

УДК 330.657.1

<https://doi.org/10.32342/2074-5354-2024-2-61-9>

Д.С. Осінчук,

асистент кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
Державного університету «Житомирська політехніка», м. Житомир (Україна)

<https://orcid.org/0000-0001-7926-3935>

Л.В. Чижевська,

доктор економічних наук, професор кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
Державного університету «Житомирська політехніка», м. Житомир (Україна)

<https://orcid.org/0000-0002-0361-3529>

Г.Ю. Хоменко,

кандидат економічних наук, доцент кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
Державного університету «Житомирська політехніка», м. Житомир (Україна)

<https://orcid.org/0000-0002-6337-3635>

ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІК ДЕРЖАВНИХ ГРАНТІВ У НЕБЮДЖЕТНИХ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ: НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ ПІДХОДИ (МСФЗ)

У статті досліджено проблематику облікового відображення державних грантів неприбутковими організаціями. Показано ключові проблемні моменти методики визнання доходів від державних грантів неприбутковими організаціями. Авторами досліджено виявлену проблематику відображення операцій з державними грантами та цільовими надходженнями у практиці неприбуткових організацій України. Окрім того, у статті висвітлено особливості відображення операцій з пасивними доходами в обліку неприбуткової організації. Більше того, у дослідженні подано порівняльний аналіз національної практики обліку грантів та пасивних доходів в Україні та в ряді зарубіжних країн. Дослідження бухгалтерського та податкового законодавства зарубіжних країн дозволило закласти підґрунтя для формування методики відображення операцій з доходами неприбуткових організацій, які є для них цільовими надходженнями, та доходами, які виникають у результаті господарської діяльності, або пасивні. Результати дослідження відображають рекомендації щодо облікового відображення та визнання доходів від грантів та цільових надходжень, а також пасивних доходів. У дослідженні обґрунтовано недоцільність застосування підходу відображення пасивних доходів як цільового фінансування. Авторами запропоновано дві моделі визнання таких доходів, виходячи з податкового регулювання діяльності неприбуткових організацій в країні. Зокрема виділено модель відображення доходів для неприбуткових організацій, що відповідно до законодавства є платниками податку на прибуток, та модель для неприбуткових організацій, що не є платниками податку на прибуток. Авторами запропоновано модель рахунку бухгалтерського обліку для реєстрації операцій з надходженнями від держави та інших приватних джерел. Окрім того, дослідження надає рекомендації щодо адаптації положень МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» для цілей бухгалтерського обліку державних грантів та цільових надходжень

неприбутковими організаціями. Результати дослідження висвітлюють дві моделі визнання доходів від грантів, пов'язаних з активами, враховуючи специфіку використання таких активів у діяльності неприбуткової організації.

Ключові слова: державний грант, державна допомога, неприбуткові організації, цільові надходження, цільове фінансування, МСФЗ

JEL classification: M41

Постановка проблеми.

Неприбуткові організації, також відомі, як благодійні або громадські організації, є невід'ємною частиною сучасного суспільства. Ці організації відіграють важливу роль в розвитку та підтримці соціальних, культурних, освітніх та інших галузей життя людей. Неприбуткові організації можуть бути різних типів і мають різноманітні цілі та завдання, але всі вони працюють на користь суспільства, розробляючи та здійснюючи проекти та програми, спрямовані на підтримку людей, які перебувають у складних життєвих ситуаціях.

За даними Державної служби статистики [1], на 1 січня 2021 р. в Україні діяло 114 391 неприбуткова організація. Станом на 1 квітня 2022 р. кількість неприбуткових організацій зросла до 236 956, а вже 1 жовтня 2022 р. – до 244 172. Структура неприбуткових організацій різноманітна. Найбільшу питому вагу станом на жовтень 2022 р. займають: громадські організації – 40,51%; об'єднання співвласників багатоквартирного будинку – 15,71; профспілки – 11,79; благодійні організації – 10,55%.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] неприбуткові організації так само зобов'язані вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність.

Особливістю діяльності неприбуткових організацій є те, що в більшості випадків такі суб'єкти некомерційного підприємництва не генерують власні обігові кошти за рахунок господарської діяльності (хоча певні ННО можуть провадити таку діяльність), а залучають їх із зовнішніх джерел.

Зокрема можна виділити такі джерела фінансування неприбуткових організацій: цільові внески юридичних та фізичних осіб; членські внески; благодійна допомога; гранти з різних організацій; кошти з державного та місцевого бюджетів у вигляді грантів, субсидій, дотацій; пасивні доходи; інші надходження, не заборонені законодавством.

Із зазначеного випливає, що найбільшим структурним об'єктом бухгалтерського обліку у неприбуткових організаціях є категорія цільового фінансування та цільових надходжень. Велика кількість досліджень присвячена обліку цільового фінансування в неприбуткових організаціях за національними стандартами України, однак мало праць розглядали проблематику відображення таких операцій за міжнародними стандартами (МСФЗ). Більше того, в сучасній економічній літературі не є поширеним розгляд методики відображення державних грантів в обліку неприбуткових організацій. Тому проведення даного дослідження є актуальним і враховує розкриття ключових проблем облікового відображення державних грантів неприбутковими організаціями відповідно до вимог МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Метою статті є дослідження особливостей обліку державних грантів небюджетними неприбутковими організаціями, визначення ключових проблемних моментів, що потребують удосконалення, надання рекомендацій щодо покращання методики обліку державних грантів неприбутковими організаціями.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Аналіз наукових праць, що досліджували проблематику діяльності ННО, дозволив виділити ключові проблемні моменти. Зокрема проблемам бухгалтерського обліку цільового фінансування присвячено праці О.С. Височан, О.О. Височан, А. Ясінської [3; 4]. Особливості обліку доходів майбутніх періодів, пов'язаних із цільовим фінансуванням та грантами, розглянуто у праці О.О. Височан [5]. У працях О. Кірдіної та Н. Кудрявець [6], К. Тростянської та О. Крижановської [7] досліджувались особливості обліку неприбутковими організаціями. Переваги та недоліки, а також особливості оподаткування неприбуткових в країнах вишеградської четвірки відображено у праці М. Остапової [8] та ін. Процес фінансування та практика оподаткування доходів неприбуткових організацій у Греції стала предметом дослідження К. Хрісанті Баломену [9] та ін. Луїс К. Міранда [10] та ін. досліджували порядок дотримання умов до фінансової звітності неприбуткових організацій у Бразилії згідно з національними стандартами обліку на прикладі звітності некомерційних підприємств. Процес становлення неприбуткових організацій у посткомуністичних країнах (на прикладі Польщі, Хорватії та Литви), а також генезу створення законодавства для регулювання їх діяльності та складання фінансової звітності розкрито у праці Г. Ваняк-Міхалак [11] та ін. Розуміння діяльності неприбуткових організацій в рамках законодавства Словаччини, особливостей фінансування та бухгалтерського обліку розкрито у дослідженні Ф. Ребетака та В. Бартосової [12]. Одноосібна праця М. Остапової [13] присвячена особливостям формування фінансової звітності ННО згідно з чеським законодавством. Розгляд ролі ННО в житті суспільства, а також оцінку правового статусу їх діяльності в Словаччині відображено у праці Я. Дюрковичова [14]. Специфіку бухгалтерського обліку в громадських організаціях Польщі розкрито у дослідженні М. Шевчик-Яроцки [15].

Інформаційна база та методи дослідження.

Джерелами даних для проведеного аналізу слугували наукові праці вітчизняних та іноземних науковців, які досліджували проблематику обліку у неприбуткових організаціях та особливості методики визнання доходів від державних грантів. Окрім того, авторами було використано законодавчу базу з регламентації бухгалтерського та податкового обліку як в Україні, так і в ряді зарубіжних країн. У процесі дослідження було використано такі методи: індукції та дедукції, аналізу та синтезу, теоретичного узагальнення, порівняння, графічний.

Виклад основного матеріалу дослідження. В українському законодавстві існує кілька тверджень, що характеризують сутність неприбуткових організацій. Стаття 52 Господарського кодексу України наводить визначення некомерційного господарювання – це самостійна систематична господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання, спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку [16]. Цивільний кодекс України оперує категорією «непідприємницькі товариства» – товариства, які не мають на меті одержання прибутку для його наступного розподілу між учасниками [17]. Натомість у Податковому кодексі України вживається поняття «неприбуткові підприємства» [18].

У цілому ключовою для розуміння сутності неприбуткової організації відповідно до нормативних актів є відсутність розподілу прибутків між учасниками такої установи.

Аналізуючи праці авторів щодо особливостей обліку у неприбуткових організаціях, можна виділити головну проблему – розподіл надходження неприбуткової організації на цільові та нецільові внески. Одні з авторів стверджують, що, оскільки неприбуткова організація не відповідає комерційній сутності діяльності, необхідно всі її надходження відобразити в складі

рахунка 48 «Цільове фінансування та цільові надходження», тому що будь-які надходження будуть використані для реалізації статутної діяльності. Причому інші наголошують на тому, що необхідно проводити розподіл між цільовим фінансуванням, спрямованим для реалізації певних програм чи проєктів, та фінансуванням, отриманим без конкретної цілі, що буде використане для підтримки статутної діяльності неприбуткової організації і відображати або на окремих рахунках обліку (для пасивних доходів), або відкривати окремі аналітичні рахунки в складі рахунка 48 та визнавати доходи згідно із загальними правилами НП(С)БО чи МСФЗ.

Наприклад, О.С. Височан, О.О. Височан та А.І. Ясінська стверджують, що базовою класифікацією для поділу джерел фінансування ННО має стати напрям подальшого використання отриманих ресурсів. За такою ознакою можна виділити: джерела фінансування для забезпечення статутної діяльності (отримані ресурси в основному, використовуватимуться на погашення загальногосподарських витрат); джерела фінансування для реалізації статутних завдань (отримані ресурси призначені для виконання конкретних проєктів, програм, заходів і мають цільовий характер). Така класифікація не лише забезпечить поділ фінансування на цільове та нецільове, але й створить теоретичне підґрунтя для формування аналітики до рахунків доходів, витрат та фінансування [3, с. 19–20].

О.Г. Кірдіна та Н.В. Кудрявець дотримуються такої думки: «з огляду на специфіку діяльності неприбуткових організацій доцільно визнавати всі надходження таких організацій цільовим фінансуванням та цільовими надходженнями, включаючи орендні платежі, відсотки, отримані за депозитами, курсові різниці» [6, с. 8].

Натомість К.М. Тростянська та О.А. Крижановська надають оцінку двом зазначеним підходам, базуючись на праці [3] та стверджують, що виникнення

такої дискусії зумовлене відсутністю закріпленого визначення цільового фінансування або цільового надходження на законодавчому рівні [7, с. 186].

Для того, щоб дослідити цю дискусію, розглянемо вимоги НП(С)БО 15 «Дохід» (далі – НП(С)БО 15) в частині визнання доходу від цільового фінансування. НП(С)БО 15 говорить, що цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане, та підприємство виконає умови щодо такого фінансування [19].

Якщо накласти вимоги цього НП(С)БО до визнання пасивних доходів, наприклад, таких як відсотки за депозит, то ми розуміємо таку ситуацію.

Відкриття підприємством депозитного рахунка зобов'язує банківську установу виплатити нагороду у вигляді відсотків за користування коштами, що спричиняє у підприємства виникнення доходів. Якщо розглядати цю ситуацію з точки зору другого підходу і визнавати таке надходження як цільове фінансування, то які норми визнання доходу застосовувати? Якщо застосовувати норми п. 16–19 НП(С)БО 15, то стикаємося з певними проблемами. А саме норми НП(С)БО 15 говорять, що для отримання цільового фінансування підприємство має виконати певні умови. Наприклад, подати заявку на грант чи субсидію, провести певний івент, результатом якого буде збір коштів для реалізації конкретної мети тощо. У ситуації з відкриттям депозитного рахунка це власна ініціатива установи як один з елементів пошуку додаткових джерел фінансування для підтримки мети діяльності. Однак такий вид фінансування не має прямого цільового спрямування.

Друга проблема впливає з п. 17 – дохід визнається у тому періоді, в якому були понесені витрати, пов'язані з виконанням цільового фінансування [19]. У випадку з депозитним рахунком ми не несемо жодних витрат, пов'язаних з отриманням конкретно цього доходу. Так, ННО може здійснювати щомісячні

витрати для забезпечення своєї діяльності і використовувати цей дохід для статутних цілей, однак такий дохід немає прямого цільового призначення і може бути використаний на різні потреби. Таким чином, використання другого підходу вже суперечить п.17 НП(С)БО 15.

Якщо розглядати ситуацію з операційною орендою з боку двох методологічних основ – МСФЗ та НП(С) БО, то бачимо схожі умови для визнання доходу від операційної оренди. Стандарти говорять, що такий дохід слід визнавати на прямолінійній основі протягом строку оренди. Що стосується витрат, то вони так само визнаються у тому періоді, в якому вони були понесені протягом строку оренди.

Чи можна застосовувати методологічну основу визнання доходу від цільового фінансування для визнання доходу від операційної оренди в ННО? Наприклад, ННО надала об'єкт нерухомості в операційну оренду. ННО систематично нараховує амортизацію на цей об'єкт, тобто відображає витрати. Так само ННО відображає орендні платежі як доходи. Є витрати, пов'язані з цим об'єктом, але ці витрати були б і у випадку нездавання цього об'єкта в оренду. Вони не є фактором появи цільового фінансування (вони не були понесені для його отримання, а виникли в ході звичайної діяльності). Тому це пояснює нелогічність застосування другого підходу.

Категорія курсових різниць, взагалі, має іншу природу. Якщо надходження від інших операцій, які розглядалися вище, мають характер фізичного руху коштів, то курсові різниці зумовлені коливанням валютних курсів. І тому відносити їх до складу цільового фінансування є не логічним. Так, отриманий дохід від курсової різниці буде використаний для реалізації статутної діяльності ННО, тому що інше не передбачено законом, але такий дохід не може відповідати суті цільового фінансування.

Так, розуміємо, що специфіка діяльності ННО виключає можливість

розподілу прибутку, а тому сутність поняття «дохід», в розумінні для комерційних підприємств, для ННО має інший характер. Проте це не означає, що варто всі доходи ННО відображати як цільове фінансування. Мета бухгалтерського обліку надавати повну та правдиву інформацію для підприємств будь-яких розмірів та форм господарювання, а використання рахунка цільового фінансування для відображення операцій з пасивними доходами викривлює її економічну сутність, оскільки операцію, що мала визнаватися як один дохід згідно зі стандартом, ми перекласифікуємо в інший вид доходу.

Якщо розглядати міжнародну практику обліку, де пасивні доходи в неприбуткових організаціях вважаються об'єктом оподаткування, то практика їх відображення полягає в окремому відображенні від інших доходів (на окремих рахунках) з метою правильного визначення бази оподаткування податком на прибуток.

Міжнародний досвід обліку в ННО полягає в тому, що кожна з країн має свої особливості щодо ведення бухгалтерського обліку чи оподаткування діяльності. Кожна з країн, розглянутих у нашому дослідженні, має як спільні риси облікової методології та оподаткування, так і певні відмінності.

Наприклад, у Греції практика адміністрування податку на прибуток свідчить, що не всі доходи неприбуткової організації звільнені від оподаткування цим податком. Зокрема у праці К. Хрісанті Баломену [9] та ін. зазначається, що об'єктом оподаткування податком на прибуток є доходи ННО від оренди землі, будівель або цінностей рухомого майна.

Така ситуація зумовлена особливостями податкового законодавства Греції. Відповідно до ст. 45 п. С закону Міністерства №4172/2013 суб'єктами оподаткування податком на прибуток є некомерційні юридичні особи, за винятком доходів, отриманих для досягнення своєї мети, які не підлягають оподаткуванню [20].

Зокрема до оподатковуваних доходів ННО належать доходи, отримані від діяльності, що не є здійсненням їх неприбуткової місії, навіть якщо вони спрямовуються на досягнення їхньої некомерційної мети [20].

Доходами, які підлягають оподаткуванню, окрім доходів, отриманих від капіталу (відсотки, доходи від нерухомості тощо) та приросту капіталу від переказу капіталу, є, наприклад, підписки від третіх осіб-нечленів, доходи від публікації та продажу журналів, книги, бланки тощо третім особам – нечленам вищевказаних осіб, а також від зареєстрованої на них реклами, доходи від реклами на футболках спортивних клубів, доходи (оплата за навчання) від роботи приватних шкіл, майстерень тощо, доходи від продажу ікон, від експлуатації гуртожитків і радіостанцій святими монастирями тощо [20].

У Польщі регулювання діяльності некомерційних організацій здійснюється низкою законів, однак регулювання бухгалтерського обліку представлено загальним Законом про бухгалтерський облік, що так само регулює і діяльність комерційних підприємств.

Перелік ННО наводиться у Законі «Про громадсько-корисну та волонтерську діяльність» [21]. Для них передбачено складання спрощеного пакета звітності відповідно до Закону про бухгалтерський облік. Спрощений пакет звітності для громадських організацій визначено Додатком 6 Закону про бухгалтерський облік. До пакета входять Баланс, Звіт про фінансові результати, а також Додаткова інформація та пояснення. Законом надається чіткий перелік статей для звітів та пояснювальної інформації. Однак Закон про бухгалтерський облік дозволяє застосовувати ННО п. 6 ст. 45, де вказується, що такі організації, крім капітальних товариств і організацій, можуть обирати складати та подавати звітність згідно з додатком 1, тобто повний пакет звітності [22].

Згідно із Законом «Про податок на прибуток підприємств»

неоподатковуваними є доходи громадсько-корисних організацій, які призначені для реалізації статутної діяльності, окрім господарської діяльності [23].

Тобто ННО в Польщі не сплачують податок на прибуток з доходів, які отримані для реалізації їхніх цілей, тоді як доходи, отримані від господарської діяльності, що провадять ННО, є об'єктом оподаткування податком на прибуток.

Бухгалтерський облік в ННО Словаччини аналогічно до інших країн регулюється Законом про бухгалтерський облік [24]. У цілому для більшості суб'єктів господарювання встановлюється система ведення обліку за подвійним записом, однак ст. 9 ч. 2 п. С передбачено ведення обліку за спрощеною системою. Такі умови встановлюються для організацій, що не здійснюють підприємницьку діяльність, а надають загальнокорисні послуги та мають дохід менший 200 тис. євро за попередній звітний період.

Якщо загальна система обліку у Словаччині передбачає пакет звітності у складі Балансу, Звіту про прибутки та збитки і Приміток до фінансової звітності, то спрощена система обліку передбачає Звіт про доходи та витрати і Звіт про активи та пасиви [24].

Законодавство з податку на прибуток передбачає оподаткування доходів від продажу активів, оренди, реклами та інших доходів, визначених ст. 43 Закону про податок на прибуток [25].

Як зазначає М. Остапова, перевага словацького законодавства про податок на прибуток полягає в тому, що Словаччина є єдиною країною, де з 2018 р. було надано виняток для доходів від реклами в розмірі до 20 000 євро, які використовуються на благодійні цілі. Недоліком Словаччини, порівняно з іншими країнами Вишеградської групи, є висока податкова ставка, яка досягає 21% [8, с. 7].

Найчастіше у наукових публікаціях висвітлюється проблема, яка стосується обліку в неприбуткових організаціях, що пов'язана з відсутністю прямого нормативного регулювання

бухгалтерського обліку в ННО. У більшості розглянутих країн відсутні окремі стандарти, які б регулювали прямо облік в ННО, тому бухгалтери керуються національним законодавством, прийнятим для комерційних підприємств або МСФЗ.

Аналізуючи працю Луїса К. Міранди [10] та ін., бачимо спроби Федеральної бухгалтерської ради Бразилії удосконалити звітність комерційних підприємств для потреб ННО. Для реалізації такої мети був прийнятий Бразильський стандарт обліку – Т 10.19 «Некомерційні суб'єкти». У даному стандарті розкрито особливості складання звітності неприбутковими організаціями.

Зокрема науковці стверджують, що у стандарті запропоновано замінити статтю «Прибуток» на «Профіцит», а «Накопичені збитки» на «Накопичений дефіцит». А оскільки більшість ННО не мають власного капіталу, то статтю «Капітал» змінено на «Соціальні активи». Такі трансформації стосувалися усього пакета звітності, що складають бразильські ННО. Головною рисою цих змін була трансформація назв «Доходи» на «Надлишок» та «Витрати» на «Дефіцит» [10].

Якщо порівнювати особливості бухгалтерського обліку ННО в Україні та зарубіжних країнах, можна впевнено говорити про їхні спільні риси – відсутність прямого регулювання бухгалтерського обліку в ННО, адаптацію законодавства для комерційних організацій до специфіки діяльності некомерційних установ, що, своєю чергою, порушує низку методологічних проблем чи то в обліку, чи то у процесі складання фінансової звітності. Вимоги податкового законодавства є більш відмінними. В Україні будь-які доходи ННО не підлягають оподаткуванню податком на прибуток, якщо вони використані на реалізацію цілей організації, що визначені її установчими документами. ННО стає платником податку на прибуток лише у разі порушення використання своїх доходів – не на статутні цілі. У цьому випадку така організація зобов'язується подати Звіт про використання доходів

(прибутків) неприбуткової організації та нарахувати податкові зобов'язання з податку на прибуток. Після вчинення такого правопорушення ця організація виключається з Реєстру неприбуткових організацій та стає платником з податку на прибуток. Тоді як в ряді розглянутих нами країн ННО з моменту створення є платниками податку на прибуток, але окремих категорій доходів.

Наше дослідження враховує як вітчизняний, так і міжнародний досвід ведення обліку в ННО. У результаті можемо стверджувати, що бухгалтерський облік в таких організаціях залежить від застосованої моделі оподаткування в країні. Якщо в розглянутих нами країнах ННО автоматично є платниками податку на прибуток, то, відповідно, система рахунків в таких організаціях буде більш ширшою, оскільки в деяких випадках об'єктом оподаткування є не тільки пасивні доходи, а інші доходи, визначені національним податковим законодавством. Щодо України, ННО не є платниками податку на прибуток, і це, навпаки, викликає спрощення системи рахунків та статей звітності. У зв'язку з цим можемо говорити про дві моделі реєстрації операцій з доходами неприбуткової організації.

Перша модель стосується неприбуткових організацій, які є платниками податку на прибуток. Згідно з таким підходом важливим є розмежування надходжень, що підлягають оподаткуванню, і тих, що не підлягають оподаткуванню. У даній моделі дотримуємося своєї позиції щодо відокремленого відображення пасивних доходів та інших доходів, які відповідно до законодавства підлягають оподаткуванню. Тобто для реєстрації операцій з надходження державних грантів та субсидій, цільових внесків від членів організації та інших осіб, благодійної допомоги тощо ми застосовуємо окремий рахунок та субрахунки до нього, а для реєстрації операцій з оподатковуваними доходами – на іншому окремому рахунку (рахунках) та субрахунків до нього.

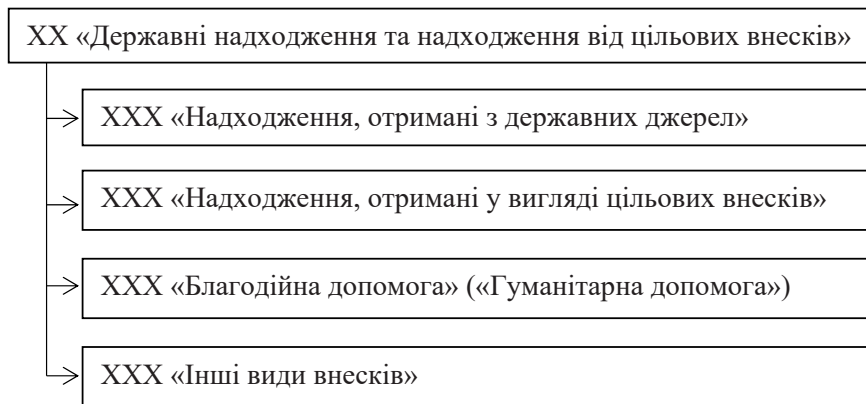


Рис. 1. Запропонована модель бухгалтерського рахунка, яка може бути використана неприбутковими організаціями для реєстрації операцій з державними грантами та цільовими надходженнями
Джерело: авторська розробка.

Перший рівень (XX) представлений синтетичним рахунком «Державні надходження та надходження від цільових внесків». Даний рахунок призначений для узагальнення інформації про неоподатковувані доходи ННО з державних та недержавних джерел, а також надходження благодійної чи гуманітарної допомоги. Другий рівень (XXX) являє собою систему субрахунків, які покликані здійснити розподіл надходжень за їх джерелами та суттю. Субрахунок «Надходження, отримані з державних джерел» призначений для реєстрації інформації про надходження, отримані з державного та/або місцевого бюджетів, надходження від іноземних державних інституцій, міжнародної технічної допомоги. Крім того, даний рахунок передбачає побудову третього рівня (XXXX) – системи аналітичних рахунків. Наприклад, аналітичний рівень до даного субрахунка може передбачати деталізацію за цільовими проектами (якщо кошти отримано під конкретний захід). Наступний субрахунок «Надходження, отримані у вигляді цільових внесків» може бути застосований для реєстрації операцій зі членськими внесками, надходженнями від фізичних та юридичних осіб, тощо. Аналітичний рівень може передбачати деталізацію за проектами або групами

надавачів. Субрахунок «Інші види внесків» передбачає відображення інших видів внесків, що прямо не можна віднести до попередніх груп операцій.

Що стосується доходів, які підлягають оподаткуванню, пропонуємо два альтернативних варіанти. Розуміємо, що оподатковувані доходи можуть бути різними відповідно до законодавства країни. В одних країнах це пасивні доходи, в інших – це можуть бути доходи від провадження господарської діяльності чи реалізації певних продуктів чи послуг. Тому схилиємося до: 1) використовувати вже наявні рахунки з типового плану рахунків для обліку таких об'єктів або 2) застосовувати окремий рахунок для реєстрації операцій з такими надходженнями з їх розподілом за субрахунками. Наприклад, такий рахунок може мати назву «Оподатковувані надходження організації».

Друга модель реєстрації операцій з доходами неприбуткової організації стосується тієї законодавчої системи, коли ННО не є платником податку на прибуток і всі її види доходів не є об'єктом оподаткування. Вітчизняна податкова система передбачає саме такий випадок. У зв'язку з цим організація обліку ННО є досить спрощеною – обмежено коло рахунків, а також статей звітності.

Національна практика передбачає застосування рахунка 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» для реєстрації надходжень установи. У своїх попередніх працях ми вже підіймали питання удосконалення рахунка для комерційних підприємств з урахуванням сучасних реалій в економіці та розвитку економічної науки. У випадку застосування цього рахунка неприбутковою організацією теж вважаємо за необхідне зазначити певні корективи.

Наприклад, застосування субрахунка 481 «Кошти вивільнені від оподаткування» для ННО є недоцільним, оскільки таке поняття, як податок на прибуток в розумінні діяльності такої організації, відсутнє. Тому розуміємо, що для зручності складання звітної інформації неприбутковою організацією варто сформулювати ефективну систему субрахунків та аналітичних рахунків доних. Установою можуть використовуватися інші вже наявні субрахунки до цього рахунка або можуть відкриватися нові, які будуть чітко відображати отримані ресурси та покращуватимуть контроль за їх рухом та використанням. За основу для удосконалення даного рахунка можна взяти запропоновану нами модель рахунка, зазначену на рис. 1.

У розглянутих дослідженнях автори розглядали питання щодо важливості поділу ресурсів ННО на цільові та нецільові. Вважаємо, що таку модель можна покласти в основу організації аналітичного обліку установи, окремо здійснювати реєстрацію тих сум, що підлягають використанню на конкретну мету (проект) та у міру її реалізації відслідковувати рух фінансування та його залишки і окремо відображати цільові внески, що не мають конкретної мети, а будуть використані або для покриття господарських витрат установи, або для фінансування завдань, що лежать в основі мети діяльності установи.

Однак головним питанням для цієї моделі є питання реєстрації пасивних доходів. Як зазначалося раніше, думки

науковців розділилися: одні наголошують на їх окремій реєстрації, інші ж пропонують відкривати субрахунки в межах рахунка цільового фінансування. У дослідженні ми навели достатню кількість аргументів щодо окремої реєстрації таких доходів та підтримуємо науковців першої групи. Більше того, аналіз звітів неприбуткових організацій дозволяє впевнено стверджувати, що такі доходи є вкрай рідкісними і основна кількість надходжень ННО формується саме за рахунок внесків інших осіб. Тому вважаємо за необхідне застосовувати уже наяву методологічну базу для реєстрації пасивних доходів.

Облікове забезпечення ННО характеризується відсутністю окремих спеціальних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, типового плану рахунків для ННО чи методичних рекомендацій. При веденні бухгалтерського обліку ННО керуються загальноприйнятими для комерційного сектора НП(С)БО чи МСФЗ, типовим планом рахунків та іншими нормативними документами, що регламентують процес бухгалтерського обліку.

Оскільки такі організації зазвичай не здійснюють комерційну діяльність, пошук джерел фінансування або фандрайзинг є важливою складовою їхньої діяльності як суб'єкта господарювання. Для кожного виду небюджетних організацій можуть бути притаманні як різні джерела фінансування, так і різні підходи до залучення такого фінансування. Ведення обліку фінансування є основною прозорістю діяльності ННО та відображення у звітності результатів їх роботи [4].

Наприклад, Ф. Ребетак та В. Бартосова вважають, що джерела фінансування ННО можна поділити на дві групи – внутрішні та зовнішні. Група внутрішніх надходжень включає самофінансування за рахунок власного капіталу, внесеного засновниками, плати за членство, реклами, продажу продуктів або послуг, оренди. Група зовнішніх надходжень поділяється на три підгрупи: пряме державне фінансування

(гранти та субсидії від уряду, органів місцевого самоврядування, міст, іноземних держав або фондів ЄС, оплата послуг, що надаються неприбутковими організаціями); непрямі громадські надходження (митні та податкові пільги, перепризначення відсоткової частки податків юридичних осіб); приватні (індивідуальні пожертвування та спонсорство, подарунки, гранти від фондів) [12].

Як розглядалося вище, одним із джерел фінансування діяльності ННО можуть бути кошти з державного чи місцевого бюджетів (гранти, субсидії, тощо). Як правило, державні гранти, надані з бюджетів різних рівнів, мають цільовий характер та потребуються виконання певних умов установою для їх отримання.

Для забезпечення процесу ведення бухгалтерського обліку операцій з державною допомогою ННО можуть обрати одну з методологічних основ ведення обліку для комерційних підприємств – МСФЗ чи НП(С)БО. Ведення обліку за МСФЗ у ННО немає суттєвих відмінностей порівняно з НП(С)БО, оскільки специфіка діяльності цих організацій зумовлює зменшену кількість об'єктів бухгалтерського обліку. Що стосується грантів, то для ННО постає вибір між МСБО 20 [26] та НП(С)БО 15 в частині регулювання цільового фінансування. Загалом норм НП(С)БО 15 може бути достатньо для відображення операцій з державними грантами в обліку ННО, оскільки основна кількість надходжень і є цільовим фінансуванням. Однак врахування норм МСБО 20 дозволяє оцінити цю ситуацію більш широко.

Вимоги до визнання державних грантів згідно з МСБО 20 відповідають загальним положенням НП(С)БО 15 щодо визнання цільового фінансування. Звісно, МСБО 20 має ширшу методологічну базу. Однак не всі положення МСБО 20 можуть бути застосовані в практиці ведення бухгалтерського обліку в ННО. Наприклад, застосовувати капітальний

підхід, коли гранти відображаються у капіталі підприємства, матиме обмеження через те, що більшість ННО не мають власного капіталу як такого. До того ж досить часто до ННО надходять активи, які мають бути потім передані як гуманітарна чи благодійна допомога третій стороні, але так само зобов'язані обліковувати ці активи на балансі підприємства, хоча вони і не мають відношення до капіталу підприємства. Тому застосування методу доходу є більш доцільним.

Перевагою застосування МСБО 20 для господарських операцій з грантами в ННО є також положення щодо оцінки гранта в немонетарній формі за справедливою або номінальною вартістю. Даний параграф стандарту допоможе чітко виділити методологічну основу для оцінки активів у негрошовій формі і які передані на умовах невідплатності.

Відповідно до класифікації грантів у МСБО 20 розрізняють гранти, пов'язані з активами, та гранти, пов'язані з доходами [26]. Для кожного з цих видів грантів передбачено по два варіанти розкриття інформації у звітності.

У своїй праці [5] О. Височан підіймає питання щодо застосування рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» в обліку ННО. Науковець доводить, що незастосування цього рахунка призведе до викривлення інформації щодо розмірів цільового фінансування у розпорядженні підприємства в його звітності, а саме до завищення сум цільового фінансування, якщо не списувати використані кошти на придбання активів до складу відстрочених доходів.

Ми підтримуємо висловлену думку О. Височан, оскільки методика відображення гранта через механізм відстроченого доходу сприятиме повному та достовірному розкриттю інформації про використані ресурси у вигляді цільового фінансування та очікувані доходи від них. Однак вважаємо за необхідне внести певні корективи до даного методу. Ґрунтуючись на специфіці діяльності ННО, усвідомлюємо той факт, що не всі активи, придбані за рахунок грантів,

будуть використані ННО в її статутній діяльності, а можуть бути придбані та передані іншим особам або організаціям. У такому випадку ми не можемо застосовувати категорію відстроченого доходу, оскільки такі активи будуть тимчасовими. У зв'язку з цим пропонуємо запровадити дві методики обліку для гранта залежно від цілей використання активу, який був придбаний за кошти гранта (рис. 2 і 3).

Логіка методу така: 1) Якщо актив, придбаний за кошти гранта, або актив сам по собі є грантом і він має використовуватися для забезпечення статутної діяльності ННО організації (наприклад, комп'ютерна техніка), то варто застосовувати методику відстроченого доходу. 2) Якщо ж актив підлягає передаванню іншим особам,

то методика визнання доходу від гранта має бути іншою. Оскільки такі активи не будуть контрольовані ННО в майбутньому, то дохід має визнаватися в момент їх списання з балансу та передавання бенефіціару.

ННО зобов'язані ставити на облік активи за загальними правилами, навіть якщо вони плануються для передавання іншим особам чи організаціям, як це прийнято і для комерційних підприємств. А це, своєю чергою, породжує проблеми з визнанням доходу від гранта для тих активів, що є тимчасовими для ННО. У нас наявні методики визнання доходів від гранта за НП(С)БО чи МСФЗ не враховують сутності діяльності ННО, а тому такі методики підлягають коригуванню. Якщо стандарти наголошують на тому, що визнання доходу

1. Отримано фінансування на придбання комп'ютерної техніки для провадження статутної діяльності ННО:

Дт. Грошові кошти. – Кт. Надходження у вигляді гранта.

2. Введено в експлуатацію комп'ютерну техніку:

Дт. Основні засоби. – Кт. Розрахунки з постачальниками.

3. Віднесено суму використаного ЦФ до складу відстроченого доходу:

Дт. Надходження у вигляді гранта. – Кт. Відстрочений дохід.

4. Відображено дохід від ЦФ в межах нарахованої амортизації комп'ютерної техніки:

Дт. Відстрочений дохід. – Кт. Інші доходи.

Рис. 2. Методика відображення гранта, пов'язаного з активом, який буде використовуватися для забезпечення статутної діяльності ННО

Джерело: авторська розробка.

1. Отримано фінансування на придбання комп'ютерної техніки ННО для її передавання іншим особам:

Дт. Грошові кошти. – Кт. Надходження у вигляді гранта.

2. Зараховано на баланс комп'ютерну техніку до моменту передавання:

Дт. Оборотні активи. – Кт. Розрахунки з постачальниками.

3. Здійснено передавання комп'ютерної техніки іншим особам:

Дт. Інші операційні витрати. – Кт. Оборотні активи.

4. Відображено дохід від ЦФ в межах вартості придбаної техніки в момент передавання іншим особам:

Дт. Надходження у вигляді гранта. – Кт. Інші операційні витрати.

Рис. 3. Методика відображення гранта, пов'язаного з активом, який не буде використовуватися ННО

Джерело: авторська розробка.

відбувається при понесених витратах, пов'язаних із грантом, то ми часто розуміємо амортизаційні відрахування для необоротних активів. За аналогією з оборотними активами визнаємо дохід від гранта у момент їх списання. Для ННО категорія відстроченого доходу, на нашу думку, в більшості розглядається для необоротних активів, які використовуються для забезпечення діяльності самої ННО.

Як відомо, МСБО 20 пропонує інший метод подання інформації про гранти, пов'язані з активами. Він полягає у вирахуванні з балансової вартості активу частини гранта, спрямованого на його фінансування. Дійсно, цей метод працює у випадку комерційних підприємств, коли частина вартості активу компенсується власними ресурсами, а частина – грантовими надходженнями. Проте в ННО всі надходження відображаються у складі цільового фінансування (грантів та субсидій), а тому компенсація вартості активу відбувається за рахунок ресурсів, зосереджених на такому рахунку. А тому застосування методу нетто є некоректним, оскільки призведе до виникнення нульової балансової вартості об'єкта.

Розкриття інформації про гранти, пов'язані з доходами, згідно з МСБО 20 так само передбачає два методи – відображення в статті «Інші доходи» у Звіті про прибутки та збитки або вирахування сум гранта з пов'язаних з ним витрат. Так само, враховуючи специфіку діяльності неприбуткової установи, застосування методу нетто є неможливим. З цього випливає висновок, що розкривати статті доходів та витрат для ННО є необхідним без будь-якого згортання (мінусування).

Висновки. Результати проведеного дослідження дозволяють впевнено стверджувати про необхідність застосування відокремленого підходу до відображення операцій з державними

грантами та цільовими надходженнями ННО з операціями з пасивними доходами. Застосування даного підходу буде відповідати принципу достовірності відображеної інформації, превалювання сутності над формою (оскільки сутність операцій з пасивними доходами є все ж відмінною від сутності операцій з грантами та цільовими надходженнями) та нарахування (визнання пасивних доходів та доходів від грантів чи цільових надходжень має свої особливості та відмітні риси).

Базуючись на порівняльному аналізі особливостей податкового та бухгалтерського законодавства зарубіжних країн з національною практикою, було запропоновано методику реєстрації операцій з державними грантами, цільовими надходженнями та пасивними або іншими оподатковуваними доходами неприбуткової організації за двома моделями. Перша модель дозволить достовірно відобразити розподіл за джерелами надходжень та врахувати податкову модель країни. Окрім того, запропонована модель рахунка може бути адаптована і для організацій, що відповідно до податкового законодавства не є платниками податку на прибуток.

Оскільки вітчизняні та міжнародні стандарти не мають окремих рекомендацій щодо відображення операцій з державними грантами для неприбуткових організацій, а більше спрямовані на комерційні підприємства, виділено основні моменти, які можуть бути адаптовані для ННО. Зокрема запропоновано методику відображення операцій з грантами, пов'язаними з активами, що дозволить достовірно розкривати залишки фінансування організації та точно відобразити момент визнання доходу від гранта без завищення доходів майбутніх періодів (тобто дотримання принципу обачності).

Список використаних джерел

1. Державна служба статистики України. Кількість зареєстрованих юридичних осіб за організаційно-правовими формами господарювання. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 07.10.2023).

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 22.02.2023).
3. Височан, О., Височан, О., Ясінська, А. Особливості бухгалтерського обліку цільового фінансування у не бюджетних неприбуткових організаціях. *Облік і фінанси*. 2017. № 1. С. 17–24. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_1_4 (дата звернення: 07.03.2023).
4. Височан, О., Майковець, Д. Облік фінансування діяльності небюджетних неприбуткових організацій. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-83> (дата звернення: 22.02.2023).
5. Височан, О. Облік доходів майбутніх періодів у небюджетних неприбуткових організаціях. *Економіка та суспільство*. 2022. № 45. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-45-44> (дата звернення: 22.02.2023).
6. Кірдіна, О.Г., Кудрявець, Н.В. Особливості бухгалтерського обліку у неприбуткових організаціях. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2019. № 65. URL: <https://doi.org/10.18664/338.47:338.45.v0i65.160782> (дата звернення: 22.02.2023).
7. Тростяньська, К., Крижановська, О. Проблемні питання бухгалтерського обліку неприбуткових організацій. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021. № 2. С. 184–189. URL: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2021-292-2-32> (дата звернення: 22.02.2023).
8. Taxation of non-profit organizations and tax assignments in the Visegrad countries / M. Otavová et al. *Trendy v podnikání*. 2021. Vol. 11, no. 3. P. 3–15. URL: https://doi.org/10.24132/jbt.2021.11.3.3_15 (date of access: 21.02.2023).
9. Chryssanthi, B.K., Michalis, B.G., Maria, L.D. Financing and Tax Treatment of Non-Profit Enterprises and Organisations in Greece. 2006. P. 1–12. URL: <https://www.researchgate.net/publication/23731989> (дата звернення: 21.02.2023).
10. Prestação De Contas Das Organizações Não Governamentais Brasileiras: Uma Investigação Sobre Terminologia Contábil / L. C. Miranda et al. *Revista Universo Contábil*. 2009. No. 5(1). P. 22–37. URL: <https://www.researchgate.net/publication/42437710> (дата звернення: 21.02.2023).
11. The Institutional Settings of the Recovery of the NGO Sector in Post-Communist Countries / H. Waniak-Michalak et al. *Comparative Economic Research. Central and Eastern Europe*. 2020. Vol. 23, no. 3. P. 133–154. URL: <https://doi.org/10.18778/1508-2008.23.24> (date of access: 21.02.2023).
12. Rebetak, F., Bartosova, V. Non-profit organizations in the conditions of Slovakia. *SHS Web of Conferences*. 2020. Vol. 74. P. 05020. URL: <https://doi.org/10.1051/shsconf/20207405020> (date of access: 21.02.2023).
13. Otavová, M. Proposals of changes in the financial statements of non-profit organizations. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2013. Vol. 61, no. 2. P. 417–425. URL: <https://doi.org/10.11118/actaun201361020417> (date of access: 21.02.2023).
14. Ďurkovičová, J. Status of Third Sector Entities in the State and Society. *EU agrarian Law*. 2020. Vol. 9, no. 2. P. 21–28. URL: <https://doi.org/10.2478/eual-2020-0009> (date of access: 21.02.2023).
15. Szewczyk-Jarocka, M. Specyfika Rachunkowości Organizacji Pozarządowych. *Przedsiębiorstwo & Finanse*. 2021. No. 1. P. 83–94. URL: <https://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ojs-issn-2084-1361-year-2021-issue-1-article-13ce6cd7-c941-31ce-9d63-82d7d88c244a> (дата звернення: 21.02.2023).

16. Господарський кодекс України : Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV : станом на 1 січ. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 22.02.2023).
17. Цивільний кодекс України : Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV : станом на 1 січ. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 22.02.2023).
18. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 3 верес. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 06.10.2023).
19. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ М-ва фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 : станом на 3 листоп. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 22.02.2023).
20. Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν στα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα. Φορολογία - Λογιστική - Φορολογική νομοθεσία - εργατική και ασφαλιστική ενημέρωση. URL: <https://www.taxheaven.gr/news/44859/egxeiridio-apanthsewn-sta-synhoestera-erwthmata-poy-aforoun-sta-nomika-proswpa-mh-kerdoskopikoy-xarakthra> (дата звернення: 21.02.2023).
21. Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie : Ustawa of 24.04.2003 no. Dziennik Ustaw 2003 nr 96 poz. 873 : as of 30 October 2022. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20030960873/U/D20030873Lj.pdf> (date of access: 21.02.2023).
22. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości : Ustawa of 29.09.1994 no. Dziennik Ustaw 1994 nr 121 poz. 591 : as of 15 February 2023. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19941210591/U/D19940591Lj.pdf> (date of access: 21.02.2023).
23. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych : Ustawa of 15.02.1992 no. Dziennik Ustaw 1992 nr 21 poz. 86 : as of 1 February 2023. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19920210086/U/D19920086Lj.pdf> (date of access: 21.02.2023).
24. Coll. on Accounting as amended. : Act no. 431/2002. URL: <https://www.mfsr.sk/en/taxes-customs-accounting/accounting/laws/last-amendments-act-431/2002-coll-on-accounting-as-amended-on-amendments-some-act/>. (date of access: 22.02.2023).
25. Coll. on income tax : Act of 04.12.2003 no. 595/2003. URL: <https://www.mfsr.sk/en/taxes-customs-accounting/direct-taxes/income-tax/legislation-force/income-tax-act/>. (date of access: 22.02.2023).
26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 (МСБО 20). Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу : Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text (дата звернення: 22.02.2023).

References

1. State Statistics Service of Ukraine. The number of registered legal entities by organizational and legal forms of business. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua> (Accessed: 07.10.2023) (in Ukrainian).
2. On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine dated July 16, 1999 No. 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed: 02/22/2023) (in Ukrainian).
3. Vysochan, O., Vysochan, O., Yasins'ka, A. (2022) Osoblyvosti bukhhalters'koho obliku tsil'ovoho finansuvannia u ne biudzhetykh neprybutkovykh orhanizatsiiakh. [Peculiarities of accounting for targeted funding in non-budget non-profit organizations]. Oblik i finansy [Accounting and finance], no. 1, pp. 17-24. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_1_4 (Accessed: 07.03.2023) (in Ukrainian).

4. Vysochan, O., Majkovets', D. (2022) Oblik finansuvannia diial'nosti nebiudzhetykh neprybutkovykh orhanizatsiy [Accounting for financing activities of non-budget non-profit organizations]. *Ekonomika ta suspil'stvo* [Economy and society], no. 4. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-83> (Accessed: 22.02.2023) (in Ukrainian).
5. Vysochan, O. (2022) Oblik dokhodiv majbutnikh periodiv u nebiudzhetykh neprybutkovykh orhanizatsiiakh [Accounting of income of future periods in non-budget non-profit organizations]. *Ekonomika ta suspil'stvo* [Economy and society], no. 45. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-45-44> (Accessed: 22.02.2023) (in Ukrainian).
6. Kirdina, O.H., Kudriavets', N.V. (2019) Osoblyvosti bukhhalters'koho obliku u neprybutkovykh orhanizatsiiakh [Features of accounting in non-profit organizations]. *Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti* [Bulletin of economy, transport and industry], no. 65. URL: <https://doi.org/10.18664/338.47:338.45.v0i65.160782> (Accessed: 22.02.2023) (in Ukrainian).
7. Trostians'ka, K., Kryzhanovs'ka, O. (2021) Problemni pytannia bukhhalters'koho obliku neprybutkovykh orhanizatsiy [Problematic issues of accounting of non-profit organizations]. *Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu* [Bulletin of the Khmelnytskyi National University], no. 2, pp. 184–189. URL: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2021-292-2-32> (Accessed: 22.02.2023) (in Ukrainian).
8. Otavová, M., Semerád, P., Maják, M., Gláserová, J. (2021). Taxation of non-profit organizations and tax assignments in the Visegrad countries, *Trendy v podnikání*, Vol. 11, no. 3. pp. 3–15. URL: https://doi.org/10.24132/jbt.2021.11.3.3_15 (Accessed: 21.02.2023).
9. Chryssanthi, B.K., Michalis, B.G., Maria, L.D. (2006). Financing and Tax Treatment of Non-Profit Enterprises and Organisations in Greece, pp. 1–12. URL: <https://www.researchgate.net/publication/23731989> (Accessed: 21.02.2023).
10. Miranda, L.C., Irani Maria da Silva, O., Feitosa, A., Rodrigues, R.N. (2009). Prestação De Contas Das Organizações Não Governamentais Brasileiras: Uma Investigação Sobre Terminologia Contábil, *Revista Universo Contábil*, no. 5(1), pp. 22–37. URL: <https://www.researchgate.net/publication/42437710> (Accessed: 21.02.2023).
11. H. Waniak-Michalak, Perica, I., Leitoniene, S., Chojnacka, E. (2020). The Institutional Settings of the Recovery of the NGO Sector in Post-Communist Countries, *Comparative Economic Research. Central and Eastern Europe*, Vol. 23, no. 3. p. 133–154. URL: <https://doi.org/10.18778/1508-2008.23.24> (Accessed: 21.02.2023).
12. Rebetak F., Bartosova V. (2020). Non-profit organizations in the conditions of Slovakia. *SHS Web of Conferences*, Vol. 74, pp.1-6. URL: <https://doi.org/10.1051/shsconf/20207405020> (Accessed: 21.02.2023).
13. Otavová, M. (2013). Proposals of changes in the financial statements of non-profit organizations. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, Vol. 61, no. 2, pp. 417–425. URL: <https://doi.org/10.11118/actaun201361020417> (Accessed: 21.02.2023).
14. Ďurkovičová, J. (2020). Status of Third Sector Entities in the State and Society. *EU agrarian Law*, Vol. 9, no. 2, pp. 21–28. URL: <https://doi.org/10.2478/eual-2020-0009> (Accessed: 21.02.2023).
15. Szewczyk-Jarocka, M. (2021). Specyfika Rachunkowości Organizacji Pozarządowych. *Przedsiębiorstwo & Finanse*, no. 1, pp. 83–94. URL: <https://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ojs-issn-2084-1361-year-2021-issue-1-article-13ce6cd7-c941-31ce-9d63-82d7d88c244a> (Accessed: 21.02.2023).
16. Economic Code of Ukraine: Code of Ukraine dated January 16, 2003 No. 436-IV: as of January 1 2023 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (Accessed: 02/22/2023) (in Ukrainian).
17. Civil Code of Ukraine: Code of Ukraine dated January 16, 2003 No. 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (Accessed: 02/22/2023) (in Ukrainian).
18. Tax Code of Ukraine: Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI. 2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed: 06.10.2023) (in Ukrainian).

19. On the approval of the National Regulation (standard) of accounting 15 “Revenue”: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated November 29, 1999 No. 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (Accessed: 22.02.2023) (in Ukrainian).

20. Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν στα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα. Φορολογία - Λογιστική - Φορολογική νομοθεσία - εργατική και ασφαλιστική ενημέρωση. URL: <https://www.taxheaven.gr/news/44859/egxeiridio-apanthsewn-sta-synhethestera-erwthmata-poy-aforoun-sta-nomika-proswpa-mh-kerdoskopikoy-xarakthra> (Accessed: 21.02.2023).

21. Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie : Ustawa of 24.04.2003 no. Dziennik Ustaw 2003 nr 96 poz. 873 : as of 30 October 2022. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20030960873/U/D20030873Lj.pdf> (Accessed: 21.02.2023).

22. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości : Ustawa of 29.09.1994 no. Dziennik Ustaw 1994 nr 121 poz. 591: as of 15 February 2023. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19941210591/U/D19940591Lj.pdf> (Accessed: 21.02.2023).

23. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych : Ustawa of 15.02.1992 no. Dziennik Ustaw 1992 nr 21 poz. 86 : as of 1 February 2023. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19920210086/U/D19920086Lj.pdf> (Accessed: 21.02.2023).

24. Coll. on Accounting as amended. : Act no. 431/2002. URL: <https://www.mfsr.sk/en/taxes-customs-accounting/accounting/laws/last-amendments-act-431/2002-coll-on-accounting-as-amended-on-amendments-some-act/> (Accessed: 22.02.2023).

25. Coll. on income tax : Act of 04.12.2003 no. 595/2003. URL: <https://www.mfsr.sk/en/taxes-customs-accounting/direct-taxes/income-tax/legislation-force/income-tax-act/> (Accessed: 22.02.2023).

26. International Accounting Standard 20 (IAS 20). Accounting for state grants and disclosure of information about state aid: Standard of the Council of International accounting standards of accounting dated January 1, 2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text (Accessed: 22.02.2023).

RECOGNITION AND ACCOUNTING OF GOVERNMENT GRANTS IN NON-PROFIT ORGANIZATIONS: NATIONAL AND INTERNATIONAL APPROACHES (IFRS)

Daryna S. Osipchuk, Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr (Ukraine).

E-mail: osipchuk_dasha@ukr.net

Lyudmyla V. Chyzhevska, Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr (Ukraine).

E-mail: chizhev@ztu.edu.ua

Hanna Yu. Khomenko, Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr (Ukraine).

E-mail: jakovets.anna@gmail.com

<https://doi.org/10.32342/2074-5354-2024-2-61-9>

Keywords: *government grant, government assistance, non-profit organizations, earmarked receipts, earmarked financing, IFRS*

JEL classification: *M41*

This article explores the issues related to the accounting treatment of government grants by non-profit organizations. The study identifies key problematic aspects in recognizing revenue from government grants by non-profit organizations. The authors investigate the challenges associated with the accounting of operations involving government grants and earmarked receipts in the practices of

non-profit organizations in Ukraine. Additionally, the article highlights the peculiarities of accounting for passive incomes in the records of non-profit organizations. Furthermore, the research presents a comparative analysis of the national accounting practices for grants and passive incomes in Ukraine and several foreign countries. The examination of accounting and tax legislation in foreign countries forms the basis for developing a methodology for reflecting the operations related to revenues of non-profit organizations, considering both earmarked receipts and incomes arising from economic activities or passive sources. The research results provide recommendations regarding the accounting treatment and recognition of revenues from grants, earmarked receipts, and passive incomes. The study argues against the applicability of treating passive incomes as earmarked financing and proposes two models for recognizing such incomes based on the tax regulation of non-profit organizations in the country. Specifically, a distinction is made between models for non-profit organizations that are subject to income tax and those that are exempt from it. The authors propose an accounting ledger model for recording transactions related to receipts from the government and other private sources. Additionally, the study offers recommendations for adapting the provisions of IAS 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance» for the accounting of government grants and earmarked receipts by non-profit organizations. The research results illuminate two models for recognizing revenues from asset-related grants, taking into account the specific utilization of such assets in the activities of non-profit organizations.

Одержано 16.02.2024.