають назвам форм фінансової звітності, поданої разом зі звітом.

При складанні фінансової та податкової звітності використовується правило бухгалтерського обліку:

- принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їхніх результатів у фінансовій звітності (бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються, зокрема, на принципі нарахування);

- доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їхнього виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- у звіті про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації відображаються всі суми доходів та витрат, сформованих за правилами бухгалтерського обліку.

Фінансову звітність підписує керівник (власник) підприємства або уповноважена особа у визначеному законодавством порядку і бухгалтер або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства. Порядок та строки подання фінансової звітності визначає Порядок № 419.

Річну фінансову звітність подають:

- органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їхню вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством – іншим органам та користувачам, зокрема органам держаної статистики – не пізніше 28 лютого наступного за звітним року;

- органам доходів і зборів у строки, передбачені для подання декларації з податку на прибуток підприємств (подають протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

Датою подання фінансової звітності в єдиному електронному форматі вважається дата одержання електронного повідомлення про одержання центром збору фінансової звітності такої фінансової звітності. У разі коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

З метою оподаткування та відображення у звітності (податковій та фінансовій), гуманітарна допомога є складовою частиною благодійної допомоги відповідно до Закону «Про гуманітарну допомогу» визначено.

Гуманітарна допомога є різновидом благодійництва та ПКУ містить умови щодо звільнення від оподаткування ПДВ операцій з надання благодійної допомоги.

Юридичні особи-набувачі благодійної допомоги у своїй річній фінансовій звітності відображають:

- у бухгалтерському балансі – окремо кошти (товари, роботи, послуги), отримані як благодійну допомогу;
- у звіті про прибутки та збитки – окремо вартісну величину отриманої благодійної допомоги.

У разі відсутності операцій фонд подає звіт з порожніми строками.

Благодійний фонд складає звітність, необхідність якої визначається статусом неприбуткової організації та має аспекти публічного звітування. До такої звітності віднесено донорську фінансову звітність, управлінську фінансову звітність, річну нефінансову звітність.

Оприлюднення перелічених звітів допомагає благодійній організації створювати довіру не лише для себе та сприяти досягненню своїх статутних цілей, але і створює довіру для сектору благодійності в цілому.

Підприємства зобов'язані надавати копії фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації»

Досліджуючи інформаційні джерела, з'ясовано що понад 22 тисячі благодійних організацій, попри вимоги закону, не подали свою фінансову звітність за 2023 рік до Держстату. Найбільше таких установ виявилось на Луганщині, Донеччині та Херсонщині.

«За минулий рік не подали до державної статистики фінансову звітність 22 417 благодійних організацій. Це 76% від загальної кількості зареєстрованих благодійних установ в Україні».

«Варто зазначити, що неподання даних про фінанси не є трендом воєнного часу. Така тенденція продовжується вже кілька років. Напроти, від початку повномасштабної війни ситуація навіть покращилась. Так, у 2021 році звіти не подавали 94% БО, а у 2022 - 82,4% БО» [76].

Найчастіше від звітності ухиляються фонди, що надають соціальну допомогу - 87%, займаються освітою - 6,8% та громадські організації - 4,3%.

«Від початку повномасштабної війни держава не штрафує компанії за несвоєчасне подання фінансової звітності - зокрема, й благодійні та громадські організації. Деякі організації користуються цією нагодою та не звітують».

Проте війна не скасовує необхідності звітувати. Відкрита фінансова звітність - це інструмент, який допомагає підвищити довіру людей, які жертвують свої кошти, та показати організації, які, попри високу завантаженість, працюють прозоро та відкрито для суспільства.

2.5. Організація бухгалтерського обліку благодійних організацій в умовах використання інформаційно-комунікаційних технологій

Сучасна теорія і практика діяльності підприємств, організацій в Україні доводить, що сьогодні ефективна організація управління бухгалтерського обліку неможлива без застосування цифрових та інформаційних технологій і ефективного їх використання та набуває все більшого значення в процесі управління підприємством.

«Цифровізація дозволила організаціям частково перенести вчинення юридично-значних дій у віртуальне середовище, продемонструвавши формальність та спростивши на практиці здійснення фактичних дій суб'єктами правовідносин у сфер діяльності благодійних неприбуткових організацій» [13].

Цифровізація виступає суттєвим каталізатором для прискорення динаміки розвитку суспільних відносин у сфері благодійності. Для сучасного періоду, характерною рисою якого є цифрова трансформація, межі діяльності неприбуткових організацій, насамперед благодійних закономірно розширюються.

Благодійний фонд знаходить нові можливості для залучення фінансових ресурсів, розширенню видів діяльності та переліку наданих суспільно значущих послуг. Становлення фандрайзингу як роботи, спрямованої на отримання пожертвувань, пов'язується з інтенсивністю розвитку неприбуткового сектора. Цифровізація благодійного сектора можлива через застосування штучного інтелекту, роботів, чат-ботів, CRM-систем та волонтерських платформ. Набуває поширення думка про те, що вирішувати соціальні та екологічні проблеми краще за допомогою цифрових технологій, застосовуючи взаємодію неприбуткових організацій та бізнесу.

Разом із виникненням нових завдань у сфері благодійності з'являються методи їх вирішення: благодійні стрими, онлайн-освіта, телемедицина,

краудфандинг. З метою підвищення ефективності роботи для застосування у практичній діяльності благодійних неприбуткових організацій можуть бути рекомендовані інструменти та інновації: CRM-система та систематизація взаємодії з клієнтами та цільовою аудиторією; цифровізація фандрайзингу; AR/VR-технології; платформа для взаємодії між грантодавцями, державою, меценатами та неприбутковими організаціями, волонтерами та активістами; хмарні послуги; платформа для оцінки та аналізу соціального ефекту від проведених з боку держави, бізнесу та суспільства проєктів та компаній. Неприбуткові організації пристосовуються до особливостей ринкового середовища, що потребує відповідності наданих продуктів і послуг існуючим технічним та споживчим стандартам, соціальним нормам

Цифрова трансформація є актуальною для більшості благодійних неприбуткових організацій, частина з них розпочали оволодіння відповідним інструментарієм. Є відмінності у цілепокладанні: на початковому етапі цифрової трансформації організації планують використовувати інформаційно-комунікаційні технології переважно для фандрайзингу. Розробка проєктів і програм на перспективу залежить від того, які завдання благодійна неприбуткова організація ставить.

«Будь-яка автоматизація та цифровізація внутрішніх процесів має переслідувати одне ключове завдання – підвищення внутрішньої ефективності організації. Впровадження сучасних інструментів дозволяє значно скоротити обсяг ручної праці, підвищити якість роботи, скоротити витрати, знизити ймовірність помилок людського чинника» [13]. Складність інноваційних змін у тому, що вони потребують істотних ресурсних і часових витрат персоналу організації.

Як ключову характеристику менеджменту неприбуткових організацій та персоналу можна рекомендувати критерії оцінки – вміння працювати на випередження, пропозицію та апробацію нових способів вирішення проблем, застосування інноваційних технологій та способів комунікації. Для успішної діяльності необхідно впроваджувати інформаційно-комунікаційні технології,

переводити ряд напрямів діяльності у мережу Інтернет, у тому числі щодо фінансової сфери діяльності.

Некомерційні організації відрізняються від підприємств тим, що вони не продають продукти чи послуги з метою отримання прибутку. Натомість їх основна мета служити громадськості, її членам або конкретним спільнотам. Положення щодо організацій, звільнених від оподаткування, потребують спеціального програмного забезпечення для бухгалтерського обліку.

Нами проведено моніторинг безкоштовних хмарних бухгалтерських програмних забезпечень - найпопулярніших застосунків, які сьогодні існують на ринку для неприбуткових небюджетних організацій та результати узагальнили у додатку С.

Благодійний фонд «МХП-Громаді» обрало для цілей бухгалтерського обліку програмний комплекс «BAS Облік для неприбуткових організацій». Це некомерційне програмне забезпечення для бухгалтерського обліку розроблено для керування різними джерелами фінансування, такими як гранти, пожертви та внески членів. Це забезпечує фінансову прозорість, дозволяючи донорам бачити, як використовуються їхні внески. Крім того, формується спеціальна звітність для відповідності стандартам для заявок на гранти.

Програмний комплекс «BAS Облік для неприбуткових організацій» - це спеціалізоване рішення для ведення обліку в неприбуткових організаціях (асоціаціях, спілках, партіях, фондах тощо). Рішення розроблене на основі конфігурації «BAS Бухгалтерія версія ПРОФ» або «BAS Бухгалтерія версія КОРП»

Він використовує платформу BAF для автоматизування бізнесу та має унікальну функцію, яка полягає в автоматичному записі фінансової інформації некомерційних організацій, таких як: асоціації, профспілки, політичні партії та фонди. Цей програмний комплекс також побудований на базі «Business automation software for accounting. PROF».

Загалом програмний комплекс є фундаментальним компонентом бухгалтерської системи та має вирішальне значення для забезпечення її безперебійної роботи, так як має наступні можливості:

- Єдина база даних може використовуватися для ведення обліку як комерційної, так і некомерційної діяльності організації, незалежно від того, займаються вони одним чи обома видами діяльності.
- Зберігання записів кількох підприємств, будь то некомерційних чи комерційних, може здійснюватися в одній інформаційній базі даних.
- Практика ведення бухгалтерського та податкового обліку дотримується стандартів національного бухгалтерського обліку в Україні.
- Впровадження системи бухгалтерського обліку за цим програмним комплексом допомагає у вирішенні як простих, так і складних питань, що виникають у бухгалтерії підприємства (це може бути вирішення як первинних, так і вторинних задач).

Програмний комплекс враховує різні деталі обліку та його специфічні можливості:

1. Методика обліку надходжень готівкових коштів відповідно до різних категорій.
2. Створення обліку власних витрат відповідно до різних категорій.
3. Для забезпечення обліку цільового отримання коштів був створений окремий розділ, який присвячений цій меті.
4. Бюджетний розподіл доходів і видатків для організацій, які здійснюють комерційну та некомерційну діяльність. Оскільки вкрай важливо скласти чіткий і детальний план, який окреслює всі джерела доходів і витрат разом із будь-якими боргами чи цілями заощаджень.
5. Фінансування господарських витрат організації з некомерційних джерел. Оскільки господарські операції є наріжним каменем будь-якого успішного підприємства, тому без них компанії не змогли б отримувати дохід або підтримувати життєздатний грошовий потік свого підприємства.

Отже, у період цифрової трансформації держави Благодійний фонд «МХП-Громаді» успішно впровадив у свою діяльність інформаційно-комунікаційні технології, перевів ряд напрямів діяльності у мережу Інтернет, у тому числі щодо фінансової сфери діяльності.

Висновки до розділу 2

Успішний фінансовий менеджмент благодійного фонду може бути забезпечений виключно системою бухгалтерського обліку, як основним джерелом інформації для прийняття рішень. Організація бухгалтерського обліку для БФ «МХП-Громаді» розпочалася з дня її реєстрації та включення до Реєстру НПО.

Виключне значення в організації бухгалтерського обліку благодійної організації мають первинні документи. Їх було систематизовано за ознаками змісту господарських операцій (передача благодійної допомоги: адміністративні витрати та витрати на проекти; надходження грошових коштів, матеріальних цінностей).

Одним із основних фінансових документів благодійних організацій є Кошторис. Для неприбуткової організації кошторис виконує роль звітного документа, в якому підбивають підсумки фактично отриманих доходів і понесених витрат по всіх проектах та напрямкам діяльності.

Особливість яка притаманна для всіх неприбуткових небюджетних організацій є облік цільового фінансування, який підпорядковується спеціальним правилам під час визнання доходів. Так, до цільового фінансування відносяться кошти (або інші активи), які отримуються НПО для фінансування конкретних програм, заходів, покриття своїх планових витрат, наприклад субсидії, дотації, цільові внески та гуманітарна допомога. Такий облік ведеться на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження».

На бухгалтерський облік фінансування впливають: цільовий або нецільовий характер фінансування; форма фінансування – грошові кошти, запаси, основні засоби, роботи, послуги.

Бухгалтерський облік цільового фінансуванням у БФ базується на такому

підході: цільовим фінансування є лише надходження, що мають конкретне призначення; нецільове фінансування – це ресурси, які неприбуткова організація отримує без чітко визначеного цільового призначення. Проте вони мають бути спрямовані на реалізацію статутної діяльності. Поступове визнання цільового фінансування доходами здійснюється по мірі використання таких коштів.

На відміну від цільового фінансування безоплатно отримані грошові кошти (інші активи, безоплатно отримані послуги) відрізняються відсутністю прив'язки до конкретних цілей і програм. Їхній облік ведеться одразу з використанням субрахунків 718 та 745, тобто рахунок обліку цільового фінансування 48 у даному разі не використовується.

Ведення обліку фінансування є основною прозорою діяльністю БФ та відображення у звітності результатів їх роботи. Всі цільові надходження від донорів та партнерів повинні бути відображені в бухгалтерському обліку в розрізі напрямів використання. Серед джерел фінансування діяльності БФ виділяють: фінансування від пов'язаних сторін, фандрайзинг, цільові гранти від інших донорів, інші надходження.

Фандрайзинг є критично важливою ланкою робіт у БФ. Так, для забезпечення діяльності БФ ресурси можуть залучатись у такі способи як: звернення з проханням до донора, масові акції із залучення коштів, грантові конкурси, волонтерство, взаємовигідне партнерство, надання платних послуг, збирання пожертв, кредитування. Сама діяльність із залучення ресурсів також передбачає понесення витрат на її здійснення. Класифікація витрат фандрайзингу передбачає виділення наступних категорій витрат: витрати на пошук донора; витрати на підготовку та подання проекту; витрати, пов'язані з отриманням ресурсів.

Тому, нами рекомендовано виокремити «витрати на фандрайзинг» в окрему категорію з характерними ознаками, як аналітичну статтю цільових витрат з виокремленням на субрахунку 2-го порядку 949.2 «Витрати на фандрайзинг».

Актуальними для неприбуткових організації є і питання, пов'язані з обліком їх витрат. Витрати БФ «МХП- Громаді» мають наступний склад:

Адміністративні витрати - обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати»; цільові витрати, які мають дві складові: проєктні витрати, та витрати на фандрайзинг, які рекомендовано виокремлювати.

Поряд із відображенням витрат на субрахунку 949 ведеться аналітичний їх облік окремо за кожним проєктом, програмою.

Через збройну агресію проти України окремим різновидом допомоги є гуманітарна допомога. Враховуючи масштабність такої допомоги, підвищено відповідальність за її витрачання Законом України «Про гуманітарну допомогу», а її облік регулюється Порядком бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги. У разі відсутності обліку отримання та цільового використання гуманітарної допомоги вона вважається використаною не за цільовим призначення. Приклади документального оформлення та облікового супроводу гуманітарної допомоги наведено в роботі.

Кожна благодійна організація згідно статті 17 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації», звітує перед органами ДПС, статистики, донорами, або засновниками, благодійниками.

У період цифрової трансформації держави Благодійний фонд «МХП-Громаді» успішно впровадив у свою діяльність інформаційно-комунікаційні технології, перевів ряд напрямів діяльності у мережу Інтернет, у тому числі щодо фінансової сфери діяльності. Цифровізація благодійного сектора можлива через застосування штучного інтелекту, роботів, чат-ботів, CRM-систем та волонтерських платформ.

Проведено моніторинг безкоштовних хмарних бухгалтерських програмних забезпечень - застосунків, які сьогодні існують на ринку для неприбуткових небюджетних організацій.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ НЕПРИБУТКОВОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

3.1. Організація незалежного контролю неприбуткової організації

«В загальному розумінні контроль – це збір, обробка та аналіз інформації про фактичні результати діяльності підприємства, порівняння їх з плановими показниками, виявлення відхилень та їх причин, розробка заходів, необхідних для досягнення поставлених цілей, тому здійснення контролю супроводжується встановленням і використанням стандартів і критеріїв» [20, с.8]. Існують наступні види контролю:

- державний контроль, який здійснюється органами державної влади;
- внутрішньогосподарський контроль, який здійснюється фінансовими службами підприємств, організацій та установ;
- незалежний контроль, який проводиться спеціалізованими аудиторськими фірмами і службами.

Громадський контроль діяльності неприбуткових організацій у вітчизняній практиці має несистемний характер, охоплює окремих активістів та зазвичай здійснюється у резонансних для економіки чи суспільства справах.

«Підвищення ефективності управління неприбуткових організацій потребує постійного вдосконалення засад організації та здійснення контролю за збереженням майна, раціональним використанням ресурсів, достовірністю ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності такими суб'єктами. Через це особливої актуальності набуває формування єдиних підходів до сутності та видів контролю, що доцільно впроваджувати у неприбуткових організаціях» [68].

Усі види звітності благодійної організації можуть бути об'єктом аудиторських перевірок за бажанням благодійних організацій. Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [52] аудит фінансової звітності для благодійних фондів не є обов'язковим.

Але, слід зазначити, що незалежні аудиторські перевірки та оприлюднення аудиторських висновків та власне і фінансових звітів допомагає благодійним фондам створювати повноцінну довіру до себе та приваблює донорські організації, бізнес, благодійників, які готові підтримувати прозорі організації.

На вимогу донорів, засновників, грантонадавачів, які юридично закріплені у договорах надання благодійної допомоги, грантових угодах або у статутних документах благодійної організації можна співпрацювати з незалежними аудиторами щодо отримання аудиторських послуг.

«Аудиторські послуги, це аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту» [52].

До аудиторських послуг можна віднести податковий аудит, ініціативний аудит, аудит спеціального призначення. Податковий аудит – це перевірка податкового обліку і форм податкової звітності на предмет їх відповідності податковому законодавству.

Аудит спеціального призначення – аудит окремої тематики або окремих операцій суб'єкта господарювання, спеціальної звітності та ін.

Аудит фінансової звітності спеціального призначення найпоширеніша форма аудиторського контролю для бюджетних неприбуткових організацій, які отримують фінансуються з державного бюджету, з коштів позик та грантів Міжнародного банку Реконструкції та розвитку та Міжнародної асоціації розвитку через цільові фонди Світового банку. Предметом такої перевірки виступають фінансова звітність спеціального призначення: Зведення джерел та використання коштів; Відшкодування видатків за компонентами позик та грантів; Відомість зняття коштів з рахунку позики; Відомість зняття коштів зі спеціальних рахунків; Звіт по спеціальним рахункам; Відомість фактичних витрат у національній валюті; Звірка між записами департаменту міжнародний фінансових проєктів Мінфіну та Банку; Примітки до фінансової звітності.

Ініціативний аудит проводиться виключно з ініціативи господарюючого суб'єкта і дозволяє отримати об'єктивну інформацію від незалежних експертів (аудиторів) про фінансово - господарську діяльність організації.

Ініціативний аудит фінансової звітності передбачає перевірку річної фінансової звітності суб'єкта господарювання або його окремих складових з метою формування незалежної думки аудитора про відповідність звітності встановленим критеріям і загальноприйнятим правилам згідно певної концептуальної основи (НП(С)БО, МСФЗ (IFRS), US GAAP та ін).

Проходження аудиту важливе для благодійних організацій для забезпечення прозорості та відповідальності перед донорами та суспільством. Також залучення аудиторів допомагає побачити зони для удосконалення систем внутрішнього контролю щодо обліку та фінансової звітності.

Проведення контролю у неприбуткових організаціях у формі аудиту зумовлюється рядом чинників:

- неприбуткові організації користуються послугами аудиторських фірм для ініціативного аудиту з метою установити правильність постановки бухгалтерського обліку, для складання кошторису проєктів, оптимізації оподаткування, консультування по питаннях оподаткування та інших

- деякі грантодавці вимагають підтвердження бухгалтерської (фінансової) звітності тих неприбуткових організацій, що одержали від них гранти, як правило, це стосується зарубіжних грантодавців;

- аудит допомагає виявити ефективність структури керування в неприбутковій організації з метою її оптимізації;

- аудит у неприбуткових організаціях виявляє шляхи оптимізації і зниження витрат, підвищення доходів, що сприяє пошуку різних джерел фінансування.

«Мета ініціативного аудиту неприбуткової організації – досягнення розуміння кола статутної діяльності неприбуткової організації, планування перевірки, включаючи розрахунки істотності помилок, застосування процедур експрес-аналізу, порядок проведення аудиту видаткової і дохідної частини

кошторису, оцінка правильності ведення обліку майна та розрахунків, у тому числі з податковими органами» [69]. Форми контролю, які прийнятні для благодійних організацій в умовах діючого профільного та податкового законодавства України узагальнено у додатку У.

Благодійний фонд «МХП-Громаді» другий рік поспіль отримує аудиторський звіт від міжнародної аудиторської компанії PwC в Україні.

Аудит був проведений згідно з МСА щодо фінансової звітності Фонду, підготовленої станом на 31 грудня 2023 року за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

«Ми успішно пройшли аудит від провідної аудиторської компанії, висновкам якої довіряє вся міжнародна спільнота і, зокрема, – наші донори. Наш фонд входить до ТОП-20 найбільших благодійних фондів України за рейтингом Forbes і є відповідальним за використання кожного донату. Так, у 2023 році ми отримали 747 млн грн, і всю цю суму відкрито і прозоро для всіх спрямували на допомогу тим, хто цього дійсно потребує», – прокоментував на офіційному сайті фонду Олександр Пахолюк, директор Благодійного фонду «МХП – Громаді» [44].

На його думку, міжнародні аудити не лише сприяють підвищенню ефективності та оптимізації використання ресурсів, а й формують певну культуру у сфері благодійності. Це вкрай важливо, особливо – під час війни, коли фонди та інші благодійні організації мають оперативно спрямовувати кошти на закриття тих чи інших потреб.

Питання організації аудиту неприбуткових організацій розглядались у наукових роботах та статтях Слободяник Ю.Б. [66], Височан О.О. [11], Толмачової А.М. [68,69].

Розглянемо особливості організації та методики проведення ініціативного аудиту благодійної організації.

Перевірка починається з планування, тобто з формування загального плану та програми проведення аудиторської перевірки щодо фінансової звітності Фонду. Види робіт визначаються за Договором на аудиторські

послуги. План та програму проведення аудиту приведемо на прикладі перевірки витрат та доходів за окремими проектами (таблиця 3.1.,3.2). Задля досягнення найдостовірніших результатів перевірки аудитором розроблена Анкета проведення аудиту доходів та витрат (таблиця 3.3.)

Таблиця 3.1

План проведення аудиту доходів та витрат

<i>Аудиторські процедури</i>	<i>Аудиторські докази</i>	<i>Період проведення</i>
1.Планування аудиту доходів та витрат проекту	Програма аудиту доходів та витрат проекту	01.12.2024р
2.Перевірка Угоди, додатків до Угоди, кошторису проекту, фінансового звіту	Угода, Додатки до угоди, бюджет, фінансовий звіт	02.12.2024р
3.Звірка витрат за статтями фінансового звіту зі статтями кошторису проекту	Фінансовий звіт, бюджет проекту	02.12.2024р
4.Перевірка нарахування заробітної плати	Розрахункова відомість, відомість на виплату, банківська виписка, звіт для Донорів (Breakdown of Staff Costs), фінансовий звіт, оборотно-сальдова відомість	03.12.2024р
5.Перевірка нарахування податків (ЄСВ, ПДФО, військовий збір)	Розрахункова відомість, платіжна відомість, банківська виписка, звіт для донорів (Breakdown of Staff Costs), оборотно-сальдова відомість, фінансовий звіт	03.12.2024р
6.Перевірка документального оформлення автотранспортних засобів, задіяних у виконанні проекту	Акти приймання-передачі основних засобів; Акти введення в експлуатацію основних засобів; Договори оренди автотранспорту; Бухгалтерська довідка до рахунку 01«Орендовані необоротні активи»	03.12.2024р
7.Перевірка цільового використання паливно-мастильних матеріалів	Шляховий лист Авансовий звіт Відомість аналітичного обліку використання ПММ	03.12.2024р
8.Перевірка цільового використання коштів, виданих під звіт та їх оформлення	Авансовий звіт, первинні документи, що додаються до авансових звітів, накази	03.12.2024р
9.Складання аудиторського звіту	Робочі документи аудитора	04.12.2024р
10.Розробка пропозиції вирішення проблем, що були виявлені	Аудиторський звіт	04.12.2024р

Джерело: [25]

Таблиця 3.2

Програма проведення аудиту доходів та витрат за проектом

Аудиторські процедури	Мета проведення аудиту	Методи аудиту
1	2	3
Перевірка джерел фінансування проекту	Забезпечення точності та прозорості обліку доходів. Відповідність джерелам фінансування	Перевірка: документальна, нормативно-правова, верифікація
Перевірка Угоди, додатків до Угоди, бюджету проекту, фінансового звіту	Впевнитись у правильності оформлення та у відповідності отриманих коштів, відображених у фінансову звітні затвердженому бюджету	Перевірка: документальна, аналітична, суцільна, нормативно-правова, зіставлення
Звірка витрат за статтями фінансового звіту зі статтями бюджету проекту	Впевнитись у відповідності відображення витрат за статтями фінансового звіту та наявності відхилень у порівнянні статей бюджету. Оцінка ефективності використання ресурсів (коштів). Попередження нецільового використання коштів.	Перевірка: документальна, аналітична, суцільна, нормативно-правова, арифметична, зіставлення
Перевірка нарахування заробітної плати	Впевнитись у правильності нарахування, виплати заробітної плати, відповідності відображення у фінансовому звіті, оборотно-сальдовій відомості	Перевірка: документальна, аналітична, суцільна, арифметична, зіставлення
Перевірка нарахування та сплати податків (ЄСВ, ПДФО, військовий збір)	Впевнитись у правильності нарахування, сплати податків, відповідності відображення у фінансовому звіті, оборотно-сальдовій відомості	Перевірка: документальна, аналітична, суцільна, арифметична, зіставлення
Перевірка наявності та правильності оформлення авансового звіту та наказів на відрядження	Впевнитись у правильності оформлення авансового звіту та наказу на відрядження	Перевірка: документальна, аналітична, суцільна, зіставлення, нормативно-правова
Перевірка строків подання авансового звіту	Впевнитись у відповідності строків подання звіту до затверджених законодавством	Перевірка: документальна, аналітична, суцільна, зіставлення, нормативно-правова
Перевірка цільового використання коштів, виданих під звіт	Впевнитись у відповідності цільового призначення у наказі, авансовому звіті, фінансовому звіті	Перевірка: документальна, аналітична, суцільна, зіставлення, нормативно-правова

Джерело: [25]

Таблиця 3.3

Анкета проведення аудиту доходів та витрат

№	Зміст питання	Відповідь
1	2	3
1.	Хто складає фінансові звіти за проєктами?	
2.	Яка є проєктна документація?	
3.	Чи виконуються умови?	
4.	Угоди щодо надання благодійних грантів?	
5.	Хто виконує перерахування коштів відповідно до запитів?	
6.	Яким внутрішнім документів повинні відповідати витрати за статтями бюджету	
7.	Хто перевіряє розрахунки заробітної плати та звіряє їх зі статтями бюджету?	
8.	Які первинні документи підтверджують нарахування та виплату заробітної плати?	
9.	Які є внутрішні звіти по нарахуванню заробітної плати?	
10.	Чи перераховується заробітна плата у відповідні строки?	
11.	Хто перевіряє сплату податків з заробітної плати та нарахувань на заробітну плату?	
12.	Хто затверджує розрахункову відомість, відомість на виплату готівки та платіжну відомість на сплату податків?	
13.	Чи є на підприємстві Положення про заробітну плату?	
14.	Чи є на підприємстві Положення про відрядження?	
15.	Яким документом встановлюється розмір добових?	
16.	Який розпорядчий документ підтверджує необхідність господарських потреб?	
17.	Хто відповідальний за перевірку авансових звітів?	
18.	Хто контролює цільове використання коштів на відрядження?	
19.	Чи всі витрати підтверджені оригіналами первинних документів?	
20.	Чи є перевищення витрат за статтями бюджету?	
21.	У разі перевищення витрат за статтями бюджету чи погоджено це перевищення?	
22.	Чи були випадки, що не всі витрати включено у фінансовий звіт?	
23.	Хто складає та подає таблиці обліку робочого часу?	
24.	Чи є графік відпусток?	
25.	Чи є виплати за договорами ЦПХ?	
26.	Хто веде накази з прийому, звільнення, надання відпусток?	
27.	Чи є графік документообігу на ділянці пального?	
28.	Чи є графік документообігу на ділянці розрахунків з підзвітними особами?	
	Як відображаються витрати, пов'язані з використання пального?	
	Чи відбувається заправка автомобілів у неробочі години?	
	Яким чином проводиться облік та списання пального?	
	Яка періодичність закриття витрат на фінансовий результат діяльності?	

Джерело: [25]

Основними завданнями аудиту доходів та витрат за проектом є:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо обліку доходів витрат, коректного відображення інформації про доходи та витрати у фінансовій звітності;
- встановлення правильності розмежування доходів та витрат за проектами;
- перевірка складу доходів та витрат згідно з кошторису проекту та їх визнання на підставі внутрішніх фінансових положень та вимог Донорів;
- перевірка правильності класифікації і визнання витрат відповідно до облікової політики та кошторисів проектів;
- перевірка наявності та повноти оформлення документів, які підтверджують витрати;
- оцінка ефективності використання ресурсів організації за проектом [11].

Аудит благодійної організації починається з перевірки статутних документів і кошторису. Перевірка установчих документів являє собою початковий етап при проведенні аудиту будь-якої організації, оскільки вони є основними документами, що відображають особливості її діяльності. Розуміння діяльності, засноване на аналізі установчих документів, допомагає усвідомити економічну політику неприбуткової організації, проведену нею облікову політику, ідентифікувати господарські операції, проведені неприбутковою організацією, а також визначити правильність застосування нормативно-правових документів, що регулюють її діяльність.

Основний засновницький документ неприбуткової організації – статут. Він є суворо індивідуальним. У ньому знаходиться висвітлення різноманіття видів діяльності організації. Для неприбуткової організації статут має особливе значення, оскільки даний вид організації має спеціальну правоздатність, яка полягає в тому, що діяльність неприбуткової організації повинна бути спрямована на досягнення основної мети, відбитої в установчих документах. Тому однією з основних цілей аудиту неприбуткової організації

є зіставлення напрямків діяльності організації, принципів формування і використання її майна з цілями і завданнями, визначеними статутом.

Аудитор звертає увагу, чи була неприбуткова організація зареєстрована не тільки в Єдиному державному реєстрі як юридична особа, а ще й у Реєстрі неприбуткових організацій, також перевіряє відповідність присвоєння ознаки неприбутковості для благодійного фонду залежно від видів діяльності, які вона здійснює.

Неприбуткові організації згідно з чинним законодавством здійснюють витрати в межах затверджених кошторисів.

БФ формує кошториси витрат на управління та утримання неприбуткової організації та кошториси на проведення певних заходів, проектів. Спеціальних нормативно-правових документів, що регламентують порядок і процедуру складання кошторисів в неприбуткових організаціях, на сьогодні поки не існує.

Аудитором проведено перевірку наявності кошторисів та їх змісту щодо витрат та доходів за кожним проектом та складено робочий документ (дод.)

Аудитором з'ясовано, що доходи і витрати в кошторисі відображаються по касовому методу, тобто фактично одержані доходи і фактично понесені витрати. Так, у кошторисі одержані кошти на безповоротній основі відображаються у вигляді доходу в тому місяці, у якому відбулося отримання коштів, а витрати, пов'язані з їх отриманням, відображаються в цьому ж періоді.

При перевірці доходу важливим є те, що їх необхідно поділити на цільові та нецільові доходи. При цьому особливістю отриманих цільових коштів є контроль фінансування від пов'язаних сторін (у 2023 році отримано майже 308 млн. грн) та грантів від інших донорів (у 2023 році отримано майже 5 млн.грн) – специфічного виду отримання доходу, характерному саме для неприбуткових організацій.

Основним тут є перевірка правильності оформлення договору між грантодавцем і організацією, а також дійсне зіставлення – використані кошти

саме на ту діяльність, яка була передбачена грантом, і чи це відповідає статуту організації.

Особливої уваги аудитора потребують адміністративні витрати, так як серед операцій, які можуть спричинити втрату «неприбуткового» статусу, можна виділити такі - перевищення адміністративних витрат благодійної організації більше 20% доходу за рік.

Якщо фінансову звітність благодійна організація складає за НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність»: сума за Дт 92 за рік $< 20\%$ суми з рядка 2280 форми №2-мс або сума з рядка 2180 (з використання аналітичних даних бухгалтерського обліку) форми №2-м.

Якщо фінансову звітність благодійна організація складає за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: сума з рядка 2130 ф. №2 $< 20\%$ суми рядків (2000 + 2120 + 2200 + 2220 + 2240) ф. №2.

Усі грошові кошти і майно, які поступають неприбутковим організаціям, можна підрозділити на цільові і нецільові. Цільовими вважаються засоби та майно, що поступає для використання в конкретних цілях, тобто для проведення чітко певних заходів і програм. Як правило, цілі, на які повинні використовуватися такі засоби або майно, указуються в статуті неприбуткової організації – одержувача засобів чи їх визначає особа, яка ці засоби надає.

Таким чином підтверджено, дотримання БФ статуту щодо витрачання засобів, що поступили, тільки на конкретні потреби або таку умову висунуто особою, яка надала ці засоби, використовувати їх на інші цілі, так як для фінансування інших програм або заходів не можна, оскільки це вважатиметься нецільовим їх використанням.

«Проте небагато законодавчих актів, регулюючих діяльність неприбуткових організацій, передбачають відповідальність за нецільове використання засобів, що поступили. Законодавством встановлено, що якщо майно і засоби були передані добродійній організації на конкретні цілі, то вона повинна в обов'язковому порядку надати благодійнику звіт про їх

використання. Проте відповідальність за непредставлення такого звіту або використання вказаних засобів не за цільовим призначенням даним Законом не передбачена» [69].

Контроль за цільовим використанням, благодійної допомоги у вигляді товарів, робіт, послуг здійснюють місцеві органи виконавчої влади і органи податкової служби. Використання гуманітарної допомоги не за цільовим призначенням спричиняє за собою кримінальну й адміністративну відповідальність згідно з діючим законодавством. Виручка за продаж товарів (предметів) гуманітарної допомоги, які продаються за грошові кошти або за інші види компенсації, конфіскуються у встановленому законодавством порядку. Єдиним покаранням, передбаченим для одержувачів гуманітарної допомоги, що допустили вказані порушення, може бути виключення з Реєстру отримувачів гуманітарної допомоги. Тобто, отримувати гуманітарну допомогу надалі вони вже не зможуть.

Контроль за використанням гуманітарної допомоги за цільовим призначенням здійснюють відповідні комісії із питань гуманітарної допомоги при Кабінеті Міністрів України і органах державної податкової служби. Залежно від розміру засобів, витрачених не за цільовим призначенням, встановлюється адміністративна або кримінальна відповідальність.

Завершальним етапом ініціативного аудиту є перевірка фінансової та податкової звітності. Відповідність показників Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та звіту про фінансові результати (форма 2-м). Фінансова звітність подається в обов'язковому порядку разом зі Звітом про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації. Загальні показники доходів та витрат обох звітів мають збігатися, оскільки обидва звіти заповнюються за принципом нарахувань, але з різницею у деталізації статей та групуванні показників.

Отже, до типових порушень в діяльності неприбуткових організацій можна віднести:

- невідповідність діяльності некомерційної організації засновницьким документам – статуту;
- реєстрація організації тільки в Єдиному державному реєстрі, крім цього вона повинна бути зареєстрована в Реєстрі неприбуткових організацій;
- неправильне оформлення договору між грантодавцем і організацією;
- використання засобів, одержаних від грантодавця на діяльність, яка не вказана в договорі;
- використання засобів, одержаних від грантодавця на діяльність, яка не вказана в статуті;
- цільові засоби були використані на основну діяльність не в тому розмірі, в якому вони були одержані;
- проведення незаконних операцій, які можна віднести до комерційної діяльності

3.2. Організація державного контролю неприбуткових організацій

Положеннями ст. 26 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» визначено, що державний контроль у сфері благодійної діяльності здійснюють органи виконавчої влади та ОМС в межах своїх повноважень, визначених Законом. Отже, як представлено у таблиці 3.1. перевірки благодійних організацій можуть відбуватися наступними органами виконавчої влади:

- Державна податкова служба проводить податковий контроль;
- Національна поліція, ОМС в межах своїх повноважень проводять тематичні перевірки. Так, з початку 2023 року волонтери, громадські організації та благодійні фонди все частіше отримують запити від Національної поліції. Ці запити здійснюються в рамках кримінальних

проваджень щодо незаконного продажу чи використання благодійної допомоги.

- Державний комітет фінансового моніторингу України - фінансовий моніторинг.

Неприбуткові організації підлягають обов'язковому податковому контролю. При цьому існують певні особливості при здійсненні податкового контролю нарахування та сплати двох основних податків: податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Тому при перевірці звертається увага на операції, які не підлягають оподаткуванню.

Для неприбуткових організацій безоплатно наданими товарами (роботами, послугами) вважаються:

- товари, що надаються платником податку згідно з угодами дарування, іншими договорами, які не передбачають грошової або іншої компенсації вартості таких матеріальних цінностей і нематеріальних активів, або їх повернення, або без укладення таких угод;

- роботи і послуги, які надаються платником податку без вимоги про компенсацію їх вартості;

- товари, передані юридичній або фізичній особі на відповідальне зберігання і використані ним у його виробничому або господарському обороті.

Деякі операції (назвемо їх ризиковими) можуть загрожувати тим, що благодійну організацію можуть виключити з Реєстру неприбуткових. Через це вона втратить свій статус неплатника податку на прибуток і буде змушена звітувати і розраховувати податок на прибуток на загальних підставах.

НПО, яка порушила «неприбуткові вимоги», у строк, передбачений для місячного звітного періоду, повинна подати Звіт, нарахувати і сплатити податкове зобов'язання, розраховане відповідно до балансової вартості активів, використаних не за цільовим призначенням. У разі виявлення контролерами порушення, податкові зобов'язання нараховують не на суму операцій нецільового використання активів, а на суму всіх операцій, починаючи з місяця порушення. Отже, НПО не є платниками податку на

прибуток, доки не порушать вимоги ПКУ щодо дотримання статусу неприбутковості. Тому, при проведенні податкового контролю звертають увагу на ризикові операції, за яких при порушенні норм законодавства організація може втратити неприбутковий статус. Такі господарські ситуації узагальнено у таблиці 3.7.

Таблиці 3.7.

Податковий контроль ризикових ситуацій за яких може бути втрачено неприбутковий статус НПО

Ризикові ситуації	Пояснення
НПО займається підприємницькою діяльністю	Підприємницька діяльність не є порушенням за таких умов: Прибуток використовуються для статутної діяльності НПО за пп. 133.4.2 ПК. Профільний закон, на основі якого діє НПО, має дозволяти їй підприємницьку діяльність. Благодійним організаціям підприємницька діяльність відповідного профільного закону дозволена за визначеним переліком видів діяльності, зокрема освіта й наукова діяльність. Якщо ж підприємницька діяльність виходить за межі даних сфер, то це уже є порушенням. Таким чином, НПО може, наприклад, надавати послуги у межах своєї статутної діяльності
НПО створює іншу юридичну особу	Це можливо, якщо профільний закон не містить заборону, наприклад релігійним організаціям можна створювати видавничі, поліграфічні, виробничі, реставраційні підприємства
НПО здійснює виплати за ЦПД	це можна для НПО при оформленні наданні послуг членами НПО, працівниками
НПО реалізує основний засіб	це можна, за умови, що прибуток від реалізації ОЗ не розподіляється між членами НПО, а використовується для здійснення статутної діяльності (якщо дохід від продажу великий, то можна перевищити межу для обов'язкової реєстрації платником ПДВ -1 млн.грн)
НПО отримує доходи від оренди, банківські відсотки, поворот ну фінансову допомогу, доходи від курсових різниць	Такі доходи НПО може отримувати. Умови ті ж самі: це має відповідати статутній діяльності. Доходи ж використовуються тільки для статутної діяльності без розподілу прибутку за такими операціями між учасниками

Продовж.табл. 3.7.

1	2
НПО придбав в свого учасника товар чи послугу	Можна, якщо це відповідає статутним цілям (пп. 133.4.2 ПК)
Розподіл гуманітарної допомоги між учасниками НПО	Можна, але це має відповідати статутній діяльності
Отримання поворотної фінансової допомоги від учасника НПО	Можна але це має відповідати статутній діяльності
Розміщувати вільні кошти на депозити в банках	Можна але це має відповідати статутній діяльності

Джерело: складено на основі [35]

Під час податкового контролю перевірки підлягають на відповідність показники Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та Звіту про фінансові результати (форма 2-м), які подаються в обов'язковому порядку разом.

Загальні показники доходів та витрат обох звітів мають збігатися, оскільки обидва звіти заповнюються за принципом нарахувань, але з різницею у деталізації статей та групуванні показників.

За результатами перевірки відхилень не виявлено.

В умовах сучасних викликів державній безпеці України роль неприбуткового сектора стала важливим чинником національної єдності у подоланні наслідків російської агресії, а також кризових явищ в різних галузях економіки. «За даними дослідження Forbes Ukraine, у 2023 році загальний обсяг коштів, спрямованих на благодійну допомогу, становив 2-2,5% ВВП.

Водночас, НПО мають ряд переваг, які роблять їх привабливими для злочинців:

- доступ до значних фінансових ресурсів, які можуть бути привласнені;
- проведення великих обсягів фінансових операцій, що може використано для приховування злочинних фінансових потоків» [38, с.3].

Використання неприбуткових організацій у незаконних цілях дозволяє злочинцям отримати подвійну вигоду: по-перше, створити засіб для таких незаконних дій і, по-друге, забезпечити прикриття своєї діяльності.

Участь ряду НПО у протиправних схемах підриває репутацію всього некомерційного сектору та довіру фінансових установ і донорів. Це має непропорційний вплив на діяльність неприбуткового сектору там, де вона найбільш потрібна. Багато НПО покладаються на пожертви та надійний доступ до банківських та інших фінансових послуг. Донори вірять, що ресурси, надані НПО, фінансові чи матеріальні, будуть використані на «добрі справи» відповідно до їх заявленої мети. Ця довіра є фундаментом для сектору НПО. Розуміння ризиків неприбуткового сектору, пов'язаних з фінансуванням тероризму та іншими злочинами, з якими він стикається, має вирішальне значення для пом'якшення вразливостей та загроз його використання у незаконних цілях.

Держфінмоніторингом за результатами проведеного дослідження ризиків використання неприбуткових організацій підготовлено огляд на тему «Використання неприбуткових організацій у цілях легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму»[38]. З початку 2018 року Держфінмоніторингом періодично проводиться відповідні дослідження з метою зменшення ризиків.

При проведенні моніторингу неприбуткові організації групують за певними рівнями ризику. На визначення рівня ризиків впливають різні фактори, зокрема, такі як: - «вид НПО, його профіль, прозорість структури, цілей, завдань, характеру та виду діяльності (НПО здійснюють/не здійснюють діяльність у безпосередній близькості (всередині країни або за кордоном) до зон активної загрози або груп населення; отримують/не отримують фінансування від суб'єктів, розташованих поблизу зон активної загрози, або переміщують/не переміщують кошти до або через такі райони)»[38];

- «джерела походження, цільового використання та прозорість витрат коштів;

- інформація про його донорів, партнерів, контрагентів та їх довірених осіб» [38].

Станом на 01.01.2024 на обліку в органах Державної податкової служби перебувало 121 268 неприбуткових установ та організацій, які підпадають під визначення, як уразливі для використання у фінансуванні тероризму та які в силу своєї діяльності або характеристик, знаходяться під загрозою використання у фінансуванні тероризму. З них:

- «громадські об'єднання - 58 395;
- релігійні організації - 21 687;
- благодійні організації - 20 910;
- професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок – 19 176;
- спілки (асоціації) - 917;
- творчі спілки – 183» [38]

Дані узагальнені у таблиці 3.11 та рисунками 3.1.

Таблиця 3.11.

Тенденції щодо обсягу облікованого ДПС неприбуткового сектора, який може бути уразливим для використання у фінансуванні тероризму за визначенням Рекомендацій FATF

Вид НПО	Кількість НПО за роками			
	2021 р	2022 р	2023 р	Приріст 2021/2023 рр
Громадські об'єднання	51 587	54 807	58 395	6 808
Релігійні організації	21 318	21 445	21 687	369
Благодійні організації	11 816	17 835	20910	9 094
Професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок	19 309	19 223	19 176	-133
Спілки (Асоціації)	740	822	917	177
Творчі спілки	178	180	183	5
Загалом	104 948	114 312	121 268	16 320

Джерело: [38, с.12]

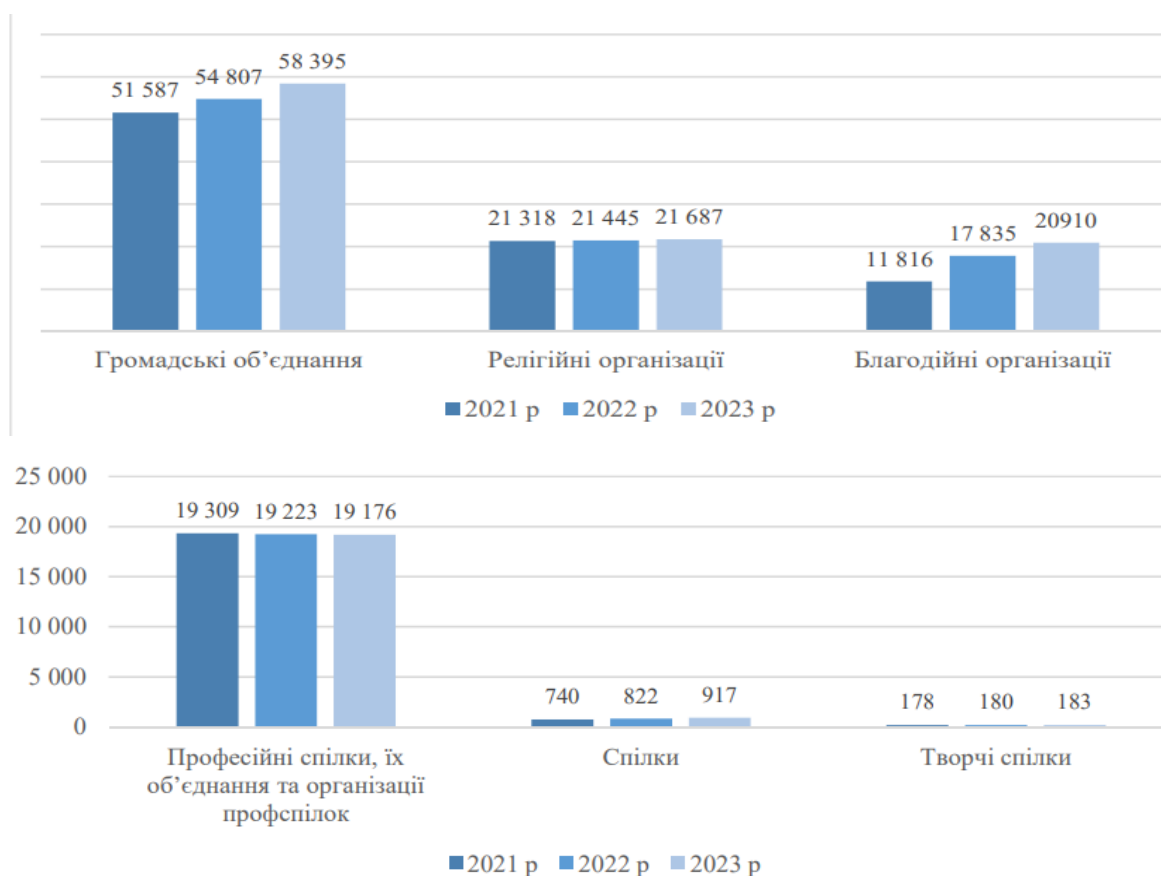


Рис.3.1. Загальна кількість неприбуткових установ та організацій, які підпадають під визначення як уразливих для використання у фінансуванні тероризму

Джерело: [38, с.12]

НПО можуть бути уразливі для використання у фінансуванні тероризму з цілої низки причин: НПО користуються суспільною довірою, мають доступ до значних джерел фінансування і часто використовують великі суми готівки та ін.

Міжурядовим органом, групою з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF), створений у 1989 році Міністрами країн-членів FATF, розроблено Міжнародні стандарти щодо боротьби з відмиванням коштів, фінансуванням тероризму та розповсюдження зброї масового знищення. У Стандартах узагальнено способи незаконного використання НПО (додаток Т)

Проведений Держфінмоніторингом аналіз свідчить про наявність вразливостей НПО, зокрема тих, які підпадають під визначення FATF, та загроз їх використання в злочинних цілях. Індикатори можливого використання НПО для фінансування тероризму (ФТ) та відмивання грошей(ВГ) представлені у додатку У. Результати аналізу за індикаторами можливого використання НПО для ФТ та ВГ узагальнені у таблиці 3.12:

Таблиця 3.12

Тенденції щодо діяльності НПО за індикаторами можливого використання НПО для ФТ та ВГ

Вид НПО	Розмір зростання кількості (од)							Збільшення суми підозрілих фінансових операцій (млн грн)
	НПО, взятих на облік в органах ДПС	НПО, про яких повідомлено щодо розбіжності КБВ	повідомлень про фінансові операції	повідомлень про підозрілу діяльність	повідомлень про відмову у встановленні / підтриманні ділових відносин	переданих матеріалів (за участю НПО)	НПО в УМ/ДУМ, залучених до злочинної діяльності	
Громадські організації	6808	260	345	4	6157	9	5	867,3
Релігійні організації	369	13	29	7	1265	4	1	92,9
Благодійні організації	9094	152	1963	111	2473	22	37	2165,5
Профспілки	-	1	-	3	481	1	-	11,4
Спілки (Асоціації)	177	5	-	1	139	3	6	20,6
Творчі спілки	5	5	3	-	13	1	1	0

Джерело: [38, с. 49]

За результатами аналізу встановлена вразливість НПО до відмивання коштів, фінансування тероризму та залучення до іншої злочинної діяльності. Найбільш негативна тенденція відслідковується за благодійними організаціями.

Найпоширенішими проявами злочинної діяльності сектору НПО були:

-привласнення, розтрата майна або заволодіння ним, шляхом зловживання службовим становищем;

- податкові злочини;
- підроблення документів;
- фіктивне підприємництво;
- шахрайство.

Для підвищення ефективності заходів для зниження ризиків використання НПО у схемах ВК/ФТ, Держслужба ФМ рекомендує, крім зазначених вище виявлених індикаторів, застосовувати підходи у вивченні клієнтів та їх фінансових операцій, які передбачені документами, переліченими в Огляді [38].

3.3. Організація внутрішнього контролю неприбуткової організації

Організація системи внутрішнього контролю в неприбуткових організаціях має базуватися на вимогах Цивільного та Господарського кодексів України. Насамперед у Наказі про облікову політику відповідної організації мають бути передбачені порядок формування та основні компетенції відділу внутрішнього контролю (обов'язки, права, підпорядкованість і зв'язок з іншими підрозділами неприбуткової організації), методи проведення внутрішнього контролю; об'єкти контролю тощо. Функції контролю у благодійній організації здійснює й Наглядова рада.

Частка необхідної інформації продукується системою бухгалтерського обліку. Це обумовлює необхідність побудови обґрунтованої системи обліку в неприбуткових організаціях. Члени Наглядової ради, зазвичай не володіють професійними знаннями та уміннями, щоб проконтролювати якість і надійність інформації, яка надається фахівцями з обліку. У зв'язку з цим є потреба в організації відділу внутрішнього аудиту або введенні у штат посади внутрішнього аудитора, що створить передумови для належного контролю за веденням бухгалтерського обліку та формуванням правдивої й надійної облікової інформації.

Метою внутрішнього контролю в неприбуткових організаціях є:

- співставлення напрямів діяльності некомерційної організації, принципів формування і використання її майна з цілями і задачами, визначеними статутами і органами управління некомерційними організаціями;

- підтвердження цільового використання отриманих коштів.

«Доцільно для організації внутрішнього аудиту розробити та затвердити Положення з внутрішнього аудиту відповідно до облікової політики організації та Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту» [69].

Дослідивши особливості обліку доходів та витрат благодійної організації, з метою перевірки та контролю за правильністю відображення організацією у обліку та звітності доходів та витрат, запропоновано ввести до штатного розкладу організації посаду менеджера з внутрішнього аудиту з основними обов'язками:

- остаточна перевірка звітів за проектами відповідно до затверджених бюджетів проектів щокварталу;
- визначення відповідності проектної діяльності до планів та потреб організації;
- проведення аналізу та виявлення проблемних ділянок обліку та звітності;
- відповідності системи обліку доходів і витрат, фінансової і проектної звітності чинному законодавству та вимогам Донорів проектів;
- надання інформації та рекомендацій керівництву щодо вдосконалення наявних систем обліку та звітності, формування та відображення доходів та витрат у відповідності до внутрішніх Правил та Положень;
- здійснення відповідного коригування обліку та діяльності на основі проведеного аналізу та розпоряджень керівництва.

Для узагальнення результатів внутрішнього контролю рекомендовано робочі документи аудитора з перевірки отриманих доходів та витрат за статтями кошторису проекту (таблиця 3.12,3.13).

Бухгалтерська служба БФ представлена головним бухгалтером та бухгалтером. Єдине джерело внутрішньогосподарського контролю у благодійній організації - головний бухгалтер й керівник. Тому, вважаємо, що ефективність внутрішнього контролю у БФ залежить від компетенції осіб, що його здійснюють.

Таблиця 3.12

Робочий документ внутрішньої перевірки отриманих доходів

Назва проєкту		Загальна сума. грн				
Строк реалізації проєкту						
№ з/п	Банківська виписка		Бюджет на період		відхилення	
	сума	період	період	сума	+	-

Джерело: [25]

Таблиця 3.13

Робочий документ внутрішньої перевірки витрат за статтями кошторису проєкту

Назва проєкту								
Строк реалізації проєкту								
Загальна сума. грн								
№ з/п	Статті бюджету	Сума за статтями бюджету проєкту	Зміна до бюджету	відхилення		Витрати за період	Залишок	Примітки
				+	-			

Джерело: [25]

На нашу думку, для здійснення контролю необхідно всім працівникам бухгалтерії дотримуватись обов'язково таких умов - повинні бути високого професійного рівня; мати компетентності щодо здійснення контролю; щодо виконання контрольних функцій їх права та обов'язки мають бути зазначені у посадових інструкціях; передбачена мотивація щодо особистої відповідальності при виконанні контрольних функцій.

В таких умовах на підприємстві прикладами засобів внутрішнього контролю є: дозвільні підписи керівника і (або) головного бухгалтера на документах; суцільна нумерація створюваних документів; належно організований документообіг; зустрічні перевірки бухгалтерських записів;

звірки розрахунків; інвентаризація, періодичний аналіз стану активів і розрахунків.

Висновки до розділу 3

Підвищення ефективності управління неприбуткових організацій потребує постійного вдосконалення засад організації та здійснення контролю за збереженням майна, раціональним використанням ресурсів, достовірністю ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності такими суб'єктами. Через це особливої актуальності набуває формування єдиних підходів до сутності та видів контролю, що доцільно впроваджувати у неприбуткових організаціях. Існують наступні види контролю:

- державний контроль, який здійснюється органами державної влади;
- внутрішньогосподарський контроль, який здійснюється фінансовими службами підприємств, організацій та установ;
- незалежний контроль, який проводиться спеціалізованими аудиторськими фірмами і службами.

Громадський контроль діяльності неприбуткових організацій у вітчизняній практиці має несистемний характер, охоплює окремих активістів та зазвичай здійснюється у резонансних для економіки чи суспільства справах.

В роботі узагальнені форми контролю, які прийнятні для благодійних організацій в умовах діючого профільного та податкового законодавства України.

За бажанням благодійних організацій, на вимогу донорів, засновників, грантонадавачів усі види звітності благодійної організації можуть бути об'єктом незалежних аудиторських перевірок при співпраці з незалежними аудиторами щодо отримання аудиторських послуг.

Благодійний фонд «МХП-Громаді» другий рік поспіль отримує аудиторський звіт від міжнародної аудиторської компанії, що сприяє

підвищенню ефективності та оптимізації використання ресурсів та формують певну культуру у сфері благодійності.

В роботі представлено організацію та методику ініціативного аудиту, Мета ініціативного аудиту неприбуткової організації – досягнення розуміння кола статутної діяльності неприбуткової організації, проведення аудиту видаткової і дохідної частини кошторису, оцінка правильності ведення обліку майна та розрахунків, у тому числі з податковими органами.

Особливої уваги аудитора потребують адміністративні витрати, які можуть спричинити втрату «неприбуткового» статусу при їх перевищенні 20% доходу за рік. За результатами перевірки складено робочі документи

Положеннями ст. 26 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» визначено, що державний контроль у сфері благодійної діяльності здійснюють органи виконавчої влади та ОМС в межах своїх повноважень, визначених Законом. Отже, перевірки благодійних організацій можуть відбуватися наступними органами виконавчої влади:

- Державна податкова служба проводить податковий контроль;
- Національна поліція, ОМС в межах своїх повноважень проводять тематичні перевірки. Так, з початку 2023 року волонтери, громадські організації та благодійні фонди все частіше отримують запити від Національної поліції. Ці запити здійснюються в рамках кримінальних проваджень щодо незаконного продажу чи використання благодійної допомоги.
- Державний комітет фінансового моніторингу України - фінансовий моніторинг.

Неприбуткові організації підлягають обов'язковому податковому контролю. При проведенні податкового контролю звертають увагу на ризикові операції, за яких при порушенні норм законодавства організація може втратити неприбутковий статус; перевірки підлягають на відповідність показники Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та Звіту про

фінансові результати (форма 2-м), які подаються в обов'язковому порядку разом.

Неприбуткові організації є об'єктами державного фінансового моніторингу так як мають ряд переваг, які роблять їх привабливими для злочинців:

- доступ до значних фінансових ресурсів, які можуть бути привласнені;
- проведення великих обсягів фінансових операцій, що може використано для приховування злочинних фінансових потоків.

Участь ряду НПО у протиправних схемах підриває репутацію всього некомерційного сектору та довіру фінансових установ і донорів. Держфінмоніторингом щорічно проводяться відповідні дослідження з метою зменшення ризиків. Найбільш негативна тенденція відслідковується за благодійними організаціями.

Бухгалтерська служба БФ представлена двома фахівцями. Єдине джерело внутрішньогосподарського контролю у благодійній організації - головний бухгалтер й керівник. Тому, вважаємо, що ефективність внутрішнього контролю у БФ залежить від компетенції осіб, що його здійснюють. На нашу думку, для здійснення контролю необхідно всім працівникам бухгалтерії дотримуватись обов'язково таких умов - повинні бути високого професійного рівня; мати компетентності щодо здійснення контролю; щодо виконання контрольних функцій їх права та обов'язки мають бути зазначені у посадових інструкціях; передбачена мотивація щодо особистої відповідальності при виконанні контрольних функцій.

ВИСНОВКИ

В Україні відбуваються динамічні процеси, пов'язані з її європейським шляхом розвитку. Досвід європейських країн переконливо свідчить, що ефективною формою самоорганізації населення є неприбуткові організації, що орієнтуються не на певні фінансові результати, а на вирішення соціальних, культурних, медичних, екологічних та інших проблем.

Під неприбутковою слід розуміти організацію, установу яка одночасно відповідає вимогам, які визначені ПКУ.

Відповідно до даних Державної служби статистики України станом на 1 січня 2023 року питома вага неприбуткового сектору в загальній структурі офіційно зареєстрованих підприємств та організацій складала 24%. За 2023 рік їх кількість збільшилася на 3,2% (7006 од.) Стає все більше тих організацій, що займаються правами та потребами внутрішньо переміщених осіб та громадян, які постраждали від війни.

Кількість і стан розвитку неприбуткових організацій свідчить, що вони є реальним «третім сектором економіки», який акумулює значну кількість коштів держави та донорів.

Неприбуткові організації в Україні передбачають наявність різноманітних прав та інтересів громадян, з метою реалізації яких створюються відповідні організації, що зумовлює виділення значної кількості базових характеристик, які виступають критеріями для класифікацій неприбуткових організацій. В Україні всі неприбуткові організації можна поділити на три великі групи:

- 1) в залежності від джерел фінансування – бюджетні й небюджетні;
- 2) за особливостями оподаткування;
- 3) за ознаками неприбутковості. В українському законодавстві виділяють 18 видів неприбуткових організацій за ознаками неприбутковості.

Законодавство про неприбуткові організації складається з Конституції України, Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України, законів

України, що регулюють діяльність відповідної неприбуткової установи та організації. ПКУ регулює порядок нарахування та сплати податків неприбутковими організаціями, визначає критерії, за якими організація може бути визнана неприбутковою. Цивільний кодекс України (ЦКУ) встановлює загальні положення щодо діяльності юридичних осіб, включаючи неприбуткові організації, їх організаційно-правову форму, права та обов'язки.

Правила бухгалтерського обліку неприбуткової організації мають враховувати вимоги національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також умови неприбутковості з ПКУ. Ключовими стандартами є НП(С)БО 15 «Дохід» та 16 «Витрати».

Для розкриття теми кваліфікаційної роботи обрано Благодійний фонд «МХП-Громаді». На вибір об'єкту дослідження вплинуло: виключне значення благодійних організацій в контексті російсько-української війни; утвердження обліку як основного джерела інформації для ефективного управління благодійними організаціями.

В своїй діяльності фонд охоплює 13 регіонів України (в т.ч. Дніпропетровську область), співпрацює з міжнародними та українськими донорами.

Кожна неприбуткова організація потребує аналізу результатів її діяльності. Потреба в оцінці діяльності некомерційних організацій посилюється у зв'язку з зростаючою конкуренцією за ресурси та існуючі в суспільстві сумніви щодо дбайливого і ефективного витрачання коштів, і чи не зловживають вони своїми податковими привілеями.

В сучасних економічних умовах відсутня єдина універсальна методика оцінки діяльності неприбуткових небюджетних організацій. Головним завданням аналізу економічних показників діяльності фонду є характеристика забезпеченості ресурсами й повноти їх використання, а також організації такого використання, яка містить: своєчасність затвердження кошторису витрат, дотримання режиму економії, отриманням організацією коштів своєчасно і за потребою. Бухгалтерський облік і бухгалтерська звітність є

основним джерелом інформаційної бази для проведення аналізу господарської діяльності організації.

За результатами аналізу організаційно-економічних показників діяльності Благодійного фонду «МХП - Громаді» з'ясовано, що фінансову потужність фонду зумовлює різноманітність джерел доходів та ефективна система забезпечення ресурсів для подальшої роботи організації та дотримання ліміту витрат на управління організацією.

Результативність – вищий критерій діяльності будь-якої організації. Визначальним результатом діяльності благодійного фонду є соціальний аспект. Для отримання інформації щодо результативності діяльності БФ проведено аналіз його роботи з точки зору отримання соціального ефекту за даними нефінансової звітності – «Звіт реалізованих проєктів- 2023» за соціальними індикаторами.

Успішний фінансовий менеджмент благодійного фонду може бути забезпечений виключно системою бухгалтерського обліку, як основним джерелом інформації для прийняття рішень. Організація бухгалтерського обліку для БФ «МХП-Громаді» розпочалася з дня її реєстрації та включення до Реєстру НПО.

Виключне значення в організації бухгалтерського обліку благодійної організації мають первинні документи. Їх було систематизовано за ознаками змісту господарських операцій (передача благодійної допомоги: адміністративні витрати та витрати на проєкти; надходження грошових коштів, матеріальних цінностей).

Одним із основних фінансових документів благодійних організацій є Кошторис. Для неприбуткової організації кошторис виконує роль звітного документа, в якому підбивають підсумки фактично отриманих доходів і понесених витрат по всіх проєктах та напрямкам діяльності.

Особливість яка притаманна для всіх неприбуткових небюджетних організацій є облік цільового фінансування, який підпорядковується спеціальним правилам під час визнання доходів. Так, до цільового

фінансування відносяться кошти (або інші активи), які отримуються НПО для фінансування конкретних програм, заходів, покриття своїх планових витрат, наприклад субсидії, дотації, цільові внески та гуманітарна допомога. Такий облік ведеться на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження».

На бухгалтерський облік фінансування впливають: цільовий або нецільовий характер фінансування; форма фінансування – грошові кошти, запаси, основні засоби, роботи, послуги.

Бухгалтерський облік цільового фінансування у БФ базується на такому підході: цільовим фінансування є лише надходження, що мають конкретне призначення; нецільове фінансування – це ресурси, які неприбуткова організація отримує без чітко визначеного цільового призначення. Проте вони мають бути спрямовані на реалізацію статутної діяльності. Поступове визнання цільового фінансування доходами здійснюється по мірі використання таких коштів.

На відміну від цільового фінансування безоплатно отримані грошові кошти (інші активи, безоплатно отримані послуги) відрізняються відсутністю прив'язки до конкретних цілей і програм. Їхній облік ведеться одразу з використанням субрахунків 718 та 745, тобто рахунок обліку цільового фінансування 48 у даному разі не використовується.

Ведення обліку фінансування є основною прозорою діяльністю БФ та відображення у звітності результатів їх роботи. Всі цільові надходження від донорів та партнерів повинні бути відображені в бухгалтерському обліку в розрізі напрямів використання. Серед джерел фінансування діяльності БФ виділяють: фінансування від пов'язаних сторін, фандрайзінг, цільові гранти від інших донорів, інші надходження.

Фандрайзінг є критично важливою ланкою робіт у БФ. Так, для забезпечення діяльності БФ ресурси можуть залучатись у такі способи як: звернення з проханням до донора, масові акції із залучення коштів, грантові конкурси, волонтерство, взаємовигідне партнерство, надання платних послуг, збирання пожертв, кредитування. Сама діяльність із залучення ресурсів також

передбачає понесення витрат на її здійснення. Класифікація витрат фандрайзингу передбачає виділення наступних категорій витрат: витрати на пошук донора; витрати на підготовку та подання проєкту; витрати, пов'язані з отриманням ресурсів.

Тому, нами рекомендовано виокремити «витрати на фандрайзинг» в окрему категорію з характерними ознаками, як аналітичну статтю цільових витрат з виокремленням на субрахунку 2-го порядку 949.2 «Витрати на фандрайзинг».

Актуальними для неприбуткових організації є і питання, пов'язані з обліком їх витрат. Витрати БФ «МХП- Громаді» мають наступний склад:

Адміністративні витрати - обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати»; цільові витрати, які мають дві складові: проєктні витрати, та витрати на фандрайзинг, які рекомендовано виокремлювати.

Поряд із відображенням витрат на субрахунку 949 ведеться аналітичний їх облік окремо за кожним проєктом, програмою.

Через збройну агресію проти України окремим різновидом допомоги є гуманітарна допомога. Враховуючи масштабність такої допомоги, підвищено відповідальність за її витрачання Законом України «Про гуманітарну допомогу», а її облік регулюється Порядком бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги. У разі відсутності обліку отримання та цільового використання гуманітарної допомоги вона вважається використаною не за цільовим призначення. Приклади документального оформлення та облікового супроводу гуманітарної допомоги наведено в роботі.

Кожна благодійна організація згідно статті 17 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації», звітує перед органами ДПС, статистики, донорами, або засновниками, благодійниками.

У період цифрової трансформації держави Благодійний фонд «МХП-Громаді» успішно впровадив у свою діяльність інформаційно-комунікаційні технології, перевів ряд напрямів діяльності у мережу Інтернет, у тому числі щодо фінансової сфери діяльності. Цифровізація благодійного сектора

можлива через застосування штучного інтелекту, роботів, чат-ботів, CRM-систем та волонтерських платформ.

Проведено моніторинг безкоштовних хмарних бухгалтерських програмних забезпечень - застосунків, які сьогодні існують на ринку для неприбуткових небюджетних організацій.

Підвищення ефективності управління неприбуткових організацій потребує постійного вдосконалення засад організації та здійснення контролю за збереженням майна, раціональним використанням ресурсів, достовірністю ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності такими суб'єктами. Через це особливої актуальності набуває формування єдиних підходів до сутності та видів контролю, що доцільно впроваджувати у неприбуткових організаціях. Існують наступні види контролю:

- державний контроль, який здійснюється органами державної влади;
- внутрішньогосподарський контроль, який здійснюється фінансовими службами підприємств, організацій та установ;
- незалежний контроль, який проводиться спеціалізованими аудиторськими фірмами і службами.

Громадський контроль діяльності неприбуткових організацій у вітчизняній практиці має несистемний характер, охоплює окремих активістів та зазвичай здійснюється у резонансних для економіки чи суспільства справах.

В роботі узагальнені форми контролю, які прийнятні для благодійних організацій в умовах діючого профільного та податкового законодавства України.

За бажанням благодійних організацій, на вимогу донорів, засновників, грантонадавачів усі види звітності благодійної організації можуть бути об'єктом незалежних аудиторських перевірок при співпраці з незалежними аудиторами щодо отримання аудиторських послуг.

Благодійний фонд «МХП-Громаді» другий рік поспіль отримує аудиторський звіт від міжнародної аудиторської компанії, що сприяє

підвищенню ефективності та оптимізації використання ресурсів та формують певну культуру у сфері благодійності.

В роботі представлено організацію та методику ініціативного аудиту, Мета ініціативного аудиту неприбуткової організації – досягнення розуміння кола статутної діяльності неприбуткової організації, проведення аудиту видаткової і дохідної частини кошторису, оцінка правильності ведення обліку майна та розрахунків, у тому числі з податковими органами.

Особливої уваги аудитора потребують адміністративні витрати, які можуть спричинити втрату «неприбуткового» статусу при їх перевищенні 20% доходу за рік. За результатами перевірки складено робочі документи

Положеннями ст. 26 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» визначено, що державний контроль у сфері благодійної діяльності здійснюють органи виконавчої влади та ОМС в межах своїх повноважень, визначених Законом. Отже, перевірки благодійних організацій можуть відбуватися наступними органами виконавчої влади:

- Державна податкова служба проводить податковий контроль;
- Національна поліція, ОМС в межах своїх повноважень проводять тематичні перевірки. Так, з початку 2023 року волонтери, громадські організації та благодійні фонди все частіше отримують запити від Національної поліції. Ці запити здійснюються в рамках кримінальних проваджень щодо незаконного продажу чи використання благодійної допомоги.
- Державний комітет фінансового моніторингу України - фінансовий моніторинг.

Неприбуткові організації підлягають обов'язковому податковому контролю. При проведенні податкового контролю звертають увагу на ризикові операції, за яких при порушенні норм законодавства організація може втратити неприбутковий статус; перевірки підлягають на відповідність показники Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та Звіту про

фінансові результати (форма 2-м), які подаються в обов'язковому порядку разом.

Неприбуткові організації є об'єктами державного фінансового моніторингу так як мають ряд переваг, які роблять їх привабливими для злочинців:

- доступ до значних фінансових ресурсів, які можуть бути привласнені;
- проведення великих обсягів фінансових операцій, що може використано для приховування злочинних фінансових потоків.

Участь ряду НПО у протиправних схемах підриває репутацію всього некомерційного сектору та довіру фінансових установ і донорів. Держфінмоніторингом щорічно проводяться відповідні дослідження з метою зменшення ризиків. Найбільш негативна тенденція відслідковується за благодійними організаціями.

Бухгалтерська служба БФ представлена двома фахівцями. Єдине джерело внутрішньогосподарського контролю у благодійній організації - головний бухгалтер й керівник. Тому, вважаємо, що ефективність внутрішнього контролю у БФ залежить від компетенції осіб, що його здійснюють. На нашу думку, для здійснення контролю необхідно всім працівникам бухгалтерії дотримуватись обов'язково таких умов - повинні бути високого професійного рівня; мати компетентності щодо здійснення контролю; щодо виконання контрольних функцій їх права та обов'язки мають бути зазначені у посадових інструкціях; передбачена мотивація щодо особистої відповідальності при виконанні контрольних функцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерське програмне забезпечення для неприбуткових організацій. Найпопулярніші застосунки.
<https://webcatalog.io/uk/apps/tag/nonprofit-accounting-software?country=lv>
2. BAS бухгалтерія для неприбуткових організацій.
<https://finsoft.ua/ua/products/buh-nepributkovih-org>
3. Web-сторінка Благодійного Фонду «МХП-Громаді»:
<https://mhpgromadi.org.ua/>
4. Александрова Б.В. Економічна ефективність неприбуткових організацій: методологія та особливості / Б.В. Александрова // Культура народів Причорномор'я. – 2013 – №265. – С.12-16.
<http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/92328>
5. Артюх О.В. Особливості бухгалтерського обліку некомерційних організацій / О.В. Артюх, С.О. Кейдалюк // Інфраструктура ринку. – 2019. – № 32. – С. 398–401.
6. Благодійна допомога: особливості складання первинних документів.
URL: https://buh.ligazakon.net/analitycs/224286_blagodyna-dopomoga-osoblivost-skladannya-pervinnikh-dokumenty
7. Бухгалтерське програмне забезпечення для неприбуткових організацій. Найпопулярніші застосунки.
<https://webcatalog.io/uk/apps/tag/nonprofit-accounting-software?country=lv>
8. Бухгалтерський облік у неприбуткових організацій. URL:
https://learn.ztu.edu.ua/pluginfile.php/354715/mod_resource/content/0/Prezentatsija_NM_urok1.pdf
9. Види фінансової звітності благодійних організацій та аспекти публічного звітування. Кошторис БО. Український форум благодійників.
<https://www.prostir.ua/?news=vydy-finansovoji-zvitnosti-blahodijnyh-orhanizatsij-ta-aspekty-publichnoho-zvituvannya-koshtorys-bo>

10. Височан О. О. Витрати на фандрайзинг як вагомий складник трансакційних витрат організацій неприбуткового сектору економіки. Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. 2016. Т. 21. Вип. 9 (51). С. 133–136

11. Височан О. О. Особливості організації і методології індикативного контролю у небюджетних неприбуткових організаціях. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, 2017. Вип. 3(38), С. 8–14. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2017-3\(38\)-8-14](https://doi.org/10.26642/pbo-2017-3(38)-8-14)

12. Височан, О., & Майковець, Д. (2022). Облік фінансування діяльності небюджетних неприбуткових організацій. Економіка та суспільство, (44). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-83>

13. Гамулець М.І. Діяльність благодійних неприбуткових організацій в умовах цифрової економіки <https://doi.org/10.32782/2311-8040/2023-3-13>

14. Гера С.С. Економічна сутність неприбуткових організацій, їх форми та види <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/38803/1/%D0%93%D0%B5%D1%80%D0%B0%20%20%D0%95%D0%9A%D0%9E%D0%9D%D0%9E%D0%9Cp df>

15. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

16. Гура Н. Методологічні засади бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 9. С. 3–9.

17. Звіт неприбуткової організації 2024. URL: <https://www.mogol-alfa.com.ua/ua/buhgalterski-novini/zvit-nepributkovoyi-organizaciyi/>

18. [Зелікман В. Д.](#) Методика оцінки якісних показників ефективності діяльності неприбуткових організацій / В. Д. Зелікман, О. Ю. Рубець // [Наука та прогрес транспорту. Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна](#). -2013. - Вип. 1. - С. 56-62. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdnuzt_2013_1_8

19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку

активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом М-ва фінансів України від 30 лист. 1999 р. № 291.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

20. Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб. / Т. О. Каменська, О. Ю. Редько ; Наук. шк. аудиту, Нац. Центр Обліку та Аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 375 с. (Наука – практиці)

21. Контроль: незалежний, внутрішній, державний: навч. посіб. : у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль [Електронний ресурс] / М.С. Пашкевич, Н.Л. Шишкова ; М-во освіти і науки України, Нац. гірн. ун-т. – Електрон. текст. дані. – Дніпро : НГУ, 2017. – 182 с. – Режим доступу: <http://nmu.org.ua> (дата звернення: 30.11.24). – Назва з екрана.

22. Кірдіна О. Г. Кудрявець Н. В. Особливості бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях. Вісник економіки транспорту і промисловості. - 2019. № 65. С. 32-39. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2019_65_6

23. Кравченко, О. В. Особливості обліку доходів і витрат неприбуткових організацій [Текст] / О. В. Кравченко // Актуальні проблеми науки та освіти молоді: теорія, практика, сучасні рішення-2010: (Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції) [Електронний ресурс] : ред. В. С. Пономаренко, А. А. Пилипенко. – Х. : Фактор, 2011.

24. Кушнір О. О. Облік гуманітарної допомоги: методичні рекомендації. Київ : КНТЕУ, 2016. 52 с.

25. Макаренко А. П. Удосконалення обліку та аудиту доходів і витрат благодійної організації / А. П. Макаренко, Л. А. Христенко // [Інвестиції: практика та досвід](#). - 2020. - № 23. - С. 49-57. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2020_23_10

26. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Аудит: навч.метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2016. 184 с.

27. Машковська Л. В. Особливості організаційних і правових засад утворення та діяльності некомерційних суб'єктів господарювання. Матеріали Міжнародної наукової конференції «Наукові дослідження: парадигма

інноваційного розвитку» (Братислава – Відень) 25 березня 2020 року. URL: <http://surl.li/suesn> (дата звернення: 01.12.2024).

28. Мельник С. В. Облік гуманітарної допомоги в бюджетних установах. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 10. С. 31–36.

29. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru>

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Мінфіну України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. – URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затв. нак. Мінфіну України від 20.10.99 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. нак. Мінфіну України від 1.12.99 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» від 25.02.2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>.

34. Неприбуткові організації подають фінансову звітність залежно від того, до якої категорії вони належать. URL: <https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/401311.html>

35. Неприбуткові організації: бухгалтерський облік. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7552-nepributkov-organzats-buhgalterskiy-oblk>

36. Новий бюджетний облік: Благодійна та гуманітарна допомога: як відрізнити та обліковувати? <https://ibuhgalter.net/articles/1122>

37. Облік в неприбуткових організаціях: міфи та реальність. URL:

https://buh.ligazakon.net/aktualno/13523_oblk-v-nepributkovikh-organzatsyakh-mfi-ta-realnst

38. Огляд щодо використання неприбуткових організацій у цілях легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму -2024. Державна служба фінансового моніторингу України https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9E%D0%B3%D0%BB%D1%8F%D0%B4%20%D1%89%D0%BE%D0%B4%D0%BE%20%D0%B2%D0%B8%D0%BA%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%BD%D0%B5%D0%BF%D1%80%D0%_.pd

39. Олена Озерова, Юлія Панура Інструкція з бухгалтерського обліку руху гуманітарної допомоги організаціями громадянського суспільства (ОГС) – Київ: УНЦПД, 2022. – 34 с

40. Олійник Я. В. Проблемні положення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій / Я. В. Олійник // Бізнес Інформ. - 2012. - № 5. - С. 234-236. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2012_5_67

41. Осадча О. О. Система показників результативності діяльності вітчизняних суб'єктів / О. О. Осадча // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «кономіка» : науковий журнал. – Острог : Вид-во НУ«ОА», грудень 2016. – № 3(31). – С. 53–58. <https://ecj.oa.edu.ua/articles/2017/31/12.pdf>

42. Остап'юк , Н., & Примаченко , О. (2024). Законодавче регулювання діяльності неприбуткових організацій як основа організації бухгалтерського обліку. Економіка та суспільство, (62). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-46>

43. Откаленко О.М. Аналіз управління діяльністю неприбуткових організацій. http://ir.polissiauniver.edu.ua/bitstream/123456789/8971/1/VZNAEU_2017_2_2_98-104.pdf

44. Офіційний сайт Благодійний фонд «МХП-Громаді». URL:

<https://mhp.gromadi.org.ua/>

45. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року №291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 N 1591, із змінами внесеними наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. N 627) – URL: www.mfu.gov.ua.

46. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

47. Позняковська, Н. М. . (2024). Фінансовий контроль та аудит інститутів громадянського суспільства. Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління, (15). <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-15-09-06>

48. Поліщук О.А. Шляхи запобігання ризику відмивання доходів неприбутковими організаціями- <http://repository.vsau.vin.ua/getfile.php/6197.pdf>

49. Постанова Кабінету Міністрів України «Про деякі питання отримання, використання, обліку та звітності благодійної допомоги» від 05.03.2022 р. № 202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/202-2022-п#Text>

50. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування» від 04.08.2000 р. № 1222. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1222-2000-п#Text3>.

51. Приклади гуманітарної допомоги <https://faktoria.kiev.ua/uk/yak-oblikovuvati-gumanitarnu-dopomogu/>

52. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. №2258-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 12.12.2024).

53. Про благодійну діяльність та благодійні організації: Закон України

від 05.07.2012 р. № 5073-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17#Text>

54. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996– XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

55. [Про гуманітарну допомогу](#) Закон України від 22.10.1999 № 1192-XIV [Про гуманітарну допомогу | від 22.10.1999 № 1192-XIV](#)

56. Про громадські об'єднання: Закон України від 22.03.2012 р. № 4572-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4572-17#Text>

57. Про затвердження методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів: Наказ МФУ від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 22.11.2023).

58. Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з реєстру Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок, Форма, Заява, Форма типового документа, Рішення від 13.07.2016 № 440 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440-2016-%D0%BF#Text>

59. [Про затвердження Порядку подання фінансової звітності](#). *Постанова Кабінету Міністрів України* від 28.02.2000 № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text>

60. [Про затвердження форми Звіту про використання доходів \(прибутків\) неприбуткової організації](#) Мінфін України; Наказ, Форма, Звіт [...] від 17.06.2016 № 553. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0932-16#Text>

61. Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності: Закон України від 15.09.1999 р. № 1045-XIV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-14#Text>

62. Про свободу совісті та релігійні організації: Закон України від 23.04.1991 р. № 987-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/987-12#Text>

63. Прокопишин О. Особливості обліку гуманітарної допомоги. Економічний дискурс. 2014. Вип. 4.
64. [Савченко Р. О.](#) Управлінський контроль у неприбуткових організаціях / Р. О. Савченко, Н. М. Савченко // [Економіка та держава](#). - 2019. - № 2. - С. 53-57. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2019_2_11
65. Савчук В. К. (2016). До аналітичного забезпечення управління діяльністю неприбуткових організацій. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, (2(11), 319–327. [https://doi.org/10.26642/pbo-2008-2\(11\)-319-327](https://doi.org/10.26642/pbo-2008-2(11)-319-327)
66. Слободяник, Ю. Б. Державний аудит неприбуткових установ і організацій // Актуальні проблеми науки та освіти молоді: теорія, практика, сучасні рішення-2010: (Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції) [Електронний ресурс] : ред. В.С. Пономаренко, А.А. Пилипенко. – Х. : Фактор, 2011.
67. Снітко О. М. Облік гуманітарної допомоги в бюджетних установах. //Бухгалтерський облік і аудит. 2020. № 12. С. 33–37.
68. Толмачова А. М. Контроль у неприбуткових організаціях. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2021. № 2. С. 87-97. URL: [http://zt.knute.edu.ua/files/2021/02\(115\)/8.pdf](http://zt.knute.edu.ua/files/2021/02(115)/8.pdf)
69. Толмачова А.М. Особливості організації внутрішнього аудиту неприбуткових організацій. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2018. Вип. 2 (40). С. 59–65.
70. Толмачова А. М. Основи формування облікової політики неприбуткових організацій. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. 2018. Випуск 1 (51). С. 463–467.
71. Толмачова А. М., Гарбузова В. С. Обліково-інформаційне забезпечення діяльності неприбуткових організацій. Економіка. Фінанси. Право. 2017. № 5(3). С. 57-59. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2017_5%283%29__16

72. Тростянська К. М., Крижановська О.А. Проблемні питання бухгалтерського обліку неприбуткових організацій. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2021. № 2. С. 184–189.

73. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.

74. Чичуліна К. В., Стеценко Ю. В., Улько О. Ю. Характеристика стану та перспективи розвитку неприбуткових підприємств соціальної сфери України. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. № 23. URL: <http://reposit.pntu.edu.ua/handle/PolNTU/4553> (дата звернення: 03.12.2024).

75. Шавріна Ю. В., Слюніна Т. Л. Облік благодійної та гуманітарної допомоги в бюджетних установах в Україні. Бізнес Інформ. 2024. №2. С. 176–183. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-2-176-183>

76. Юлія Кірсанова. Складання благодійними організаціями річної фінансової звітності: вимоги законодавства, практичні приклади. Український форум благодійників. 2020 <https://ndo.lg.ua/upload/000/u2/46/80/finansova-zvitnist.pdf>

77. https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9D%D0%B5%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%B1%D1%83%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0_%D0%BE%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F

ЗГОДА здобувача(чки) освіти Державного університету економіки і технологій
про перевірку кваліфікаційної роботи на прояви академічного плагіату
та розміщення в Репозитарії ДУЕТ

Я, Андрієнко Марина Вадимівна, підтримую політику Державного університету економіки і технологій з академічної доброчесності і відкритого доступу. Стверджую, що кваліфікаційна магістерська (бакалаврська) робота (назва роботи повністю) виконана самостійно та не містить академічного плагіату. Я не надавав(ла) і не одержував(ла) недозволену допомогу під час підготовки цієї роботи. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають покликання на відповідне джерело.

Із чинним Положенням про запобігання та виявлення академічного плагіату в роботах здобувачів вищої освіти Державного університету економіки і технологій ознайомлений(а). Чітко усвідомлюю, що в разі виявлення у кваліфікаційній роботі порушення норм академічної доброчесності робота не допускається до захисту або оцінюється незадовільно.

Також я поінформований(на), що відповідно до пункту 5.8 «Положення про Репозитарій (електронну базу даних) Державного університету економіки і технологій» згадана робота буде розміщена в Електронному архіві Університету (Репозитарії ДУЕТ) та ознайомлений(на) з умовами такого розміщення.

Дата 28.01.2025р.

Підпис

