

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
(повна назва кафедри)

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)

(рівень вищої освіти)

на тему Формування системи обліку та аудит
доходів і витрат благодійної організації
ФФ «Карітас Запоріжжя»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0719-00К3
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік, аналіз, контроль

(код і назва освітньої програми)

в управлінні підприємством

спеціалізації _____

(код і назва спеціалізації)

Кристенко І. А.

(ініціали та прізвище)

Керівник д. е. н., проф. Мосаренко А. П.

(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент д. е. н. проф. Тосатасва О. В.

(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

(код та назва)

Освітня програма Облік, аналіз, контроль в управлінні

(код та назва)

підприємства

Спеціалізація _____

(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ М.П.

Завідувач кафедри Мерхота Т.О.

28 травня 2020 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Христенко Марії Анатоліївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту) Формування системи обліку та аудиту доходів і витрат бюджетної організації ЗФ «Світле Запоріжжя»

керівник роботи Макаренко А.П. д.е.н., прор.

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом ЗНУ від «25» травня 2020 року № 595-С

2. Строк подання студентом роботи 08.12.2020







3. Вихідні дані до роботи Законодавчо-нормативна документація, літературні джерела, періодичні видання, фінансова звітність підприємства

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1. Бюджетні засади обліку та аудиту доходів і витрат некомерційних (бюджетних) організацій. 2. Облік доходів та витрат на випадок діяльності ЗФ «СФ «Світле Запоріжжя». 3. Шахи урахування обліку та аудиту доходів та витрат ЗФ «СФ «Світле Запоріжжя»

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

1. Інституційний лист 2. Мета, завдання 3. Навчальні питання 4. Некорисна сесія 5-6. Типові корекції 7-9. Ураховані аналітичного обліку 10. Законодавство управління 11-12. Схеми документообігу 14-17. Ураховані внутрішнього аудиту.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Масаренко А. П.		
2	Масаренко А. П.		
3	Масаренко А. П.		

7. Дата видачі завдання 29.05.2020

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань досліджень	травень 2020	виконано
2	Огляд літературних джерел, періодичних та наукових видань з теми дослідження	червень 2020	виконано
3	Робота над 1 розділом	вересень 2020	виконано
4	Робота над 2 розділом	вересень 2020	виконано
5	Робота над 3 розділом	листопад 2020	виконано
6	Підготовка до публікації наукової статті та тез доповіді	листопад 2020	виконано
7	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	листопад 2020	виконано
8	Попередній захист роботи	листопад 2020	виконано
9	Нормоконтроль	грудень 2020	виконано
10	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	грудень 2020	виконано
11	Захист роботи	грудень 2020	

Студент


(підпис)Кришченко А. А.
(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проекту)


(підпис)Масаренко А. П.
(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер


(підпис)Георганов А. К.
(ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Христенко Л.А. Формування системи обліку та аудит доходів і витрат Благодійної організації «БФ «Карітас Запоріжжя».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування, науковий керівник А.П. Макаренко. Інженерний навчально-науковий інститут ЗНУ, м. Запоріжжя кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2020.

Виконаний аналіз теоретичних засад обліку та аудиту доходів і витрат неприбуткових (благодійних) організацій. Досліджено: основні стандарти, процедури, положення, формування обліку та аудиту доходів і витрат БО «БФ «Карітас Запоріжжя». Удосконалено систему обліку доходів і витрат шляхом застосування субрахунків та схем документообігу, запропоновано номенклатурні групи та рахунки для ведення обліку, перелік статей витрат бухгалтерського обліку. Удосконалено методику проведення внутрішнього аудиту доходів та витрат: розроблено анкету для проведення аудиту, загальний план та програму, робочі документи аудитора.

Ключові слова: НЕПРИБУТКОВА ОРГАНІЗАЦІЯ, БЛАГОДІЙНА ДОПОМОГА, ГУМАНІТАРНА ДОПОМОГА, БЕНЕФІЦІАР, ЦІЛЬОВІ ТА НЕЦІЛЬОВІ ДОХОДИ, ДОНОР.

ANNOTATION

Khrystenko L.A. Formation of the system of accounting and audit of income and expenses of the Charitable organization «Charitable Foundation «Caritas Zaporizhzhia».

Qualification work for obtaining the degree of higher education of the master on a specialty 071 - the Accounting and the taxation, the scientific adviser A.P. Makarenko. Engineering Educational and Scientific Institute of ZNU, Zaporizhia, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, 2020.

The analysis of theoretical bases of the account and audit of incomes and expenses of the nonprofit (charitable) organizations is executed. The basic standards, procedures, regulations, formation of accounting and audit of income

and expenses of Caritas Zaporizhia Charitable Foundation have been studied. The system of accounting of incomes and expenses by application of subaccounts and schemes of document circulation is improved, nomenclature groups and accounts for conducting accounting are offered, the list of articles of expenses of accounting. The method of conducting an internal audit of income and expenses has been improved: a questionnaire for the audit, a general plan and program, and working documents of the auditor have been developed.

Keywords: NON-PROFIT ORGANIZATION, CHARITABLE ASSISTANCE, HUMANITARIAN ASSISTANCE, BENEFICIARY, TARGET AND NON-TARGET INCOME, DONOR.

АНОТАЦИЯ

Христенко Л.А. Формирование системы учета и аудит доходов и расходов Благотворительной организации «БФ «Каритас Запорожье».

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 - Учет и налогообложение, научный руководитель А.П. Макаренко. Инженерный учебно-научный институт ЗНУ, г. Запорожье, кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2020.

Выполнен анализ теоретических основ учета доходов и расходов неприбыльных (благотворительных) организаций. Исследованы основные стандарты, процедуры, положения, формирование учета доходов и расходов БО «БФ «Каритас Запорожье». Усовершенствована система учета доходов и расходов путем применения субсчетов и схем документооборота, предложено номенклатурные группы и счета для ведения учета, перечень статей расходов бухгалтерского учета. Усовершенствована методика проведения внутреннего аудита доходов и расходов: разработана анкета для проведения аудита, общий план и программа, рабочие документы аудитора. Ключевые слова: НЕПРИБЫЛЬНАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ, БЛАГОТВОРИТЕЛЬНАЯ ПОМОЩЬ, ГУМАНИТАРНАЯ ПОМОЩЬ, БЕНЕФИЦИАР, ЦЕЛЕВЫЕ И НЕЦЕЛЕВЫЕ ДОХОДЫ, ДОНОР.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ НЕПРИБУТКОВИХ (БЛАГОДІЙНИХ) ОРГАНІЗАЦІЙ.....	11
1.1. Методологічні аспекти обліку та аудиту у неприбуткових (благодійних) організаціях.....	11
1.2. Особливості обліку доходів і витрат у благодійних організаціях	26
1.3. Аудит доходів та витрат у благодійних організаціях.....	35
2. ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ТА АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ БО «БФ «КАРІТАС ЗАПОРІЖЖЯ».....	43
2.1 Загальна характеристика діяльності «БО БФ «Карітас Запоріжжя.....	43
2.2. Основні стандарти, процедури та положення в системі обліку БО «БФ «Карітас Запоріжжя».....	45
2.3. Облік доходів та витрат у БО «БФ «Карітас Запоріжжя».....	49
3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ БО «БФ «КАРІТАС ЗАПОРІЖЖЯ».....	66
3.1. Проведення внутрішнього аудиту у БО «БФ «Карітас Запоріжжя».....	66
3.2. Удосконалення системи обліку доходів та витрат БО «БФ «Карітас Запоріжжя».....	73
3.3. Удосконалення аудиту доходів та витрат БО «БФ «Карітас Запоріжжя».....	86
ВИСНОВКИ.....	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	103

ВСТУП

Актуальність дослідження. У сучасному суспільстві, в умовах ринкової економіки, держава не в змозі вирішити більшість соціальних проблем. Ці питання пов'язані з соціальною, культурною, освітньою, політичною, духовною та іншими сферами діяльності. У вирішенні таких питань задіяні некомерційні організації, тобто організації, метою діяльності яких не є одержання прибутку. Ці організації називають неприбутковими, прозорості діяльності таких організацій приділяється велика увага, це пов'язано, насамперед, з довірою та фінансуванням напрямків їх діяльності. Тому, дослідження та аналіз законодавчої бази особливостей формування обліку та аудиту доходів і витрат благодійної організації, а також надання пропозицій по удосконаленню обліку та аудиту доходів та витрат є актуальним для достовірного формування та відображення їх в обліку. Проблемними моментами є неузгодженість законодавчої бази, недостатнє висвітлення питань організації обліку та контролю діяльності неприбуткових організацій в роботах вітчизняних вчених, це обумовлює необхідність внесення пропозицій, щодо вдосконалення системи обліку та аудиту доходів та витрат таких організацій. Тематиці обліку та аудиту неприбуткових організацій присвячені праці таких вітчизняних вчених, як: Н.О. Гури, Л.В. Гусарової, Ф.Ф. Бутинця, В.Ф. Залуніна, Я.Ф. Олійника, Ю.Б. Слободяника, С.О. Левицької, та інших.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством» (15-ДВ 20).

Метою роботи є теоретичне та практичне дослідження особливостей організації системи обліку та аудиту доходів і витрат благодійної організації, з наданням пропозицій по покращенню обліку та аудиту доходів і витрат.

Для досягнення сформованої мети були поставлені та вирішені наступні завдання:

- дослідити законодавчі засади обліку та аудиту доходів і витрат у неприбуткових (благодійних організаціях);
- розглянути особливості обліку та проведення аудиту доходів і витрат у благодійних організаціях;
- ознайомитися з загальною характеристикою діяльності «БО БФ «Карітас Запоріжжя»;
- ознайомитися з основними стандартами, процедурами та Положеннями в системі організації обліку БО «БФ «Карітас Запоріжжя»;
- дослідити первинний облік на підприємстві, особливості обліку та аудиту доходів і витрат;
- розробити та надати пропозиції по удосконаленню обліку та аудиту.

Об'єктом дослідження є процес обліку та аудиту доходів і витрат благодійних організацій на прикладі БО «БФ «Карітас Запоріжжя».

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліку та аудиту доходів і витрат благодійних організацій та надання пропозицій щодо їх вдосконалення.

Методи дослідження, що застосовувались при виконанні роботи:

- загальнонаукові: аналіз, синтез, індукція та дедукція;
- спеціальні: порівняння, групування, зіставлення.

Інформаційною базою для дослідження стали: Закони України, Положення та Стандарти бухгалтерського обліку, Накази Міністерства фінансів, література з обліку та аудиту неприбуткових організацій, матеріали підприємства БО «БФ «Карітас Запоріжжя».

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає в:

- удосконаленні обліку доходів та витрат у БО «БФ «Карітас Запоріжжя»;
- розробці номенклатури статей витрат бухгалтерського обліку за окремими рахунками у бухгалтерській програмі 1С УТП;
- переліку номенклатурних груп та рахунків, на яких ведеться облік, а також схем документообігу обліку паливо – мастильних матеріалів і розрахунків з підзвітними особами;
- розробці методики проведення внутрішнього аудиту доходів і витрат у БО «БФ «Карітас Запоріжжя».

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливостях використання на рівні підприємства наданих пропозиції щодо вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту доходів і витрат. Зокрема, удосконалення обліку доходів та витрат шляхом застосування субрахунків третього порядку до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»: 483.1 «Надходження благодійних пожертв»; 483.2 «Надходження за надання послуг» та введення номенклатури статей витрат бухгалтерського обліку за рахунками 949 та 92 у бухгалтерській програмі 1С УТП вже знайшли своє відображення у господарській діяльності БО «БФ «Карітас Запоріжжя».

Розроблені автором перелік номенклатурних груп та рахунків, на яких ведеться облік та перелік статей витрат бухгалтерського обліку, а також схеми документообігу обліку паливо – мастильних матеріалів та розрахунків з підзвітними особами будуть враховані в Наказі «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику організації» БО «БФ «Карітас Запоріжжя».

Розроблена методика проведення внутрішнього аудиту доходів і витрат, яка включає анкету для проведення аудиту, загальний план та програму, робочі документи аудитора дає змогу дослідити правильність та законність відображення доходів та витрат, дозволить зменшити ризики нецільового використання коштів, буде впроваджена в господарську діяльність БО «БФ «Карітас Запоріжжя» (довідка №331 від 23.11.2020).

Апробація результатів дослідження. Основні положення магістерської роботи доповідалися на XIII університетській науково-практичній конференції для студентів, аспірантів і молодих вчених ЗНУ «Молода наука 2020» (17.04.2020 р., м. Запоріжжя) [65].

Основні пропозиції автора щодо удосконалення обліку та аудиту доходів і витрат знайшли відображення у статті:

Христенко Л.А., Макаренко А.П. Удосконалення обліку та аудиту доходів і витрат благодійної організації. Інвестиції: Практика та досвід: Науково-практичний журнал. 2020 (подано до друку) [64].

Обсяг та структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури і додатків. Основний зміст викладено на 107 сторінках друкованого тексту. Робота містить 44 таблиці, 11 рисунків. Список використаних джерел налічує 66 найменування.

1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НЕПРИБУТКОВИХ (БЛАГОДІЙНИХ) ОРГАНІЗАЦІЙ

1.1. Методологічні аспекти обліку та аудиту у неприбуткових (благодійних) організаціях

Будь яка світова держава має соціальні проблеми, які потребують вирішення. Розповсюджена забрудненість навколишнього середовища, у результаті діяльності людей, призводить до виникнення екологічної кризи, зміна кліматичних умов, соціальна нерівність, що обумовлює бідність, відсутність продовольчої безпеки та міграція населення з причини військових конфліктів чи природних катаклізмів притаманні сучасному суспільству. Тому є потреба у діяльності організацій, що будуть вирішувати соціальні проблеми задля задоволення суспільних потреб та допомоги особливо вразливим категоріям населення. Ця діяльність не пов'язана з комерційною, вона здійснюється без мети отримання прибутку та направлена на практичну реалізацію програм, що спрямовані на поліпшення соціально-економічного становища, надання допомоги громадянам, які постраждали внаслідок різних катастроф і соціальних конфліктів, сприяє розвитку науки, освіти, культури, охорони здоров'я, природоохоронної справи, захисту материнства і дитинства, соціальної реабілітації малозабезпечених, безробітних, інвалідів, надання допомоги талановитій творчій молоді, тощо.

Єдиного визначення таких організацій в Україні та світовому просторі не існує. В американському законодавстві вживається термін «неприбуткова організація», а в європейських країнах використовують термін «неурядова організація», чим підкреслюється незалежність такої організації від уряду для досягнення мети вирішення гуманітарних проблем. В Україні також можна зустріти вживання терміну «неурядова організація», коли мова йде не про урядові структури, а про громадські об'єднання. У цивільному законодавстві України є поняття «непідприємницькі товариства». Згідно ст. 85 Цивільного

кодексу України «непідприємницькими товариствами» є товариства, які не мають на меті отримання прибутку для його подальшого розподілу між учасниками [29]. Господарський кодекс України ст. 52 оперує поняттям «некомерційне господарювання», «це самостійна систематична господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання, спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку» [1]. На рисунку 1.1 схематично зображено розподіл неприбуткового сектору в Україні та які саме організації відносяться до неприбуткових організацій.



Рисунок 1.1 – Схема розподілу неприбуткового сектору в Україні

Вперше термін «неприбуткова організація» (далі – НПО) був введений Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [17]. Цим законом було встановлено коло установ та організацій, що користуються правом на пільги в оподаткуванні. Таким чином, «неприбуткова організація», це термін, що підкреслює особливість обліку та оподаткування в таких організаціях, та, що така організація є непідприємницьким товариством, що займається некомерційним господарюванням. В залежності від організаційно-правових форм господарювання, існують різні види НПО, до яких належать і благодійні організації. Податковий Кодекс України (далі –

ПКУ) закріплює неприбутковий статус організацій у пп. 133.4.1 ПКУ [27]. До яких належать НПО, що одночасно відповідають таким вимогам:

«– утворені та зареєстровані в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

– установчі документи яких ...містять заборону розподілу отриманих доходів ... серед засновників (учасників), членів такої організації;

– установчі документи яких ...передбачають передання активів одній або декільком неприбутковим організаціям відповідного виду, іншим юридичним особам;

– унесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій»[27].

Доходи НПО використовують лише для фінансування витрат, необхідних для утримання такої неприбуткової організації, для реалізації мети й напрямів діяльності, що визначено в установчих документах п. 133.4.2 ПКУ [27]. Таким чином, можна узагальнити: благодійна організація є самостійним суб'єктом господарювання з правами юридичної особи, що діє на підставі установчих документів, має самостійний баланс, поточні розрахункові рахунки в банках, печатку, веде бухгалтерський облік та складає і подає звітність відповідно до діючого законодавства. Благодійні організації у своїй діяльності керуються наступними законодавчими актами:

– Законом України № 5073 «Про благодійну діяльність та благодійні організації» [18], в якому дається визначення основних термінів, видів благодійної діяльності, питань, пов'язаних зі сферою та ціллю діяльності, вищезазначеним нормативним актом також визначаються види благодійних організацій, визначено умови їх утворення, діяльності та припинення діяльності.

– Законом № 1192 «Про гуманітарну допомогу», який регламентує отримання та розподіл гуманітарної допомоги [19]. Закон України № 5073 [18] визначає загальні засади благодійної діяльності в Україні, регулює правовідносини у суспільстві, сприяє розвитку та забезпечує сприятливі умови для благодійної діяльності, направленої на утвердження гуманізму і

милосердя. Незважаючи на окремі недоліки цього закону, закон розмежовує поняття «благодійний фонд» і «громадська організація», розширює сферу та перелік видів благодійної діяльності, закріплює права благодійника здійснювати контроль за цільовим використанням благодійної пожертви. Закон України № 5073 [18] вводить в обіг нові терміни: «благодійний сервітут», «благодійний ендаумент», «благодійний грант», що дає можливість використання їх на нормативному рівні. У ст. 16 п.3 вищеназваного закону [18] встановлюється розмір адміністративних витрат благодійної організації, який не може перевищувати 20 відсотків від доходу організації у поточному році.

Для розуміння ведення обліку у благодійних організаціях, необхідно розрізнити поняття «благодійна допомога» та «гуманітарна допомога». Благодійна та гуманітарна допомога здійснюється через благодійні організації чи благодійників. Зазвичай, діяльність благодійних організацій полягає в отриманні благодійної допомоги з метою її подальшого розподілу між набувачами. Проте, благодійні організації є лише одним із видів неприбуткових небюджетних організацій. Благодійники спільно чи індивідуально можуть займатись благодійною діяльністю на підставі добровільного вибору одного або кількох видів допомоги.

Закон України «Про гуманітарну допомогу» [19] ст.1 дає її визначення, як цільової, адресної, безоплатної допомоги, наданої в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги, добровільних пожертвувань, у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними донорами отримувачам гуманітарної допомоги в Україні. Отримувачами такої допомоги можуть бути лише юридичні особи, що законодавчо визначені. Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» ніяк не визначає поняття гуманітарної допомоги, проте, відповідно до Закону України «Про гуманітарну допомогу», гуманітарна допомога є різновидом благодійництва і має спрямовуватися при настанні визначених подій, наведених у цьому законі та відповідно до умови

дотримання вимог ст. 3 Закону «Про благодійну діяльність та благодійні організації» [18]. Відповідно до ст.3 Закону «Про благодійну діяльність та благодійні організації» [18], благодійна допомога може надаватися як фізичним особам, так і підприємствам, організаціям чи установам не лише на визначені потреби, але і для їх подальшого розвитку. Благодійна діяльність у вигляді меценатства спрямовує благодійну діяльність на розвиток окремих сфер культури, спорту, науки тощо. Тобто, гуманітарна допомога має вужче значення і входить до складу благодійної допомоги, як одне з її виражень. Закон України «Про гуманітарну допомогу» у ст.1,5,6,7 розділяє поняття отримувача та набувача гуманітарної допомоги, надає перелік товарів, які визнаються або не визнаються гуманітарною допомогою, визначає порядок надходження та використання гуманітарної допомоги у вигляді іноземної валюти. «Визнання товарів (робіт, послуг) гуманітарною допомогою здійснюється спеціально уповноваженими державними органами з питань гуманітарної допомоги у кожному конкретному випадку з урахуванням таких особливостей» [19]. Цей закон встановлює «Порядок ввезення (пересилання) товарів (предметів) на митну територію України» та регулює митне оформлення вантажів.

Отримувачі та набувачі гуманітарної допомоги ведуть бухгалтерський облік допомоги, складають та подають звіт про наявність та розподіл гуманітарної допомоги до повного використання обсягу отриманої гуманітарної допомоги. Порядок складання та подання звіту встановлюється центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику. При відсутності ведення обліку отриманої та використаної за цільовим призначенням гуманітарної допомоги, вона вважається такою, що використана не за цільовим призначенням. ПКУ [27], ст.170 п.7.1 визначає поняття благодійної допомоги і зараховує гуманітарну допомогу до складу благодійної допомоги.

Для цілей оподаткування благодійна допомога поділяється на цільову та нецільову. Цільовою є благодійна допомога, що надається з визначенням

умов та напрямів її витрачання, а нецільовою вважається допомога, яка надається без встановлення таких умов або напрямів використання. Оскільки, здається, будь-яке фінансування може вважатися цільовим, адже отримані ресурси в подальшому використовуватимуться для вирішення чітко окреслених завдань, передбачених статутом благодійної організації, необхідна більш детальна конкретизація поняття «цільове фінансування» на законодавчому рівні. Значущим критерієм, який вказує на цільовий характер фінансування, є наявність належним чином юридично оформлених (наприклад, договором) умов подальшого використання отриманих ресурсів. Ці умови повинні мати директивний характер і чітко вказувати напрямок використання отриманого фінансування. Ініціатором таких умов виступає суб'єкт фінансування, а їх порушення тягне за собою виникнення санкцій у вигляді повернення коштів. Фактично, це виглядає так, що один і той самий вид ресурсу, отриманий з одного і того ж самого джерела, в одному випадку може вважатися цільовим, а в іншому – нецільовим фінансуванням. Це ускладнює методологію бухгалтерського обліку, створюючи необхідність чіткого розмежування отриманих ресурсів, таких, що отримані з визначеним напрямком використання від таких, що отримані без спеціальних умов, що обмежують їх витрачання. Благодійні організації, як і інші юридичні особи, зобов'язані вести бухгалтерський облік згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV [16] та застосовувати стандарти бухгалтерського обліку, а також складати та подавати фінансову звітність відповідно до діючого законодавства. Нормативні документи, якими регламентується ведення бухгалтерського обліку для благодійних організацій, наразі відсутні. Тому, такі організації можуть використовувати звичайний План рахунків, або використовувати спрощений План рахунків бухгалтерського обліку. Розгляду методології та організації бухгалтерського обліку і звітності та вивченню проблем НПО присвячені праці вітчизняних вчених, таких як: Ф.Ф. Бутинця, Н.О. Гури, Ю.Б. Слободяника, В.Ф. Залуніна, С.О. Левицької, Я.В. Олійника,

та інших. Зокрема, Н.О. Гура [45, 46], В.Ф. Залунін [51], Я.В. Олійник [59], С.О. Левицька [54], О.В. Тищенко [66] у своїх наукових працях розкривають особливості діяльності НПО, аналізують відповідно до законодавства характеристики різних видів таких організацій в Україні, надають їх класифікацію за різними ознаками та критеріями віднесення до неприбуткових, розглядають низку законів, що регулюють діяльність таких організацій. Специфіку об'єктів бухгалтерського обліку НПО, методологію їх практичного застосування та особливості відображення при формуванні системи бухгалтерського обліку висвітлюють наукові праці Н.О. Гури [47, 48, 49, 50], Я.В. Олійника [60], Ю.В. Кірсанова [53]. Зокрема, Н.О. Гура звертає увагу на те, що методологія бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях ґрунтується на використанні загальноприйнятих елементів методу бухгалтерського обліку, проте використання цих елементів може бути досить обмеженим або модифікованим: обмежена кількість господарських операцій обумовлює обмежену кількість первинних документів, не виникає потреби в калькулюванні за основною діяльністю [47, 48, 49]. Особливості оподаткування неприбуткових організацій, проблемні положення бухгалтерського обліку та фінансової звітності НПО висвітлені Я.В. Олійником [58], Ю.Б. Слободяником [62], О.О. Височан [40].

Однією з особливостей бухгалтерського обліку благодійної організації є те, що така організація повинна на початок кожного року скласти кошторис доходів і витрат. Цей документ містить перелік сум очікуваних надходжень у розрізі джерел їх фінансування та планових витрат, відповідно до благодійної програми на наступний рік. Кошториси неприбуткової організації умовно можна розділити на два види: кошторис витрат на утримання самої неприбуткової організації та кошториси на проведення заходів, цільових програм та проектів. За допомогою кошторису здійснюється контроль доходів і витрат організації. На законодавчому рівні прийнято лише нормативний документ для бюджетних організацій, тому благодійні організації складають документ у довільній формі. Широке

розповсюдження у бухгалтерському обліку набирає застосування міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності. На практиці міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності застосовуються рідко НПО, хоча їх застосування підвищує якість та прозорість обліку, а саме, такими є вимоги надавачів благодійної допомоги.

Аудит в благодійних організаціях є актуальним для встановлення правильності бухгалтерського обліку, оптимізації оподаткування, для складання бюджету проектів, консультування з податкових та інших питань. Надавачі благодійної допомоги зацікавлені в отриманні підтвердження цільового використання наданих коштів та відповідності бухгалтерської (фінансової) звітності отриманому фінансуванню та отримання підтвердження витрат, здійснених у рамках проектної діяльності. Важливим є питання організації внутрішнього аудиту в процесі реалізації проекту, з метою оцінки правильності ведення обліку товарно-матеріальних цінностей, розрахунків та витрат за статтями затвердженого бюджету проекту. Законодавчою базою для цілей організації та проведення внутрішнього аудиту є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [20].

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, відповідно до діючого законодавства та установчих документів [16]. Підприємство самостійно обирає форми організації обліку з урахуванням особливостей обраного напрямку діяльності, дотримуючись вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого під обліковою політикою розуміється «сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [16]. Питанням облікової політики приділяється багато уваги у розробках науковців, більшість яких визнають облікову політику підприємства, як один з головних інструментів організації бухгалтерського

обліку, метою якого є надання користувачам якісної облікової інформації та складання фінансової звітності організації, враховуючи особливості ведення облікового процесу. Значна увага розгляду теоретичних основ та призначенню облікової політики, завданням та нормативно-правовим аспектам, аналізу головних вимог облікової політики приділена у роботі Я.В. Олійник [61]. Організація обліку на підприємстві починається з видання Наказу про облікову політику. Цей документ є внутрішнім документом, його підписують особи, що мають право першого та другого підпису. При складанні наказу необхідно враховувати: юридичний статус, специфіку підприємства, обрану форму оподаткування, вид обраної діяльності та особливості ведення бухгалтерського обліку і складання звітності організації. Формуючи облікову політику, необхідно керуватися основними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності: послідовності, обачності, повного висвітлення, автономності, безперервності, превалювання сутності над формою та інших. Принцип послідовності полягає у тому, що обрана облікова політика застосовується із року в рік. Документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний, до якого, за необхідності, вносяться зміни. Зміни у обліковій політиці можливі у випадках, коли:

- відбуваються зміни у статутних документах;
- змінюються вимоги Міністерства фінансів;
- зміни нададуть достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Існує необхідність розрізняти зміни в обліковій політиці і зміни в облікових оцінках. Наприклад, відбувається зміна методу амортизації. Методи амортизації прописані у наказі про облікову політику, проте це є зміна облікової оцінки, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між звітними періодами. У першому розділі Наказу визначають організаційну структуру бухгалтерської служби та встановлюють відповідальність за організацію обліку в організації. У другому розділі Наказу затверджують форми автоматизованого обліку та

програмні продукти для ведення бухгалтерського обліку, робочий план рахунків, типові кореспонденції рахунків, розроблені власні форми бухгалтерських документів та внутрішні форми звітності, графік (план) документообігу, порядок ведення аналітичного обліку, порядок організації і проведення інвентаризації, організацію внутрішнього контролю і аудиту, перелік та порядок складання і подання бухгалтерської (фінансової) та статистичної звітності. У третьому розділі відображають порядок оцінки необоротних активів, терміни корисного використання, методи амортизації, порядок обліку та методи оцінки запасів, методику визнання доходів і витрат, фінансових результатів.

Головний бухгалтер повинен «забезпечувати дотримання встановлених методологічних основ бухгалтерського обліку, складання і представлення у визначений термін фінансової звітності, здійснювати контроль над відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, брати участь в оформленні актів щодо недостач і крадіжки, псування активів підприємства...» [16].

В Методології бухгалтерського обліку благодійних організацій використовують такі елементи бухгалтерського обліку: документація та інвентаризація, оцінка та калькулювання, рахунки та подвійний запис, баланс та звітність. Особливістю є те, що використання елементів бухгалтерського обліку є досить обмеженим. Обмежена кількість господарських операцій, а саме відсутність у їх складі:

- капітальних інвестицій;
- довгострокової дебіторської заборгованості;
- обмеженість фінансових інвестицій;
- відстрочених податкових активів та зобов'язань;
- відсутність статутного, резервного, неоплаченого та вилученого капіталу;
- довгострокових зобов'язань, зобов'язань за банківськими позиками;
- заборгованість перед постачальниками;

– досить часто відсутність таких господарських процесів, як виробництво і реалізація (крім реалізації послуг).

Проте, має місце значний рівень та різноманітність цільового фінансування, та складається кошторис доходів і витрат. В своїх роботах Н.О. Гура зазначає специфічність обліку активів [46, 48, 49], обліку витрат, та основні кореспонденції рахунків [46, 47, 48], вказуючи на те, які рахунки практично не застосовуються неприбурабунковими організаціями. Проте, з думкою Н.О. Гури стосовно того «... що неприбуткові організації можуть використовувати рахунок 48 без субрахунків, оскільки в них усі кошти цільового фінансування вивільнені від оподаткування» [49], можна не погодись. Дійсно, План рахунків потребує внесення змін саме для ведення обліку НПО, що стосується рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження», то він відноситься до 4 класу рахунків, ці рахунки призначені для обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань, що не відповідає віднесенню цільового фінансування до цього класу рахунків. Та введення субрахунків до рахунку 48 дозволить вести облік для НПО відповідно до виду та організаційно-правової форми таких організацій та у розрізі особливостей джерел фінансування.

Первинна документація НПО складається відповідно до вимог Закону про «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [16] та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [21], та повинна мати обов'язкові реквізити. Облік майна, зобов'язань і господарських операцій ведуть шляхом подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку, дані аналітичного обліку повинні відповідати оборотам і залишкам за синтетичними рахунками, усі господарські операції і результати інвентаризації підлягають своєчасній реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку.

Щодо використання відповідних рахунків бухгалтерського обліку, благодійні організації використовують загальний План рахунків з певними обмеженнями та особливостями. Не використовуються такі рахунки: 17

«Відстрочені податкові активи»; 19 «Гудвіл»; рахунки для обліку у сільському господарстві: 16 «Довгострокові біологічні активи», 21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»; 24 «Брак у виробництві»; 25 «Напівфабрикати»; 34 «Короткострокові векселі одержані. Використання рахунку 28 «Товари» має свої особливості, тому, що товари не призначені для продажу. Практично не застосовуються рахунки власного капіталу: 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал», 43 «Резервний капітал», 49 «Страхові резерви»; 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»; 67 «Розрахунки з учасниками»; рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання». Використання рахунків: 60 «Короткострокові позики», 62 «Короткострокові векселі видані» також обмежується. Застосування рахунків обліку доходів і витрат класів 7, 9 у НПО, відрізняється від комерційних установ та організацій. Для обліку витрат благодійним організаціям можна використовувати рахунки класу 8 та 9. Іноді, на практиці та в літературі наводяться приклади використання рахунку 23 «Виробництво», відображаючи за Дт рахунку 23 одержану благодійну допомогу, хоча в неприбуткових організаціях немає виробництва. Наприклад, О.О. Височан [39] розглядає використання рахунку 23 для обліку благодійної допомоги. Проте, на наш погляд використання рахунку 23 «Виробництво» для відображення отриманої благодійної допомоги є нераціональним. Використання рахунку 70 «Дохід від реалізації» як і рахунку 90 «Собівартість реалізації», на наш погляд, також є недоцільним. Для обліку доходів і витрат благодійних організацій найчастіше використовуються такі рахунки: рахунок 71 «Інший операційний дохід», та рахунки 94 «Інші витрати операційної діяльності», та 92 «Адміністративні витрати».

Зважаючи на специфіку діяльності благодійних організацій, а саме, необхідність контролювати перевищення 20% допустимих адміністративних витрат, обов'язковим є використання рахунків 92 та 94 з метою розподілу витрат на адміністративні та витрати діяльності. Благодійна організація

отримує цільове фінансування благодійної (гуманітарної) допомоги, добродчинних пожертвувань юридичних і фізичних осіб і тому подібне. Для відображення операцій цільового фінансування застосовується рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». У 2011 р. до цього рахунку було введено такі субрахунки [2]:

- 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування»;
- 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»;
- 483 «Благодійна допомога»;
- 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень».

За кредитом рахунка 48 відображається надходження засобів і/або майна та повернення невикористаних сум, а за дебетом – суми використаних коштів на проектну діяльність, одночасно з визнанням доходів. Благодійні організації ведуть аналітичний облік цільового фінансування та цільових надходжень згідно з джерелами їх походження. Цільове фінансування, яке є об'єктом бухгалтерського обліку у НПО має невизначеність в існуючій системі бухгалтерського обліку. По перше, в національних стандартах бухгалтерського обліку відсутнє визначення про віднесення цільового фінансування до такого об'єкта обліку, як зобов'язання, по-друге, для благодійних організацій усе фінансування, яке використовується відповідно до Статутних документів, можна вважати цільовим.

Облік та рух активів практично не відрізняється від їх обліку на комерційних підприємствах: надходження, вибуття, переміщення, переоцінка оформлюється затвердженими первинними документами та відображується кореспонденцією рахунків, відповідно до Інструкції Плану рахунків [3] та методичним рекомендаціям. Особливістю оприбуткування запасів та основних засобів у благодійних організаціях полягає у тому, що вони не є платниками податку ПДВ, тому, ПДВ, сплачений постачальникам, оприбутковується разом з вартістю придбаних активів і не відноситься до податкового кредиту. Специфічним у придбанні основних засобів за рахунок коштів цільового фінансування є не тільки те, що ПДВ, сплачений у складі

вартості основних засобів, включають до первісної вартості цих основних засобів, а також в особливості віднесення нарахованої амортизації до доходів. Згідно з п. 18 НП(С)БО 15 «Дохід» [11], цільове фінансування в цьому випадку визнається доходом протягом періоду корисного використання необоротних активів пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів для компенсації витрат (збитків), понесених неприбутковими організаціями. Дохід з такого фінансування визнається в тому періоді, в якому виникає дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням. Цільове фінансування, отримане у вигляді основних засобів, нематеріальних активів або інших капітальних інвестицій, визнається доходом протягом періоду їх корисного використання. Отримані в оперативну оренду активи відображають на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Надання активів в оренду обліковують за загальними правилами, крім відображення податкового зобов'язання з ПДВ, якщо обсяг доходів від оренди не вимагає реєстрації платником ПДВ.

Придбання активів відображається кореспонденціями рахунків: за Дт рахунків 20, 22, 28 та Кт рахунків 63, 68 на суму разом із ПДВ. Існує ще одна особливість надходження запасів, основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, якщо ці активи отримані безкоштовно, в якості цільової благодійної допомоги, типова кореспонденція рахунків наведена у таблиці 1.1.

Для благодійних організацій характерна наявність спрощеного документообігу обліку запасів без використання первинних форм, пов'язаних із рухом запасів: нарядів-замовлень, карток складського обліку, товарних звітів, тощо. Основним документом, який підтверджує отримання запасів, є накладна, відпуск-накладна або акт прийому-передачі. Благодійні організації можуть використовувати постійну (безперервну) систему обліку запасів, прямий метод віднесення транспортно-заготівельних витрат до вартості отриманих запасів. О. О. Височан визначає основні завдання обліку запасів у НПО: повне та своєчасне первинне документування та відображення у

обліку, контроль запасів за джерелами отримання, відображення в обліку вартості списаних із балансу запасів та встановлення їх залишків за рахунками, статтями бюджету і напрямками цільового використання [41]. Л.В. Гусарова пропонує розподіл матеріалів, що використовуються неприбутковими організаціями на три групи: матеріали і господарський інвентар для управлінських цілей; матеріали, придбані для подальшої передачі нужденним; безоплатно отримані товарно-матеріальні цінності з подальшим введенням субрахунків для обліку конкретних груп, відповідно до діяльності: одяг і взуття, продукти харчування та інше [43]. Далі у своїй роботі О.О. Височан висловлює пропозиції: «Вважаємо, що рахунки чинного Плану слід скоригувати для адаптації до практичних потреб небюджетних неприбуткових організацій...Ще одним питанням, яке досі залишається...невирішеним, є визнання запасів активами для відображення їх на балансі у складі майна організації на відміну від таких, що зберігаються НПО тимчасово, призначені для передачі стороннім особам» [41]. Дійсно, з такою думкою можна погодитись і пропонувати внесення змін до Плану рахунків для використання НПО та розробку методології обліку запасів для благодійних організацій.

Облік грошових коштів за рахунками 30, 34 та розрахунків з дебіторами рахунок 37 майже не відрізняється від загальноприйнятого. Доцільною є практика зберігання коштів на депозитних рахунках, зарахування коштів на депозитний рахунок здійснюють в дебет субрахунку 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті». Для розрахунків з членами благодійної організації використовують рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Облік значної частини зобов'язань: за розрахунками з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами, з бюджетом, з виплатами працівникам, не відрізняється від обліку у комерційних підприємствах. Хоча, в деяких благодійних організаціях субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» може використовуватися для розрахунків з реципієнтами, тобто отримувачами допомоги, це потребує додаткового

введення субрахунків (третього порядку), що не суперечить положенням Інструкції до плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3].

1.2 Особливості обліку доходів і витрат у благодійних організаціях

Облік цільових доходів і витрат відноситься до найбільш спірних і складних проблем обліку у благодійних організаціях. Враховуючи специфічний склад доходів і витрат, який має свої особливості у діяльності різних благодійних організацій, затвердити облік даної ділянки обліку необхідно в обліковій політиці конкретної благодійної організації. Існує ціла низка проблем методологічного характеру, пов'язаних з відображенням доходів і витрат на рахунках бухгалтерського обліку, обліку специфічних доходів, зобов'язань, активів та ін. В бухгалтерському обліку благодійних організацій доходи можна поділити умовно в залежності від джерел фінансування на:

- доходи від статутної (проектної) діяльності: членські та благодійні внески, добровільні пожертви, цільова фінансова допомога, грантові надходження, міжнародна технічна допомога та інші;

- доходи від господарської діяльності: надання послуг консультаційних, освітніх, аналітичних досліджень, передачі власного майна в оренду, продажу неприбутковою організацією товарів (журналів, книжок, інформаційної продукції) та інших;

- доходи від іншої діяльності, наприклад, від продажу активів;

- пасивні доходи.

Розглянемо особливості оподаткування благодійної організації. При отриманні доходів від статутної діяльності, оподаткування не виникає, незалежно від отриманої на рахунок суми, тому що ці надходження не є постачанням товарів/робіт/послуг.

При отриманні доходів від господарської діяльності та продажу активів (передача права на розпоряджання товарами), ці операції підпадають під операцію продажу товарів, тому є об'єктом оподаткування ПДВ. Після

досягнення протягом останніх 12 календарних місяців, суми надходжень від наданих робіт та послуг/товарів, що сукупно перевищить 1000000 гривень у НПО виникає обов'язок зареєструватись платником ПДВ.

Отримання пасивних доходів не є операцією з продажу товарів/послуг, тому не буде об'єктом оподаткування ПДВ. При отриманні пасивних доходів неприбутковою організацією у будь-якому розмірі обов'язку реєстрації платником ПДВ не виникає. Типові кореспонденції рахунків, що застосовуються у благодійних організаціях, відображені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Типові кореспонденції рахунків у благодійних організаціях

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Оприбутковано ОЗ, придбаних у постачальника	15	631
2	Оприбутковано ОЗ, отримані безкоштовно	15	424
3	Введення в експлуатацію ОЗ	10	15
4	Визнання доходів майбутніх періодів у сумі первісної вартості ОЗ, придбаних у постачальника	48	69
5	Визнання доходів майбутніх періодів у сумі первісної вартості ОЗ, отриманих безкоштовно	424	69
6	Придбання послуг	94	631
7	Визнання доходів від цільового фінансування у сумі понесених витрат	48	718
8	Нарахована амортизація на суму амортизації об'єкту ОЗ	92	13
9	Оприбутковано НМА, придбані у постачальника	15	631
10	Оприбутковано НМА, отримані безкоштовно	15	424
11	Введено в експлуатацію об'єкт МНМА	11	15
12	Введено в експлуатацію об'єкт НМА	12	15
13	Нарахування зносу необоротних активів	92	13
14	Оприбутковано запаси, придбані у постачальника	20	631
15	Списано вартість запасів, придбаних у постачальника	949	20
16	Оприбутковано малоцінні та швидкозношувані предмети, придбані у постачальника	22	631
17	Списано вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, придбаних у постачальника	949	22
18	Оприбутковано товари, придбані у постачальника	28	631

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
19	Списано вартість товарів, придбаних у постачальника	949	28
20	Оприбутковано запаси, отримані безкоштовно	20	424
21	Списано вартість запасів, отриманих безкоштовно	949	20
22	Оприбутковано малоцінні та швидкозношувані предмети, отримані безкоштовно	22	424
23	Списано вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, отриманих безкоштовно	949	22
24	Оприбутковано товари, отримані безкоштовно	28	424
25	Списано вартість товарів, отриманих безкоштовно	949	28
26	Відображено доходи від суми списання запасів, що були придбані за кошти цільового фінансування	48	718
27	Отримано цільове фінансування на банківський рахунок	311	48
28	Відображено надходження благодійних внесків чи добровільних пожертвувань від фізичних осіб у касу	301	48
29	Підписання договору на надання гранту з одночасним визнанням зобов'язання	39	685
30	Перерахування коштів на поточний рахунок набувача	685	311
31	Визнання дебіторської заборгованості на суму оплаченого траншу	377	39
32	Визнання витрат за проектом	94	377
33	Визнання доходу від програмної діяльності	48	718

Цільові надходження це грошові кошти та майно, отримані організацією від інших юридичних та фізичних осіб для виконання конкретних програмних заходів та забезпечення статутної діяльності. У бухгалтерському обліку їх відображають на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження», рахунок пасивний, за Кт відображаються кошти цільового призначення для фінансування заходів, за Дт – використані суми за напрямами проектної діяльності, визнання їх

доходом, а також повернення невикористаних сум. Відповідно до пункту 16 Національного Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (далі – НП(С)БО 15) [11], цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та організація виконає умови, щодо такого фінансування. Таке визначення відповідає п.7 МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» (далі – МСБО 20) [7]. У загальному випадку отримане цільове фінансування визнають доходом протягом тих періодів, в яких були визнані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування п.17 НП(С)БО 15, таке визначення міститься у п.12 МСБО 20 [7]. Дохід від цільового фінансування визнається в тому періоді, коли відбулися такі господарські операції:

- отримано роботи, послуги від постачальника, підтверджено актом виконаних робіт (послуг);
- списано з балансу організації вартість товарів, підтверджено актами списання;
- отримані звіти про цільове використання коштів від субреципієнтів;
- нараховано заробітну плату працівникам та особам, що працюють на умовах договорів цивільно-правового характеру;
- затверджено авансовий звіт працівника організації.

Але, наприклад, якщо благодійна організація отримує фінансування на придбання капітальних інвестицій, доходи визнають протягом строку корисного використання придбаних активів, пропорційно сумі нарахованої на них амортизації (п.18 НП(С)БО 15) [11]. Тобто при нарахуванні амортизації, починаючи з першого місяця після введення в дію необоротних активів визнається дохід у сумі нарахованої амортизації. У п. 24 МСБО 20 зазначено, що : «державні гранти, пов'язані з активами ... відображаються у звіті про фінансовий стан або шляхом визначення гранта як відстроченого доходу, або шляхом вирахування гранта при визначенні балансової вартості активу» [7]. Якщо благодійна організація отримує цільове фінансування для

компенсації витрат (збитків), яких вона зазнала, то таке фінансування визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу (п.19 НП (С)БО 15) [11] , такому визначенню відповідає п.20 МСБО 20 [7].

Існує два підходи класифікації фінансових надходжень. Оскільки всі отримані надходження можуть витратитися тільки на статутні цілі, то, відповідно, фінансування вважається цільовим. Податківці та експерти вважають, що доцільно визнавати всі надходження неприбуткових організацій цільовим фінансуванням та цільовими надходженнями, включаючи орендні платежі, відсотки, отримані за депозитами, курсові різниці. У цьому випадку доходи будуть дорівнювати витратам, таким є підхід до складання Звіту про використання доходів. Ми також поділяємо таку думку, що всі надходження потрібно вважати цільовими, нецільовими можуть бути визнані витрати, за умови використання надходжень на інші цілі, не передбачені статутними документами. Другий підхід: цільовим фінансуванням є лише ті надходження, які передбачені на конкретні цілі. За такого підходу нецільове фінансування (надходження) – це грошові кошти та майно, які благодійна організація отримує від юридичних чи фізичних осіб без конкретно встановлених цілей та умов їх витрачання. Тому, курсові різниці, орендну плату, проценти, роялті, доходи від продажу майна визнають нецільовим надходженням. Відобразити такі доходи необхідно за загальними правилами відповідно до НП(С)БО 15, а не спеціальними, установленими для цільового фінансування. Тобто, таке фінансування визнають доходами у періоді отримання. Такі доходи відображають в обліку, використовуючи ті самі рахунки цільового фінансування. Кошти цільового фінансування, витрачені в місяць їх отримання, зараховують у дохід у Кт рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності» в кореспонденції з Дт рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження». Невитрачену частину коштів зараховують у дохід при їх подальшому використанні.

Отже, можна підвести підсумок, що доходи благодійної організації у обліку відображають у той період, коли були визнані витрати,

використовуючи метод нарахування і відповідності. Благодійна організація може отримувати доходи від здійснення основної статутної неприбуткової діяльності, а також доходи з джерел, наприклад, від продажу товарів чи послуг, від оренди нерухомості чи землі, продажу своїх основних засобів, тощо. У цьому випадку дохід визначають за загальними правилами, тобто, коли виникають критерії його визнання відповідно до п. 5 НП(С)БО 15) [11]. Сума коштів, отримана НПО від надання в оренду приміщень, не є об'єктом оподаткування податком на прибуток за умови, що такі кошти спрямовуються на ведення її статутної діяльності відповідно до п. 133.4.2 ПКУ [27]. Якщо НПО отримує доходи від діяльності, яка не пов'язана зі статутною (у т. ч. здійснює продаж основних засобів), та не використовує їх для фінансування видатків на утримання такої НПО, та для реалізації мети (цілей, завдань) і напрямів діяльності, визначених її установчими документами, то така НПО втрачає свій неприбутковий статус відповідно до пп. 133.4.3 [27]. Виходячи з норм ПКУ, вважаємо висловлену думку В.М. Тищенко та О.В. Ярмоліцька [64]: «...при одержанні доходу з інших джерел, від провадження підприємницької діяльності (здавання в оренду приміщень, продаж газет, журналів, листівок), така організація повинна буде сплатити податок на прибуток на загальних підставах» неправомірною.

Особливість отримання доходів з інших джерел, крім благодійних пожертвувань, полягає у тому, що використання таких доходів можливе виключно для фінансування видатків на своє утримання, реалізації мети та напрямів діяльності згідно установчих документів. Якщо виконуються ці умови, благодійні організації не є платниками податку на прибуток. У разі не дотримання таких умов, та у разі встановлення нецільового використання коштів, така неприбуткова організація «зобов'язана подати у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду, Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період із початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити суму самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку

на прибуток» п. 133.4.3 ПКУ [27]. Надалі, така неприбуткова організація виключається з Реєстру неприбуткових установ та організацій і втрачає статус неплатника податку на прибуток з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому відбулося таке порушення. Суму податку на прибуток розраховують як: добуток за ставкою 18 % від суми нецільового використання активів (розподілу прибутку). У разі виплати доходів нерезидентам з орендної плати, фрахту, НПО повинні нарахувати і сплатити податок на репатріацію на загальних підставах та заповнити і подати Податкову декларацію з податку на прибуток.

Облік витрат благодійних організацій регламентується Національним Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (далі – НП(С)БО 16) [12]. Склад витрат організації мають встановлювати самостійно п. 11 НП(С)БО16. Зважаючи на специфіку діяльності НПО, особливо благодійних фондів, треба зазначити обов'язково використання рахунків 92 «Адміністративні витрати» та 949 «Інші витрати операційної діяльності» з метою розподілу витрат на адміністративні та витрати діяльності. Інформацію про види витрат неприбуткової організації необхідно визначити у Статуті такої організації. Крім того, необхідно закріпити перелік витрат в обліковій політиці неприбуткової організації. Проблемним питанням для ведення обліку витрат і доходів у благодійних організаціях є визначення рахунків для їх обліку відповідно до загального плану рахунків. Це методологічне питання, для вирішення якого пропонується різні варіанти. Заслуговує на увагу розгляд варіантів обліку використання коштів цільового фінансування запропонований М.В. Батуріною [38]. У першому варіанті – витрати відображаються за дебетом рахунку «Цільове фінансування і цільові надходження». Далі за допомогою трьох рівнів аналітичного обліку кошти обліковуються: за джерелами фінансування, за цільовими проектами або програмами, за статтями бюджетів проекту. Другий варіант – використовуються рахунки, для обліку видів витрат: витрати на цільові заходи; витрати на утримання апарату управління; придбання інвентаря та

іншого майна, інші витрати. Застосування другого варіанту можливе для використання великими НПО при систематизації переліку бюджетних статей за проектами.

Для обліку витрат періоду застосовуються балансові рахунки обліку класу 9 «Витрати діяльності». Використання рахунків для обліку доходів і витрат таких, як 90 «Собівартість реалізації» та 70 «Доходи від реалізації» можливо застосовувати, якщо є виробництво. Такі рахунки, як 91 «Загальновиробничі витрати» та 93 «Витрати на збут» в неприбуткових організаціях, зазвичай, не використовують.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [16] зобов'язує вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність всіх юридичних осіб, незалежно від їх організаційно – правової форми та форми власності. Загалом, всі неприбуткові подають такі форми річної звітності разом зі Звітом про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та Примітки до фінансової звітності. Якщо організації відповідають критеріям мікропідприємства, то подають фінансову звітність мікропідприємств: Баланс форма №1-мс або №1-м і Звіт про фінансові результати форма №2-мс, або №2-м, відповідно до стандарту НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [13]. Фінансову звітність неприбуткові організації подають до органів Державної фіскальної служби та органів статистики. Терміни подання фінансової звітності неприбуткової організації наступні:

– в органи статистики – не пізніше 28 лютого наступного за звітним періодом;

– в органи податкової служби – протягом 60 календарних днів після останнього календарного дня звітного (податкового) року разом зі Звітом про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації.

Відповідно до п. 46.2 ст. 46 ПКУ [27], фінансова звітність є обов'язковим додатком до Звіту про використання доходів (прибутків)

неприбуткової організації та є невід'ємною частиною Звіту. Базою для формування показників Звіту є показники бухгалтерського обліку та фінансової звітності. В Звіті відображають доходи, одержані неприбутковими організаціями і суми видатків, зазначається інформація про фінансову звітність. При складанні фінансової звітності доцільно враховувати Наказ № 433 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» [8] та Наказ № 476 «Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності» [9]. У разі здійснення операцій з гуманітарною допомогою, благодійним організаціям необхідно заповнити Додаток ГД до Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, де зазначається найменування та кількість гуманітарної допомоги. У разі повернення нерозподіленої гуманітарної допомоги організації, яка її надала, така операція відображається у Додатку ГД. Отримувачі гуманітарної допомоги та набувачі (юридичні особи) щомісячно подають до комісії з питань гуманітарної допомоги звіти про наявність та розподіл гуманітарної допомоги. Якщо НПО втрачає статус неприбутковості, то подає Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації «за період із початку року (або з початку визнання організації неприбутковою в установленому порядку, якщо таке визнання відбулося пізніше) по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення» п. 133.4 ПКУ [27] протягом 20 днів за місяцем порушення та сплачує податок на прибуток із суми операції (операцій) нецільового використання активів. Таку НПО виключають із Реєстру неприбуткових і вона до кінця року щокварталу складає та подає Податкову декларацію з податку на прибуток.

При наявності земельної ділянки НПО нараховує та сплачує податок на землю, при наявності нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, НПО нараховується та сплачуються податок на таке майно. При нарахуванні податку на землю та на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, заповнюються та подаються декларації за вказаними податками.

1.3 Аудит доходів та витрат у благодійних організаціях

Розвиток соціально відповідальної економіки призводить до того, що управління НПО має суспільно важливе значення. Оскільки Україна перебуває в зоні ризику, пов'язаним з відмиванням кримінальних доходів, фінансуванням тероризму, зростає потреба контролю за використанням бюджетних коштів та отриманого цільового фінансування. Останнім часом, вимоги до системи обліку в НПО суттєво підвищуються, що, в свою чергу, зумовлює необхідність дослідження нормативно-правового регулювання та особливостей обліку і оподаткування та аудиту НПО, який виконує важливу функцію в управлінні. Організація системи аудиту у неприбуткових організаціях базується на вимогах ст.162 Цивільного кодексу України [29], ст. 363 Господарського кодексу України [1], ст.5 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [20, 26]. Для державного сектору України розроблено Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту, які базуються на Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту. Також адаптовано Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту у Національні стандарти внутрішнього аудиту, які включають стандарти, аналогічні міжнародним стандартам. Для НПО відсутні методологічні вказівки та стандарти внутрішнього аудиту. Термін «внутрішній аудит» переважно розглядають, як складову частину управління. Для оцінки діяльності благодійної організації, з метою прийняття управлінських рішень щодо подальшого розвитку напрямків діяльності, та для підтвердження повноти та достовірності доходів і витрат необхідна інформація, яку надає внутрішня система контролю, складовою якої виступає внутрішній аудит. Питання організації внутрішнього та зовнішнього аудиту розглядалися у наукових роботах та статтях Л.В. Гусарової, Ю.Б. Слободяник, М.В. Батуріної, О.О. Височан, А.М. Толмачової. Ю.Б. Слободяник висловлює думку про необхідність здійснення державного аудиту некомерційних (неприбуткових) організацій [62]. Аргументами

науковця є те, що державний аудит спонукає більш ефективно здійснювати діяльність НПО, а контроль громадськості сприятиме розвитку громадянського суспільства і партнерства з державою у вирішенні актуальних проблем [62]. При проведенні внутрішнього аудиту використовують Міжнародні Стандарти аудиту, які визначають, що функція внутрішнього аудиту повинна бути незалежною, а внутрішні аудитори повинні бути об'єктивними при виконанні своїх обов'язків. «Організаційна незалежність забезпечується через: затвердження керівником установи положення про підрозділ внутрішнього аудиту та плану діяльності внутрішнього аудиту; інформування керівником підрозділу внутрішнього аудиту керівника установи про стан виконання плану діяльності внутрішнього аудиту» [36]. Для створення відділу внутрішнього аудиту на підприємстві необхідно:

- затвердити наказ (розпорядження) про створення служби внутрішнього аудиту;
- розробити та затвердити керівником організації Положення про відділ внутрішнього аудиту. В цьому документі необхідно зазначити структуру, завдання, повноваження, функції, взаємовідносини з іншими підрозділами організації методи проведення аудиту, об'єкти аудиту, тощо;
- обґрунтувати та затвердити розроблені робочі документи служби внутрішнього аудиту, посадові інструкції для працівників відділу, плани перевірок, графіки документообігу, кошториси витрат тощо.

В подальшому, відділ внутрішнього аудиту проводить підготовчі організаційні роботи, розробляє річний календарний графік перевірок служби внутрішнього аудиту, розробляє методичне забезпечення для внутрішнього аудиту. До основних функцій системи внутрішнього аудиту відносять: перевірку, моніторинг та оцінювання ефективності системи обліку та її відповідність чинному законодавству. Відділ внутрішнього аудиту здійснює перевірку своєчасності та повноти ведення обліку, встановлює достовірність та об'єктивність звітності, дотримання організацією методики ведення обліку

відповідно до чинного законодавства. Основні принципи проведення аудиту: професійна майстерність і компетентність, незалежність та об'єктивність, конфіденційність. На дві основні цілі аудиту НПО звертає увагу у своїй праці О.О. Височан [40]:

– порівняння напрямів діяльності НПО і принципів використання майна з цілями та задачами, визначеними статутними документами;

– підтвердження цільового використання отриманих коштів: відповідно до затверджених кошторисів, програм, бюджетів проектів та відповідність суми витрачених коштів запланованим показникам з врахуванням обмежень нормативними актами або грантодавцями (донорами).

Об'єктами аудиту в НПО є активи, зобов'язання, капітал, господарські операції, а також, витрати та доходи. Л.В. Гусарова виділяє 8 етапів аудиту, зміст яких відрізняється залежно від того яку діяльність здійснює НПО [44].

Порівняння етапів аудиту представлено у таблиці 1.2

Таблиця 1.2 – Порівняння етапів аудиту в залежності від діяльності НПО

Етапи аудиту НПО за Л.В Гусаровою		
	Статутна діяльність	Підприємницька діяльність
1	аудит нормативно – правового забезпечення діяльності НПО	аудит правомірності здійснення підприємницької діяльності
2	аудит джерел цільового фінансування	аудит доходів від підприємницької діяльності
3	аудит виконання кошторису	аудит витрат підприємницької діяльності
4	аудит активів, розрахунків	
5	аудит фінансової (бухгалтерської) звітності	
6	аудит ефективності статутної діяльності	аудит ефективності підприємницької діяльності
7	Контроль якості аудиту	
8	підготовка аудиторського висновку	

Методика проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту в НПО не відрізняється від загальноприйнятої. Основні особливості об'єктів аудиту у неприбуткових організаціях:

- часто відсутні капітальні інвестиції та довгострокова дебіторська заборгованість;
- обмежені операції з фінансовими інвестиціями;
- відсутні відстрочені податкові активи та податкові зобов'язання;
- як правило, відсутні статутний капітал, резервний, неоплачений та вилучений капітал;
- зобов'язання за банківськими позиками;
- часто відсутні господарські процеси, притаманні комерційним організаціям, зокрема процеси виробництва та реалізації.

Поряд з відсутністю у обліку перелічених операцій та процесів, існує суттєвий рівень і різноманітність операцій з цільового та нецільового фінансування; особливості обліку доходів і витрат, запасів, як для власної діяльності так і для проектної, обумовлюють розробку спеціальної методики для проведення аудиту. Загальна схема проведення аудиту благодійної організації представлена на рисунку 1.2



Рисунок 1.2 – Схема проведення аудиту благодійної організації.

При проведенні аудиту кошторисів проводиться аналіз фактичних сум понесених доходів і витрат на підставі даних бухгалтерського обліку, а також аналіз відхилень. Контролюється процент витрат на утримання благодійної організації, який не може перевищувати 20 % кошторису такої організації в поточному році.

Мета аудиторської перевірки доходів та витрат благодійної організації полягає у тому, щоб висловити думку:

- чи відповідає облік доходів та витрат в суттєвих аспектах діючому законодавству та встановленим нормативним актам;
- визначити достовірність та повноту відображення доходів та витрат у звітності організації та в бухгалтерському обліку;
- визначити відповідність витрат статтям бюджету проектів та правильність відображення в звітності для Донорів проекту.

Завданнями аудиторської перевірки доходів та витрат є:

- планування аудиторської перевірки, з розрахунком істотних помилок;
- перевірка відповідності напрямків реалізації проектної діяльності до напрямків діяльності, затверджених у Статуті;
- перевірка відповідності доходів і витрат кошторису організації фактичним сумам доходів та витрат на підставі даних бухгалтерського обліку;
- перевірка відповідності витрат статтям бюджету проектів;
- перевірка правильності відображення витрат в звітності для Донорів проекту;
- перевірка правильності відображення доходів витрат в звітності організації контролюючим органам.

Джерелами для проведення аудиту доходів та витрат благодійної організації є первинні документи, облікові регістри, наказ про облікову політику підприємства та інші нормативні та розпорядчі внутрішні документи, бюджети та звіти за проектами, звіти до контролюючих органів,

кошторис організації, установчі документи. М.В. Батуріна проводить класифікацію аудиторських процедур для НПО, розділяючи їх на процедури:

- загального характеру, що застосовують комерційні і некомерційні організації;
- спеціальні процедури зумовлені специфікою діяльності та обліку НПО;
- специфічні процедури, розроблені для перевірок виконання цільових проектів [38].

Основними процедурами системи внутрішнього аудиту є: вивчення засновницьких документів неприбуткової організації, дослідження первинної документації, реєстрів бухгалтерського обліку, звітності, проведення інвентаризації, порівняння даних аналітичного і синтетичного обліку, тощо.

В процесі внутрішньої аудиторської перевірки досліджуються господарські операції, їх своєчасність та правильність документального оформлення, відображення господарських операцій в системі облікових реєстрів та у звітності, відповідність здійснених господарських операцій діючому законодавству. Внутрішня аудиторська перевірка може бути вибірковою при дослідженні правильності обліку господарських операцій і одночасно суцільною при перевірці каси, банку, розрахунків із підзвітними особами, списання матеріалів на витрати. При вирішенні завдань внутрішнього аудиту використовуються загальнонаукові методи дослідження: методи теоретичного узагальнення, метод аналізу і синтезу, метод порівняльного аналізу, методи причинно-наслідкового й абстрактно-логічного зв'язку.

За результатами аудиторської внутрішньої перевірки складається підсумковий звіт. Стандартна уніфікована форма такого звіту відсутня. Загалом, у підсумковому звіті можна виділити три головні частини:

- вступ, що містить опис мети та завдання для внутрішнього аудиту, графік перевірки, розпорядження про проведення перевірки;

– головна частина, що містить опис проведеної роботи з внутрішнього аудиту;

– кінцевий висновок про отримані результати та пропозиції щодо усунення виявлених порушень та недопущення їх у майбутньому.

Проблемним моментом при проведенні аудиту діяльності небюджетних НПО є визначення ефективності діяльності, оскільки відсутні показники, які її чітко ідентифікують. Заслуговує на увагу праця О.О. Височан [40], яка пропонує для підвищення ефективності діяльності НПО засоби індикативного контролю, який полягає в дослідженні величини та змін низки показників – індикаторів, що можуть вказувати на наявність проблем у різних секторах діяльності НПО.

Отже, у першому розділі детально розглянуто законодавчі засади, якими керуються НПО у своїй діяльності, особливості системи обліку та аудиту доходів і витрат НПО. Відповідно до законодавства, НПО є самостійним суб'єктом господарювання з правами юридичної особи, що діє на підставі установчих документів, має самостійний баланс, поточні розрахункові рахунки в банках, печатку, веде бухгалтерський облік та складає і подає звітність. Особливістю обліку та оподаткування таких організацій є те, що їх діяльність не направлена на отримання прибутку. Доходи неприбуткової організації використовують лише для фінансування витрат, необхідних для утримання такої неприбуткової організації, для реалізації мети й напрямів діяльності, визначених в установчих документах. Основними законами, якими керуються благодійні організації є: Закони України: «Про благодійну діяльність та благодійні організації», «Про гуманітарну допомогу», «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Використовується звичайний План рахунків бухгалтерського обліку або спрощений План рахунків. Використання Плану рахунків для НПО має особливості: обмежена кількість господарських операцій, для обліку цільових надходжень використовуються субрахунки рахунку 48. Особливістю бухгалтерського обліку є складання кошторису на наступний

рік. Важливим є закріплення особливостей діяльності у Положенні про облікову політику організації. Доходи і витрати відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Розмір адміністративних витрат не може перевищувати 20 відсотків від доходу організації у поточному році. Проведення аудиту благодійних організацій актуально для перевірки цільового використання отриманого фінансування. Методика проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту в НПО не відрізняється від загальноприйнятої. Відсутність нормативних документів для обліку доходів і витрат для благодійних організацій, проблеми методологічного характеру, що пов'язані з відображенням доходів і витрат на рахунках бухгалтерського обліку, спонукають до проведення подальших детальних досліджень та внесення змін до існуючих законодавчих та нормативних документів.

2. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ТА АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ БО «БФ «КАРІТАС ЗАПОРІЖЖЯ»

2.1 Загальна характеристика діяльності «БФ «Карітас Запоріжжя»

Благодійна організація «Благодійний фонд «Карітас Запоріжжя» є однією з організацій, що входять до однієї з найбільших міжнародних мереж благодійних організацій в світі і Європі «Caritas Internationalis». Переклад слова «Caritas» з латинської мови означає «любов і милосердя, співчуття і благодійність». До міжнародної родини Карітас входить понад 160 національних організацій у понад 200 країнах світу. «Caritas Internationalis» також є юридичною особою в державі Ватикан і підпорядковується нормам Святого Престолу і держави Ватикан. Конфедерація «Caritas Internationalis» має консультативний статус в ЮНЕСКО та інших організаціях ООН, у Раді Європи і Організації африканської єдності, а також співпрацює зі структурами Європейського Союзу та багатьма відомими політиками і громадськими діячами. Світова мережа організацій «Карітас» зображена на рисунку 2.1 Першу організацію Карітасу було створено у німецькому місті Фрайбург у 1897 році, потім Карітас з'явився в Швейцарії, в США, в Голландії та ін. Ідеологія Карітасу була піддана гострій критиці, як у країнах фашистського блоку, так і в СРСР. Тому, діяльність Карітасу була вкрай ускладнена в Західній Європі до середини 40-х рр. та унеможливлена у Східній Європі до падіння комуністичного режиму. Благодійна діяльність відновилася в 1947 році двома конференціями, що пройшли в Люцерні.

Розвиток Карітасу отримав наступний поштовх, коли йому було надане офіційне представництво на міжнародному рівні в Організації Об'єднаних Націй. У грудні 1951р. відбулася перша установча Генеральна асамблея Карітасу. Члени – засновники представляли організації Карітасу 13 країн: Австрії, Бельгії, Канади, Данії, Франції, Німеччини, Нідерландів, Італії,

Люксембургу, Португалії, Іспанії, Швейцарії та Сполучених Штатів Америки.



Рисунок 2.1 – Розповсюдженість світової спільноти «Caritas Internationalis»

У 1957 році Конфедерація отримала назву «Карітас Інтернаціоналіс», що відображало зростаючу присутність Карітасу на кожному континенті. З моменту заснування першого Карітасу в Німеччині та створення конфедерації «Карітас Інтернаціоналіс» до сьогодні, Карітас має багату історію, завжди дослухається до страждань бідних та знедолених, щоб дати їм засоби для зміни власних життів на краще. Глибокі моральні та духовні принципи гідності, справедливості та солідарності є керівними в роботі Карітасу.

«Карітас України» – член міжнародної конфедерації «Caritas Internationalis» та «Карітасу Європа», входить в одну з найбільших міжнародних мереж благодійних організацій в світі та Європі. В свою чергу, «Карітас України» об'єднує мережу регіональних організацій, розташованих в різних регіонах України. Така структура мережі благодійних організацій дозволяє розвиватися організаціям, використовуючи загальні правила, але беручи до уваги потреби регіонів і місцевих громад. «Карітас України»

протягом п'яти років є лідером Національного рейтингу благодійників України, а в січні 2019 року «Карітас України» став першим благодійним фондом, що отримав Почесну відзнаку імені Богдана і Варвари Ханенків.

Місія організації полягає у розвитку традицій благодійної діяльності та здійснення соціальної роботи, виходячи із християнських морально - етичних цінностей. Благодійна організація «Благодійний фонд «Карітас Запоріжжя»» входить до мережі регіональних організацій та була заснована в 2015 році, напрямок діяльності якої пов'язаний зі суспільними викликами, що стоять перед Українським суспільством. Для досягнення зазначеної місії, організація працює у напрямку реалізації таких соціально-спрямованих проектів, як: «Простір підтримки», «Зміцнення соціальної згуртованості», «Забезпечення базових потреб особливо вразливих людей, що постраждали внаслідок конфлікту на сході України», «Надання багатосекторальної допомоги найуразливішим особам похилого віку, які живуть уздовж лінії зіткнення сході України», «Надання адресної мультисекторальної допомоги літнім людям, уздовж лінії зіткнення, що знаходяться в стані ізоляції через пандемію COVID 19 в Україні». Ці проекти передбачають наступні види допомоги: надання матеріальної та гуманітарної допомоги, юридичні та психологічні консультації, сприяння розвитку громад, оформлення/ відновлення документів, відкриті заходи для неурядових та інших організацій, надання багатофункціональних та медичних грантів, сприяння всебічному розвитку дітей, та інше.

2.2. Основні стандарти, процедури та положення в системі обліку БО «БФ «Карітас Запоріжжя»».

Для здійснення ефективного керівництва процесом розвитку організації, необхідно створити організаційну структуру, яка є основою управління і визначає склад, підпорядкованість та взаємодію її елементів, розподіл за підрозділами, регламентує адміністративні, функціональні та

інформаційні взаємовідносини між підрозділами. Організаційна структура Благодійної організації «Карітас Запоріжжя» сформована відповідно до Статуту організації та має відділи, створені для реалізації напрямків проектної діяльності. На рисунку 2.2 представлена організаційна структура Благодійної організації «БФ «Карітас Запоріжжя».

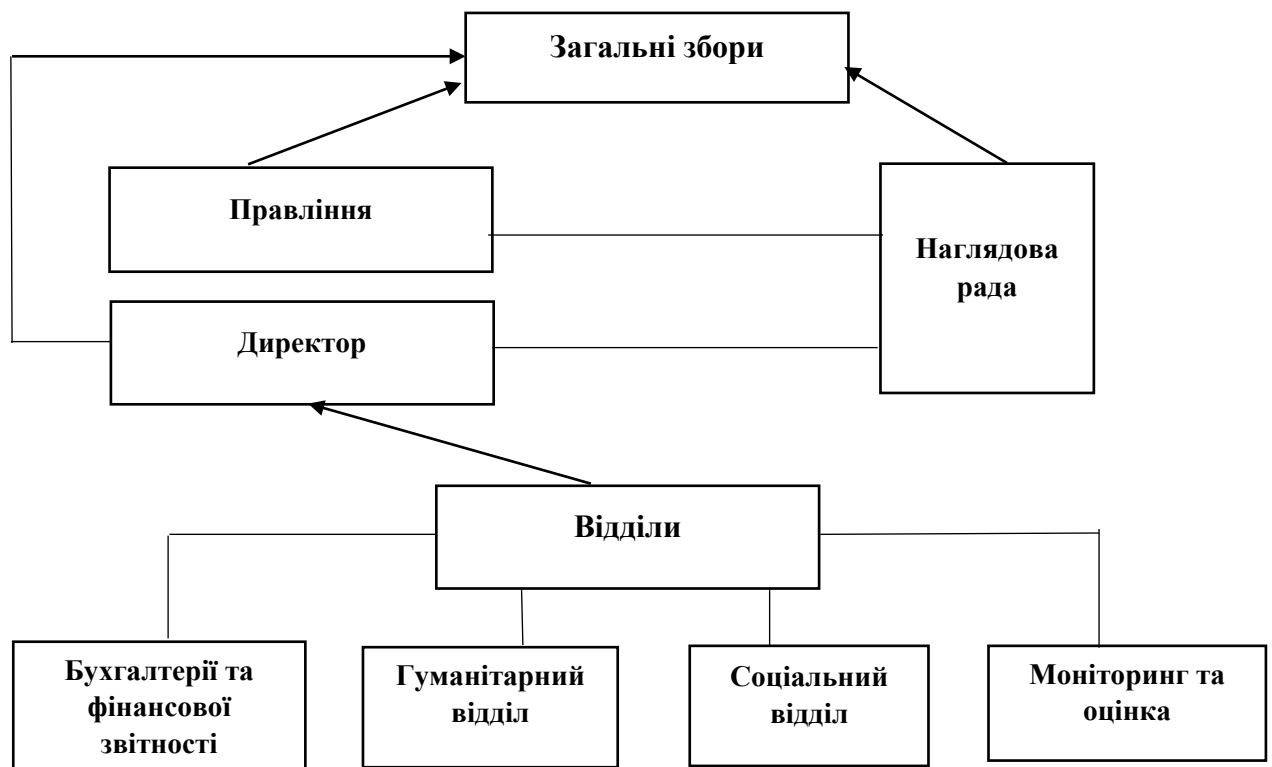


Рисунок 2.2 – Організаційна структура Благодійної організації «БФ «Карітас Запоріжжя»

Згідно зі Статутом, БО «БФ «Карітас Запоріжжя» є юридичною особою, має самостійний баланс, рахунки в банках та інші реквізити. Органами управління Фонду є: Загальні Збори Учасників Фонду, Правління, Директор, Наглядова рада. Засновниками БО «БФ «Карітас Запоріжжя» є дві юридичні особи: БО «Благодійний Фонд «Карітас Донецьк», та Релігійна Організація «Релігійне Управління Донецького Екзархату Української Греко-Католицької Церкви».

На рисунку 2.3 Представлено склад учасників БО «БФ «Карітас Запоріжжя».

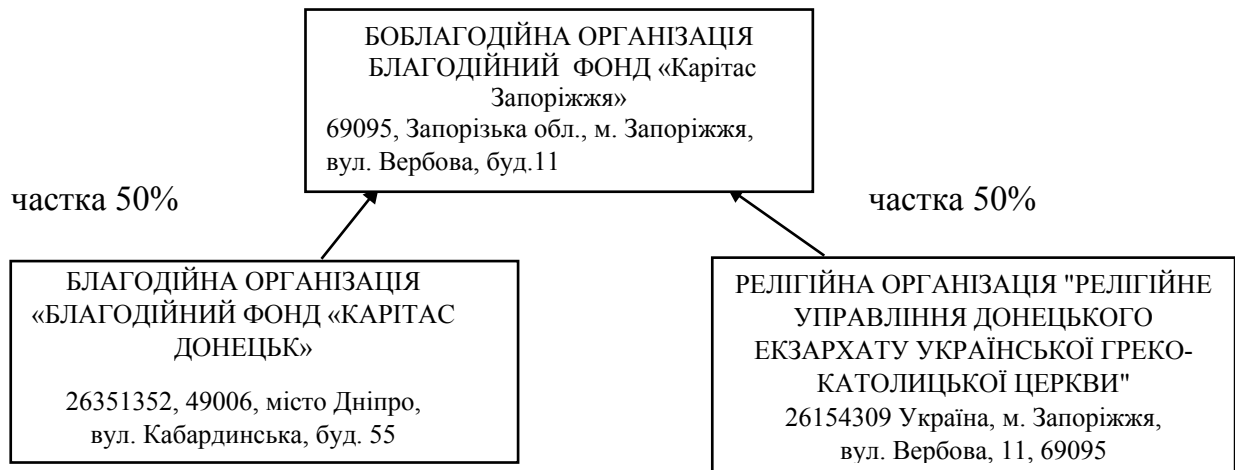


Рисунок 2.3 – Склад учасників БО «БФ «Карітас Запоріжжя»

У своїй діяльності БО «БФ «Карітас Запоріжжя», як і інші члени-організації у спільноті, застосовує стандарти і політики, встановлені управлінням «Caritas Internationalis». Це чотири стандарти управління, кожен з яких складається з восьми статей, що охоплюють такі сфери:

- закони та етичні кодекси;
- управління та організація;
- фінанси та підзвітність;
- залучення зацікавлених сторін.

Ці стандарти базуються на передовій практиці та загальноприйнятих глобальних принципах у гуманітарному та міжнародному розвитку та забезпечують професійну достовірність та ефективність у виконанні своєї місії. Як приклад, це «Кодекс етики та поведінки персоналу», «Політика щодо захисту дітей та людей з особливими потребами», «Кадрова політика». До фінансових політик належать «Положення про закупівельні процедури МБФ «Карітас України», де викладені затверджені процедури та нагляд за процесом проведення тендерів та закупівель, що включають:

- принципи здійснення закупівлі;
- завдання менеджера закупівель та логістики;
- порядок здійснення закупівлі (методи та грошові ліміти закупівель);
- винятки з закупівельних методів;
- закупівлі під час надзвичайних ситуацій;

- матриця авторизації здійснення закупівель;
- документація про закупівельні дії;
- митні збори та оподаткування;
- документи постачальника та взаємодія з ним;
- конфлікт інтересів;
- правила прийому товару, послуг або робіт та організація складського господарства.

Важливим елементом фінансової політики є Положення про загальне керівництво із стандартів фінансового планування та моніторингу. В цьому документі затверджені основні процедури планування – бюджетування, мета підготовки бюджету, контроль за ефективним використанням отриманих коштів та відповідність такого використання затвердженим статтям бюджету. В Положенні прописані функціональні обов'язки фінансового директора і фінансового менеджера, правила складання фінальних та проміжних звітів, перевірка відповідності статей фінансового звіту статтям витрат бюджету та відповідності витрат за Планом рахунків бухгалтерського обліку. Положення містить вимоги до оформлення первинних документів, що підтверджують господарські операції, визначається, які витрати є недозволеними, роз'яснюється, що таке «власний внесок» в бюджет проекту. Структура бюджету проекту складається з трьох основних видів витрат, представлених на рисунку 2.4, роз'яснюється склад кожного виду витрат відповідно до структури бюджету.



Рисунок 2.4 – Структура витрат за бюджетом проекту.

Стосовно витрат для здійснення проектної діяльності в Положенні викладені такі правила: витрати, які понесені до або після терміну дії проекту, не покриваються коштами проекту та не є витратами проекту, стосовно витрат, що здійснюються в ході реалізації проекту, але не є витратами затвердженого бюджету, то вони повинні бути повернуті Донору. Всі операції, що стосуються обліку доходів і витрат повинні бути чітко пов'язані з проектом. Всі доходи і витрати повинні бути підтвержені оригінальними документами, рахунки та супутні до них документи повинні містити печатку «Оплачено», назву проекту, дату і номер платіжного доручення, а також номер реєстрації в журналі операцій програми бухгалтерського обліку. Розподіл гуманітарної допомоги підтверджується відомостями видачі такої допомоги разом зі списками бенефіціарів.

2.3. Облік доходів та витрат у Благодійній організації «БФ «Карітас Запоріжжя»

Запис господарських операцій в облікових регістрах у бухгалтерському обліку БО «БФ «Карітас Запоріжжя» здійснюються відповідно до Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 [3]. Для ведення бухгалтерського обліку використовується робочий план рахунків бухгалтерського обліку, який є додатком до облікової політики організації і відповідає Наказу Міністерства фінансів № 291 з дотриманням класів і підкласів рахунків з можливістю виділення субрахунків, ці додаткові субрахунки затверджені у Положення про облікову політику організації. Для ведення бухгалтерського обліку застосовується журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку з використанням комп'ютерної обробки у бухгалтерській програмі «Управління торговим підприємством для України», редакція 1.2. Ця програма доопрацьована для обліку НПО, а саме, враховуючи напрямок діяльності «Карітас Україна», та застосовується у

регіональній мережі організацій Карітас. Розроблена версія програми дозволяє вести фінансовий облік за кожним проектом окремо, також є можливість вести бухгалтерський та управлінський облік по кожному проекту окремо і загалом по організації. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом запису на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків і платежів по кожній іноземній валюті окремо. Дані аналітичних рахунків відповідають рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця. Господарські операції відображаються в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Операції з обліку основних засобів (далі – ОЗ): придбання, введення в експлуатацію, ремонту, ліквідації оформлюються типовими документами відповідно до загальних правил обліку ОЗ. У таблиці 2.1 наведено кореспонденцію рахунків з придбання основних засобів в залежності від способів їх надходження.

Таблиця 2.1– Кореспонденція рахунків з придбання основних засобів

Дт	Кт	Сума, грн.	Зміст операції
152.1	631	15000,00	Оприбутковано ОЗ, придбані у постачальника
152.1	424	20000,00	Оприбутковано ОЗ, отримані безкоштовно

Кореспонденція рахунків по введенню ОЗ в експлуатацію, придбаних та отриманих безкоштовно наведена в таблиці 2.2

Таблиця 2.2 – Кореспонденція рахунків по введенню ОЗ в експлуатацію

Дт	Кт	Сума, грн.	Зміст операції
10	152.1	15000,00	Введено в експлуатацію об'єкт ОЗ придбаний у постачальника
483	69	15000,00	Визнано витратами майбутніх періодів вартість об'єкта ОЗ придбаного за кошти цільового фінансування
10	152.1	20000,00	Введено в експлуатацію об'єкт ОЗ, отриманий безкоштовно
424	69	20000,00	Визнано доходами майбутніх періодів вартість ОЗ отриманого, як цільову благодійну допомогу

Об'єкти ОЗ амортизуються на систематичній основі протягом строку корисного використання. Базою для нарахування амортизації служить первісна вартість за вирахуванням оціночної ліквідаційної вартості. Амортизація ОЗ нараховується за прямолінійним методом на основі визначеного при введенні об'єкту в експлуатацію строку корисного використання (експлуатації) відповідних об'єктів. Нарухування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Кореспонденція рахунків по введенню ОЗ з нарахування амортизації об'єкту ОЗ наведена в таблиці 2.3

Таблиця 2.3 – Кореспонденція рахунків по нарахуванню амортизації об'єкту ОЗ

Дт	Кт	Сума, грн.	Зміст операції
92	131	498,77	Нарахована амортизація на ОЗ, які використовуються для адміністративних потреб
69	745	498,77	Списано доходи майбутніх періодів на суму амортизації

У разі вибуття ОЗ списання амортизації відбувається з використанням наступної кореспонденції рахунків (табл.2.4):

Таблиця 2.4 – Кореспонденція рахунків по списанню амортизації

Дт	Кт	Сума, грн	Зміст операції
131	10	14000,00	Списано суму нарахованої амортизації
976	10	1000,00	Списано залишкову вартість об'єкту, що ліквідується
69	718	1000,00	Визнано дохід на суму списаної залишкової вартості

Облік, придбання, введення в експлуатацію, вибуття, зміна строків корисного використання і ліквідаційної вартості нематеріальних активів в Організації здійснюється у тому ж порядку, що й облік операцій з основними засобами. Після первісного визнання за собівартістю нематеріальні активи (далі – НМА) обліковуються на балансі Організації за собівартістю, за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності нематеріального активу. Облік втрат від зменшення корисності ведеться аналогічно обліку основних засобів. Амортизація нематеріальних активів нараховується Організацією прямолінійним методом

протягом строку корисного використання, який встановлюється Організацією при введенні об'єкту НМА в експлуатацію. Для відображення операцій купівлі, створення, вибуття в програмі 1С використовуються ті ж документи, що і для операцій з ОЗ. Для обліку НМА, введених в експлуатацію, використовується рахунок 154 «Придбання (виготовлення) нематеріальних активів».

Матеріальні активи з терміном корисного використання (експлуатації) більше одного року та вартістю менше 10 000 грн. відносяться до малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА). Вартість таких предметів списується при передачі їх зі складу в експлуатацію шляхом нарахування 100% амортизації на витрати звітного періоду та ведеться їх кількісний облік до моменту списання у зв'язку з вибуттям (закінченням строку експлуатації та ін.). Облік придбання, введення в експлуатацію, вибуття МНМА в організації здійснюється у тому ж порядку, що й облік операцій з ОЗ. В таблиці 2.5 наведена кореспонденція рахунків з оприбуткування МНМА, придбаних за кошти та отриманих безкоштовно.

Таблиця 2.5 – Кореспонденція рахунків по оприбуткуванню МНМА

Дт	Кт	Сума, грн.	Зміст операції
153.1	631	6500,00	Оприбутковано МНМА, придбані за кошти цільового фінансування
153.1	424	7900,00	Оприбутковано МНМА, отримані безкоштовно

В таблиці 2.6 наведено кореспонденцію рахунків введення в експлуатацію МНМА.

Таблиця 2.6 – Кореспонденція рахунків введення в експлуатацію МНМА

Дт	Кт	Сума, грн.	Зміст операції
1	2	3	4
112.1	153.1	6500,00	Введено в експлуатацію МНМА, придбані за кошти цільового фінансування
112.1	153.1	7900,00	Введено в експлуатацію МНМА, отримані безкоштовно
92	132	14400,00	Нараховано знос 100%
483	69	6500,00	Визнано доходи майбутніх періодів на суму вартості МНМА, придбаних за рахунок коштів цільового фінансування

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4
424	69	7900,00	Визнано доходами майбутніх періодів вартість МНМА, отриманого як цільову благодійну допомогу
69	718	6500,000	Визнано доходи звітнього періоду на суму зносу
69	745	7900,00	Визнано доходи звітнього періоду на суму зносу МНМА, отриманих безкоштовно

Надходження та списання запасів складається з наступних етапів:

- зарахування на баланс згідно з отриманими первинними документами
- визнання одиницею обліку запасів їх найменування для запасів

Організації, які призначені для використання у благодійній діяльності.

- визнання одиницею обліку запасів вид (однорідну групу) для запасів, які призначені для адміністративних потреб Організації.

Записи про надходження запасів вносяться в облік на підставі отриманих в бухгалтерську службу прибуткових або товаротранспортних накладних від постачальників. Для запасів для адміністративних потреб визнані наступні одиниці обліку (види):

- канцелярські товари;
- продукти харчування;
- господарчі товари.

При надходженні запасів, матеріалів, комплектуючих, інших ТМЦ, вони оприбутковуються на склади та відображаються на балансових рахунках, в залежності від приналежності до групи запасів. Списання ТМЦ з обліку, у зв'язку з їх споживанням для потреб господарської діяльності, проводиться в момент їх фактичного вибуття. Вибуття повинно бути оформлено відповідним первинним документом встановленої форми для кожної групи запасів, в тому числі: списання ТМЦ з обліку, у зв'язку з їх передачею, проводиться на підставі актів приймання – передачі. Запаси класифікуються в обліку за групами і кожна група запасів ідентифікується в такий спосіб, як наведено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Класифікація ТМЦ за групами

Група запасів	Рахунок	Об'єкти	Методи оцінки вибуття запасів
Покупні товари	281	продукти санітарно-гігієнічні товари інші товари матеріали для передачі	Метод FIFO
Інші матеріали	209	господарчі товари вода, чай, кава інші товари	Метод FIFO
Малоцінні та швидкозношувані предмети на складах	221	канцтовари інформаційні матеріали	Метод FIFO
Паливо	203	паливо	Метод FIFO
Запасні частини	207	запчастини та витратні матеріали	Метод FIFO

У таблиці 2.8 наведено кореспонденцію рахунків з придбання та списання запасів.

Таблиця 2.8 – Кореспонденція рахунків з придбання та списання запасів

Дт	Кт	Сума, грн.	Зміст операції
1	2	3	4
203	631	5700,00	Оприбутковано паливо
949	203	5700,00	Списано вартість палива
209	631	3600,00	Оприбутковано інші матеріали
949	209	3600,00	Списано вартість інших матеріалів
221	631	6200,00	Оприбутковано МШП
949	221	6200,00	Списано вартість МШП
281	631	25000,00	Оприбутковано товари
949	281	25000,00	Списано вартість товарів
483	718	40500,00	Відображено доходи від суми списання запасів, що були придбані за кошти цільового фінансування(паливо, інші матеріали, МШП, товари)

У таблиці 2.9 наведено кореспонденцію рахунків по оприбуткуванню безкоштовно отриманих запасів, в якості цільової благодійної допомоги.

Таблиця 2.9 – Кореспонденція рахунків по оприбуткуванню та списанню безкоштовних отриманих запасів

Дт	Кт	Сума, грн.	Зміст операції
1	2	3	4
203	424	4800,00	Оприбутковано паливо, отримане в якості цільової благодійної допомоги
92	203	4800,00	Списано вартість палива на адмінвитрати
209	424	4300,00	Оприбутковано інші матеріали отримані в якості цільової благодійної допомоги
92	209	4300,00	Списано вартість інших матеріалів адмінвитрати
221	424	2800,00	Оприбутковано МШП, отримані в якості цільової благодійної допомоги
92	221	2800,00	Списано вартість МШП на адмінвитрати
281	424	50000,00	Оприбутковано товари, отримані в якості цільової благодійної допомоги
949	281	50000,00	Передано безкоштовно товари набувачам благодійної допомоги
424	718	61900,00	Відображено доходи від суми списання запасів, що були отримані безкоштовно, в якості цільової благодійної допомоги (паливо, інші матеріали, МШП, товари)

При трьохсторонній угоді Організація здійснює оплату Постачальнику за запаси, а Постачальник передає ТМЦ безкоштовно набувачам. Вартість таких запасів списується на витрати одразу після отримання Організацією документів, які підтверджують, що ці запаси були передані набувачам.

Списання запасів, які використовуються для потреб Організації (канцтовари, господарські товари, вода, кава, цукор), відбувається в останній день кожного місяця і представлено у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Списання запасів на адмінвитрати

Д-т	К-т	Сума, грн	Зміст операції
92	209	10890,00	Списання запасів на адмінвитрати

Особливістю діяльності Організації є облік розрахунків з субреципієнтами – отримувачами коштів відповідно до грантових угод. При перерахуванні коштів субреципієнтам, створюють облікові записи за Дт 3771 на підставі укладеного договору, розрахунки ведуться в національній валюті. Дебіторська заборгованість субреципієнтів за передані кошти згідно грантових угод це заборгованість, по якій Організація ще не отримала звіти від субреципієнтів, або не підтвердила цільове використання коштів. Дебіторська заборгованість визнається у повній сумі переданих коштів за мінусом суми, за якою Організація отримала звіти та підтвердила цільове використання коштів. Облік розрахунків з субреципієнтами ведеться в розрізі контрагентів (1-й рівень) та в розрізі угод про надання грантів (2-й рівень). Кореспонденції за рахунками по перерахуванню грантів субреципієнтам наведені у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Кореспонденція рахунків по перерахуванню грантів субреципієнтам.

Дт	Кт	Сума, грн.	Зміст операції
377.1	311	250000,00	Перераховано гранти субреципієнтам

У таблиці 2.12 наведено кореспонденції за рахунками при отриманні від субреципієнта звіту по використаному гранту.

Таблиця 2.12 – Кореспонденція рахунків при наданні звіту по гранту

Дт	Кт	Сума, грн	Зміст операції
949	377.1	200000,00	Прийнято і затверджено звіт субреципієнта
92	377.1	50000,00	Прийнято і затверджено звіт субреципієнта в частині адміністративних витрат
483	718	250000,00	Відображено доходи основної діяльності
791	949	200000,00	Списано на фінансовий результат витрати звітного періоду
791	92	50000,00	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати звітного періоду
718	791	250000,00	Списано на фінансовий результат доходи звітного періоду

У бухгалтерському обліку доходи в Організації поділяються на: поточні доходи та доходи майбутніх періодів. Організація використовує для обліку рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів». На цьому рахунку узагальнюється інформація щодо одержаних доходів у звітному періоді від цільового фінансування капітальних інвестицій, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах пропорційно сумі нарахованої амортизації. За кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» відображається сума введених в експлуатацію необоротних активів та МНМА, отриманих за рахунок цільового фінансування та доходів, отриманих звітному періоді, які підлягають включенню до доходів майбутнього періоду, за дебетом – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду пропорційно сумі нарахованої амортизації.

Придбання запасів, ТМЦ, послуг створюють відносини з постачальниками. У таблиці 2.13 наведено кореспонденцію рахунків по розрахунках з постачальниками в національній валюті за товари, роботи, послуги.

Таблиця 2.13 – Кореспонденція рахунків по розрахунках з постачальниками в національній валюті за товари, роботи, послуги.

Дт	Кт	Сума, грн	Зміст операції
371.1	311	12000,00	Перераховано аванс постачальнику за надані послуги
949	631	12000,00	Отримано послуги згідно договору
631	371.1	12000,00	Проведено взаємозалік на суму перерахованого авансового платежу
483	718	12000,00	Відображено доходи у частині отриманих послуг
718	791	12000,00	Закриття доходу на фінансовий результат
791	949	12000,00	Закриття витрат на фінансовий результат

До зобов'язань Організації відносяться розрахунки з оплати праці, податків та інших обов'язкових платежів. Для обліку розрахунків з персоналом з оплати праці (основна та додаткова заробітна плата, премії,

допомоги, вихідна допомога та інші), Організація застосовує балансові рахунки обліку 661 «Розрахунки по заробітній платі», 663 «Розрахунки по оплаті лікарняних за рахунок фонду соцстрахування». Підставою для нарахування заробітної плати та інших виплат та утримань є:

- таблиць обліку робочого часу;
- кадрові накази: про прийом на роботу, про призначення на посаду, про переведення, про зміну окладів, про відпустку, про суміщення посадових обов'язків, про звільнення;
- лікарняні листи;
- заяви про надання податкової соціальної пільги, документів, що підтверджують право на соціальну пільгу;
- заяви та підтверджувальні документи на страхові виплати за рахунок коштів Фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності;
- цивільно-правові договори, за якими проводиться виплата винагороди фізичним особам. Крім нарахування заробітної плати, працівники отримують медичне страхування (страхування життя) кореспонденцію рахунків по медичному страхуванні співробітників наведено у таблиці 2.14

Таблиця 2.14 – Кореспонденція рахунків по медичному страхуванню для співробітників

Дт	Кт	Сума, грн	Зміст операції
631	311	524,70	Перераховано вартість медичного страхування (страхування життя) страховій компанії
949	631	524,70	Надано акт послуг страховою компанією
377.3	641.1	94,47	Нарахування ПДФО на суму страхового внеску (18%)
377.3	642	7,87	Нарахування військового збору на суму страхового внеску (1,5%)
377.3	651	115,43	Нарахування ЄСВ на суму страхового внеску (22%)
949	377.3	217,77	Відображено витрати по сплаті податків
483	718	742,47	Відображено доходи пропорційно витратам
718	791	742,47	Закриття доходу на фінансовий результат
791	949	742,47	Закриття витрат на фінансовий результат

Для відображення розрахунків із співробітниками по інших операціях (не пов'язаними з виплатою заробітної плати) виділяється балансовий рахунок обліку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Для контролю за грошовими сумами, виданими підзвіт, Організація керується наступними нормативними документами: Положенням про ведення касових операцій у національній валюті України [22], Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон № 59 [4], також внутрішніми документами: Положенням про відрядження, наказами на відрядження, кошторисами витрат на відрядження. Аванси на відрядження видаються через особисті платіжні картки, емітовані на ім'я працівника. Використання коштів, перерахованих під звіт на таку картку, має бути підтверджено документами по здійсненню операцій з використанням платіжних карток. Документом, що підтверджує доцільність відрядження працівників є службова записка з описом мети та обґрунтуванням необхідних витрат, а також кошторис витрат. Для перерахування коштів на платіжну картку затверджується запит на оплату з розрахованою сумою грошових коштів, яку необхідно перерахувати на особисту платіжну картку працівника, видається затверджений керівником організації наказ. Працівник, який отримав аванс, повинен відзвітувати за використання грошових коштів в установлений термін, подаючи авансовий звіт з оригіналами підтверджуючих документів, надалі проводиться повний розрахунок за наявності дебіторсько-кредиторської заборгованості. У таблиці 2.15 наведено кореспонденцію рахунків по розрахунках з підзвітними особами.

Таблиця 2.15 – Кореспонденція рахунків по розрахунках з підзвітними особами

Дт	Кт	Сума, грн	Зміст операції
372.1	311	680,00	Видані грошові кошти в підзвіт працівнику
92	372.1	500,00	Прийнято і затверджено авансовий звіт працівника
483	718	500,00	Відображено доходи діяльності
311	372.1	180,00	Повернення працівником невитрачених коштів, виданих під звіт

Доходи в обліку організації класифікуються за такими видами:

- дохід від цільового фінансування;
- дохід від нецільового фінансування;
- пасивні доходи;
- інші доходи від операційної діяльності.

Цільове фінансування, отримане Організацією відображають на субрахунку 483 «Цільове фінансування та цільові надходження». Субрахунок 483 може мати субрахунки другого та третього порядку для аналітики джерел фінансування. У таблиці 2.16 наведено кореспонденції рахунків при отриманні цільового фінансування.

Таблиця 2.16 – Кореспонденція рахунків при надходженні цільового фінансування

Дт	Кт	Сума, грн	Зміст операції
311	483	500000,00	Відображено надходження благодійних внесків від донора в гривні
301	483	10000,00	Відображено надходження благодійних внесків, добровільних пожертвувань від фізичних осіб через касу

Організація визнає дохід від цільового фінансування в тому періоді, коли :

- отримані звіти про цільове використання коштів від субреципієнтів;
- отримано роботи, послуги від постачальника, про що підписано акт виконаних робіт, послуг;
- списано з балансу організації вартість товарів;
- нараховано заробітну плату працівникам організації, та фізичним особам, що працюють на умовах договорів цивільно-правового характеру;
- затверджено авансовий звіт від працівника організації.

Пунктом 18 П(С)БО 15 [11] встановлено що, цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (ОЗ, НМА, тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Нецільове фінансування відображають в обліку, використовуючи ті самі рахунки цільового фінансування. У таблиці 2.17 наведено кореспонденцію рахунків при отриманні пасивних доходів.

Таблиця 2.17 – Кореспонденція рахунків при отриманні пасивних доходів

Дт	Кт	Сума, грн	Зміст операції
373	732	4860,00	Нараховано суму пасивного доходу (по відсоткам отриманим, та ін.)
311	373	4860,00	Відображено суму отриманого доходу
732	792	4860,00	Списано пасивний дохід на фінансовий результат від фінансових операцій
792	483	4860,00	Відображені пасивні доходи для цільового фінансування
483	69	4860,00	Показані доходи майбутніх періодів на суму пасивних доходів

До інших доходів операційної діяльності відносять доходи наведені у таблиці 2.18.

Таблиця 2.18 – Класифікація інших доходів

Група доходів	Балансовий рахунок обліку
Інший операційний дохід:	71
- Дохід від реалізації іноземної валюти	711
- Дохід від операційної курсової різниці	714
- Одержані пені, штрафи, неустойки	715
- Дохід від списання кредиторської заборгованості	717

Порядок визначення Організацією дати визнання витрат безпосередньо пов'язаний з особливістю визначення дати визнання доходів. При відображенні витрат слід керуватися п. 16 – 19 П(С)БО 16 [12]. Для обліку витрат періоду Організація застосовує балансові рахунки обліку класу 9 «Витрати діяльності». Доходи і витрати благодійної організації відображають у бухобліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від

дати надходження або сплати грошових коштів, тобто застосовується метод відповідності та нарахувань.

Витрати в обліку класифікуються за видами, що наведені в таблиці 2.19.

Таблиця 2.19 – Види витрат

Група витрат	Балансовий рахунок обліку
Адміністративні витрати	92
Інші операційні витрати:	94
– Собівартість реалізованої іноземної валюти	942
– Сумнівні та безнадійні борги	944
– Втрати від операційної курсової різниці	945
– Інші витрати операційної діяльності	949
Інші витрати звичайної діяльності	97
Витрати з податку на прибуток	98

До групи адміністративних витрат належать витрати, спрямовані на обслуговування та управління Організацією. Адміністративні витрати обліковуються на 92 балансовому рахунку. До групи адміністративних витрат відносяться наступні витрати:

- Оренда
- Витрати за окладами і тарифами
- Витрати на навчання (тренінги)
- Юридичні консультації
- Нотаріальні послуги і офіційні виплати державним органам
- Послуги перекладу
- Витрати на обслуговування офісної техніки
- Інші ІТ витрати
- Витрати на канцтовари
- Витрати на поштову доставку і передплату періодичних видань
- Господарські витрати
- Витрати на обслуговування офісу
- Витрати на транспорт

- Витрати на комунікації (телефон, Інтернет)
- Ремонт
- Комунальні платежі
- Банківська комісія
- Амортизація основних засобів
- Знос нематеріальних активів
- Інші витрати

У таблиці 2.20 наведена класифікація інших витрат операційної діяльності.

Таблиця 2.20 – Класифікація інших витрат операційної діяльності

Найменування витрат	Бухгалтерський рахунок обліку
Витрати на купівлю – продаж іноземної валюти	942
Витрати за сумнівними і безнадійними боргами	944
Втрати від операційної курсової різниці	945
Інші витрати операційної діяльності	949

До групи «Інші витрати операційної діяльності» БО БФ «Карітас Запоріжжя» відносять інші витрати операційної діяльності, які не виділені в групи «Адміністративні витрати». Процедури контролю та закриття виконуються періодично наприкінці кожного звітного періоду (місяця чи кварталу). Перевірці обліку та контролю підлягають основні засоби та нематеріальні активи А, запаси, взаєморозрахунки з постачальниками, підзвітними особами, заробітної плати, доходів та витрат.

За результатами своєї діяльності БО «БФ «Карітас Запоріжжя» звітує до різних державних органів, таких як:

- фіскальної служби за місцем реєстрації;
- фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;
- державного управління статистики;
- фонду соціального захисту інвалідів.

Організація подає щомісячно звітність до органів Фіскальної служби:

– «Звіт про нарахування і перерахування єдиного соціального внеску». Строк подачі: протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця ст. 49 пп. 49.18.1 ПКУ [27]. При складанні звіту Організація керується нормативним актом: Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску, затверджено Наказу Міністерства фінансів України від 14 квітня 2015 року № 435 [23].

– Річний «Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації» Строк: протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року ст. 49 пп. 49.18.3 ПКУ [27].

– Форма 1-ДФ – Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку. Подається у випадку нарахування та виплати доходу платнику податку податковим агентом протягом звітного періоду. Строк: протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу ст. 49. пп.49.18.2 ПКУ [27]. Нормативним актом є Порядок заповнення та подання податкового розрахунку за формою №1ДФ затверджений наказом Мінфіна від 13.01.2015 № 4 [24].

– Необхідні форми звітності Організації до органів Державної служби статистики подаються відповідно до повідомлень територіальних органів державної статистики та протягом затверджених строків в залежності від форми звіту. Річна фінансова звітність: Баланс №1-м та Звіт про фінансові результати форма №2-м, відповідно до стандарту Н(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [13]. Строк подання: протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового)

– Звітність до Фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності не подається, Організація не має заборгованості перед Фондом.

– Звітність Організації до Фонду соціального захисту інвалідів: подається річний «Звіт про зайнятість і працевлаштування інвалідів» за

формою № 10-ПІ (річна), затвердженою Порядком КМУ від 10.02.2007 р. № 70. Строк подання: раз на рік не пізніше 1 березня після звітнього періоду.

Підсумовуючи другий розділ, слід зазначити, що діяльність «БО БФ «Карітас Запоріжжя» направлена на розвиток традицій благодійної діяльності та здійснення соціальної роботи, виходячи із християнських морально-етичних цінностей. Для реалізації своїх програмних цілей, Організація виконує соціально-спрямовані проекти, направлені на допомогу особливо вразливим верствам населення та постраждалим від збройного конфлікту на сході України. У своїй діяльності Організація керується діючими законодавчими актами та нормами, а також, використовує цілу низку внутрішніх документів, розроблених для світової спільноти «Карітас». Специфічним є облік ОЗ, НМА, МНМА, що отримані безкоштовно, введення в експлуатацію відображають за Дт рахунку 424 у кореспонденції з Кт рахунків 152, 153, 154. Для обліку Організація використовує рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів», за кредитом рахунку 69 відображається сума введених в експлуатацію необоротних активів, МНМА та доходів, отриманих звітному періоді, які підлягають включенню до доходів майбутнього періоду, за дебетом – їх списання на рахунки обліку доходів звітнього періоду пропорційно сумі нарахованої амортизації. Доходи визнаються у період підтвердження понесених витрат та відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення. Організація подає звітність до фіскальних органів, статистики, соціального фонду захисту інвалідів.

3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ БО «БФ «КАРІТАС ЗАПОРІЖЖЯ»

3.1 Проведення внутрішнього аудиту у БО «БФ «Карітас Запоріжжя»

Для кожної неприбуткової організації дуже важливою є організація системи обліку та аудиту доходів і витрат. Хоча, такі організації не сплачують податок на прибуток, та вони повинні подати звіт про цільове використання коштів. Недоліки та допущені помилки обліку доходів та витрат можуть призвести до втрати статусу неприбутковості, що унеможливить подальшу діяльність організації у напрямку реалізації її програмних цілей і призведуть до необхідності сплатити податок на прибуток від суми коштів, витрачених не за цільовим призначенням. Тому вкрай важливим є проведення внутрішнього аудиту доходів і витрат Організації з метою надання висновку щодо законності, достовірності, правильності їх відображення в обліку, відповідності цільового використання коштів. Основними завданнями аудиту доходів та витрат проекту є :

- перевірити дотримання чинного законодавства обліку доходів та витрат;
- перевірити правильність відображення інформації про доходи та витрати у фінансовій звітності;
- перевірити відповідність складу доходів та витрат бюджету проекту та внутрішнім фінансовим положенням;
- перевірити правильність класифікації і визнання витрат відповідно до облікової політики;
- перевірити наявність та правильність оформлення документів, що підтверджують витрати;
- перевірити правильність відображення витрат в облікових регістрах [52].

Внутрішній аудит перевірки доходів та витрат БО «БФ «Карітас Запоріжжя» було проведено відповідно до плану (таблиця 3.2) [42, 55, 56, 57] та

програми (таблиця 3.3) [42, 55, 56, 57]. Перед початком аудиторської перевірки з метою перевірки внутрішнього контролю доходів та витрат використовувалась анкета (таблиця 3.1) [42, 55, 56, 57].

Таблиця 3.1 – Анкета перевірки внутрішнього контролю доходів та витрат у БО «БФ «Карітас Запоріжжя»

№	Зміст питання	Відповідь	Примітки
1	2	3	4
1	Хто складає фінансові звіти за проектами?	Бухгалтер проекту	
2	Чи є Угоди з Додатками до проектів?	так	Відсутні письмові підтвердження погоджень
3	Хто відображає статтю витрат у запиті на перерахування коштів?	керівник проекту	є випадки заповнення бухгалтером
4	Хто виконує перерахування коштів відповідно до запитів?	бухгалтер	
5	Чи є роз'яснення складу статей у бюджеті проекту?	ні	письмово відсутні
6	Хто виконує розрахунки з заробітної плати?	Бухгалтер проекту	
7	Хто перевіряє розрахунки заробітної плати та звіряє їх зі статтями бюджету?	Бухгалтер проекту	
8	Які первинні документи підтверджують нарахування та виплату заробітної плати?	Відомості нарахування, відомості виплати, банківська виписка	
9	Чи є перевищення розміру виплат по заробітній платі відповідно до статей бюджету ?	так	
10	Які строки виплати заробітної плати на підприємстві?	15 та 30(31),	якщо припадає вихідний, напередодні
11	Хто перевіряє сплату податків з заробітної плати та нарахувань на заробітну плату?	проектний бухгалтер	
12	Хто затверджує розрахункову відомість, відомість на виплату готівки та платіжну відомість на сплату податків?	директор, головний бухгалтер	
13	Чи є на підприємстві штатний розклад?	так	
14	Чи є на підприємстві Положення про відрядження?	так	
15	Якими документами підтверджується видача коштів на відрядження?	відомість на виплату, авансовий звіт	
16	Який розпорядчий документ підтверджує необхідність господарських потреб?	відсутній	
17	Хто відповідальний за перевірку авансових звітів?	бухгалтер, директор	
18	Чи відзвітувалися підзвітні особи за раніше отримані кошти?	так	

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
19	Яким чином відображається облік розрахунків з підзвітними особами?	бухгалтерська програма	
20	Чи всі витрати підтверджені оригіналами первинних документів?	так	деякі ще не отримано
21	Чи були випадки, що не всі витрати включено у фінансовий звіт ?	так	
22	Чи витрати відображаються у період їх здійснення?	так	є виключення
23	Чи є графік відпусток?	так	
24	Чи автоматизований процес нарахування заробітної плати?	так	
25	Чи створена комісія з призначення допомоги за соціальним страхуванням?	так	
26	Чи є виплати по договорам ЦПХ	так	
27	Як ведеться облік пального, загалом по організації чи за проектами?	за проектами	
28	Які строки надання авансового звіту	3 – 5 днів	
29	Як відображаються витрати, пов'язані з використанням пального?	у фіксованій сумі	0,2 EUR за 1 км.
30	Чи є затверджена форма подорожнього листа?	так	
31	Яким чином проводиться облік та списання пального?	подорожні листи, акти списання	

Таблиця 3.2 – План проведення внутрішнього аудиту доходів та витрат БО «БФ «Карітас Запоріжжя»

№з /п	Аудиторські процедури	Аудиторські докази	Період проведення
1	2	3	4
1	Планування аудиту доходів та витрат проекту BN	Програма аудиту доходів та витрат проекту BN	01.09.2020
2	Перевірка Угоди, Додатків до Угоди	Угода, Додатки до угоди	01.09.2020
3	Звірка витрат за статтями фінансового звіту зі статтями бюджету проекту	Фінансовий звіт, бюджет	02-04.09.2020
4	Перевірка нарахування заробітної плати	Розрахункова відомість, відомість на виплату, банківська виписка, оборотно-сальдова відомість	05-06.09.2020
5	Перевірка наявності та правильності оформлення авансового звіту та наказів на відрядження	Авансовий звіт, первинні документи, що додаються до авансових звітів, накази	11-12.09.2020
6	Перевірка строків подання авансового звіту	Авансовий звіт, накази, банківська виписка	11-12.09.2020
7	Перевірка залишків розрахунків з підзвітними особами	Авансовий звіт, банківська виписка, фінансовий звіт, оборотно-сальдова відомість	11-13.09.2020
8	Перевірка відповідності витрат за авансовими звітами відображенню витрат у фінансовому звіті	Авансовий звіт, фінансовий звіт	11-13.09.2020

Продовження таблиці 3.2

9	Складання аудиторського звіту та висновку	аудиторський звіт, аудиторський висновок	16-17.09.2020
10	Розробка пропозиції вирішення проблем, що були виявлені		18-19.09.2020

Таблиця 3.3 – Програма проведення внутрішнього аудиту доходів і витрат БО «БФ «Карітас Запоріжжя»

№ з/п	Аудиторські процедури	Мета проведення аудиту	Робочий документ
1	Перевірка Угоди, додатків до Угоди	Впевнитись у наявності Угоди з додатками та у відповідності отриманих коштів відображених у фінансову звіт, затверженому бюджетом проекту	РДУ1
2	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	РДВ2
3	Перевірка нарахування заробітної плати	Впевнитись у правильності нарахування, виплати заробітної плати, звірка з оборотно-сальдовою відомістю	РДЗ
4	Перевірка наявності та правильності оформлення авансового звіту та наказів на відрядження	Впевнитись у правильності оформлення авансового звіту та наказу на відрядження	РДА34.1
5	Перевірка строків подання авансового звіту	Впевнитись у відповідності строків подання авансового звіту до затверджених законодавством строків	РДА34.2
6	Перевірка залишків розрахунків з підзвітними особами	Впевнитись у правильності відображення залишків у авансовому звіті, оборотно-сальдовій відомості	РДА34.3

Розроблені робочі документи аудитора для підтвердження результатів перевірки представлені у таблицях 3.4–3.8 [42, 55, 56, 57].

Таблиця 3.4 – Робочий документ РДУ1 перевірки отриманих доходів проекту

Загальна сума гранту, грн. 8 540000,00						
№ з/п	Перерахування коштів, грн.				Відхилення	
	Загальна сума гранту		Зміни до Угоди		+	-
	Документ	Сума	Документ	Сума		
1	Угода № 39 від 20.07.2019	8 540000,00	Додаток до Угоди від 02.01.2020	8900000,00	360000,00	-----

У результаті внесення змін до Угоди, відбулося збільшення фінансування проекту у розмірі 360000,00грн, що підтверджено Додатком до Угоди.

Таблиця 3.5 – Робочий документ РДВ2 перевірки витрат за статтями бюджету проекту

№ з/п	Ст. бюджету	Сума за ст бюджету проекту	Зміни до бюджету	Відхилення		Витрати за період	залишок	Примітки
				+	-			
1	A1.01.	210000,00	250000,0	40000,0		230000,00	20000,00	
2	A1.02	3450000,0	3700000,0	250000,0		3690000,0	10000,0	
3	A1.03	275000,00	250000,0		25000,0	250000,00	-----	

При порівнянні витрат за статтями бюджету з урахуванням внесених змін виявлено: по ст. А1.01. збільшені витрати на 40000,00, витрати за період склали 230000,00, залишок на наступний період складе 20000,00.

По ст. А1.01. збільшені витрати на 250000,00 витрати за період склали 3700000,00 залишок на наступний період складе 10000,00.

По ст. А1.03. зменшені витрати на 25000,00, залишок на кінець періоду відсутній.

Таблиця 3.6 – Робочий документ РДЗ перевірки відображення нарахованої заробітної плати

№ з/п	Прізвище та ініціали	Місяць нарахування	Розрахунково - платіжна відомість	Фінансовий звіт	Відхилення	
					+	-
1	Загорулько П.С.	червень2020	14638,11	15838,11	1200,00	-----
2	Курило В.А.	червень2020	15258,11	14985,10		273,01

У результаті перевірки фінансового звіту виявлено: витрати по заробітній платі Загорулько П.С. завищені на 1200,00 у результаті помилки при розрахунку відпускних. У Курило В.А. витрати по заробітній платі у фінансовому звіті занижені, недоплата складала 273,01 у результаті помилки нарахування заробітної плати.

Таблиця 3.7 – Робочий документ РДА34.1 перевірки правильності оформлення авансового звіту

Номер	Дата	П.І.Б. підзвітної особи	Підписи			Первинні документи про підтвердження витрат	Висновок аудитора
			Керівника	Бухгалтера	Підзвітної особи		
251	20.08.2020	Загорулько П.С.	+	+	-	+	Відсутній підпис
260	25.08.2020	Курило В.А.	+	+	+	-	Не надано оригінал акту

При перевірці правильності оформлення авансового звіту виявлено відсутність підпису підзвітної особи Загорулько П.С. При перевірці авансового звіту Курило В.А. відсутній оригінал акту наданих послуг.

Таблиця 3.8 – Робочий документ РДА34.3 аудитора перевірки залишків розрахунків з підзвітними особами

№ авансового звіту	Авансовий звіт		Відхилення	За даними бухгалтерського обліку		Відхилення з авансовим звітом	За даними аудитора		
	Перевитрата – Залишок +	Перевитрата видана + залишок внесений –		ОСВ			Авансовий звіт	За даними бухгалтерського обліку	Висновок
				Дт	Кт				
260	-160,00			160,00	160,00	-	-160,00	+160,00	

У результаті перевірки залишків розрахунків з підзвітними особами, виявлено, що у авансовому звіті № 260 відсутній запис про перерахування підтвердженої перевитрати працівнику. Виплата відображена у бухгалтерському обліку та підтверджена відомістю про виплату коштів працівнику.

Результат аудиторської перевірки проекту відображено у аудиторському висновку, результати якого призначені виключно для Організації та на вимогу Донора проекту.

Аудиторський висновок проведеного внутрішнього аудиту:

Під час проведення внутрішнього аудиту нами було ідентифіковано певні

недоліки внутрішнього контролю Організації. Базуючись на результатах проведеного нами аудиту Проекту за період з 01.09.2020 р. по 19.09.2020 р., ми підтверджуємо наступне:

1. Ведення бухгалтерського обліку в основному здійснюється відповідно до вимог національного законодавства.
2. Всі документи систематизовані, зберігаються належним чином та наявні в повному обсязі.
3. Документи, що підтверджують використання цільових надходжень оформлені належним чином.
4. Угода між «Карітас Україна» та Організацією в основному дотримана. Однак, є випадки оплат Бенефіціарами товарів та послуг (або їх частини) за готівковим розрахунком, хоча договорами про надання міні-грантів встановлено, що закупівля має здійснюватися винятково шляхом безготівкового банківського розрахунку.
5. Фінансовий звіт включає належним чином документально підтвержені доходи та витрати. Зауваження: відсутній оригінал акту виконаних робіт №45 за отримані послуги. При перевірці правильності оформлення авансового звіту виявлено відсутність підпису підзвітної особи Загорулько П.С. В ході проведення аудиту нами були зафіксовані випадки завищення та заниження деяких витрат БО «БФ «Карітас Запоріжжя» по статті бюджету А4.09. Завищення відбулося внаслідок задвоєння витрат на оплату щорічної відпустки працівника Загорулько П.С., надлишково виплачені кошти було повернуто на розрахунковий рахунок. Заниження витрат відбулося за рахунок арифметичної помилки при розрахунку відпускних Курило В.А. Кошти перераховані на картковий рахунок працівнику Курило В.А. повністю.
6. Бухгалтерські записи у регістрах належним чином присутні.
7. Мета фінансування дотримана, кошти використовувалися економно та ефективно.

3.2 Удосконалення системи обліку доходів та витрат БО «БФ «Карітас Запоріжжя»

Благодійність є одним з проявів соціальної відповідальності, як в історичному розвитку суспільства, так і в сучасній світовій спільноті. Розвинена благодійна діяльність свідчить про високий морально-етичний рівень громадянського суспільства, а також є важливим чинником національної єдності у подоланні кризових явищ, як в соціальній сфері, так в інших сферах життєдіяльності людства. Розвиток благодійності в Україні розпочався в умовах незалежності разом з формуванням громадянського суспільства та підвищенням громадської активності. Ця сфера громадських відносин потребує вивчення міжнародного досвіду в організації благодійної діяльності і запровадження змін до національного законодавства у відповідності до міжнародних стандартів. Актуальним залишається питання упорядкування нормативно-правових засад цього виду діяльності та необхідності внесення змін до існуючих законів, а також розробка нових нормативно-правових актів.

У Національній стратегії (далі – НС) сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016 – 2020 роки, що затверджена Указом Президента України від 26 лютого 2016 року № 68/2016 [14] підкреслено недостатній рівень гармонізації законодавства України із законодавством Європейського Союзу, та вказано на необхідність врахування кращого міжнародного досвіду у сфері розвитку громадянського суспільства. Недосконалість чинного законодавства спричиняє створенню штучних бар'єрів для реалізації громадських ініціатив, відсутності стимулів з боку держави у податковій політиці, відсутності дієвого механізму захисту від шахрайства та зловживань у сфері благодійництва. Напрямами НС [14] передбачено для благодійних організацій запровадження єдиного порядку та рівного доступу у конкурсному відборі з програмами, проектами, заходами, для виконання яких надається фінансова підтримка держави. Далі в тексті

цієї роботи надаємо пропозиції щодо внесення змін до законодавства, з урахуванням досліджень та розгляду рекомендацій, що були представлені вітчизняними спеціалістами та вченими у сфері діяльності НПО. Ці пропозиції є найбільш актуальними та заслуговують на подання до розгляду Верховною Радою України, Президентом України, Кабінетом Міністрів України, Органами місцевого самоврядування та місцевими державними адміністраціями. Однією з пропозицій фінансового сприяння благодійним організаціям є запровадження програми надання приміщень у безоплатну оренду, розробка механізму компенсації комунальних послуг та часткової оплати праці співробітникам благодійних організацій. Раціональною є пропозиція внесення змін у статтю 1 Закону України: «Про благодійну діяльність та благодійні організації» [18] (Закон № 5073):

- замінити термін «благодійна діяльність» терміном «благодійництво», який є більш ширшим та включає поняття благодійної діяльності;
- доповнити частиною 3 статтю 1 Закону № 5073 [18], в якій закріпити форми благодійництва: волонтерство, меценатство, гуманітарна допомога та безкоштовне донорство. Рекомендовано доповнити Закон № 5073 [18] поняттями «меценатство», «меценат» і «меценатська організація», та закріпити положення, що «не можуть бути набувачами меценатської допомоги органи державної влади, органи місцевого самоврядування та політичні партії», це необхідно для усунення зловживань з боку органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Статтю 10 Закону № 5073 [18], яка звужує поняття «меценатство» відредагувати відповідно до визначення меценатства у статті 1 цього ж закону. Частково ці питання розглядалися у статті Ю. Асадчева [37]. Закон № 5073 у статті 27 регулює відповідальність у сфері благодійної діяльності, підкреслює що «суб'єкти благодійної діяльності і посадові особи органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування несуть цивільно – правову, адміністративну, дисциплінарну та кримінальну відповідальність за порушення законодавства про благодійну діяльність у порядку, встановленому законом» [18].

Необхідно внести зміни до Закону № 5073 [18], що передбачають дієві механізми захисту від шахрайства й інших зловживань у сфері благодійництва, також закріпити у законі обов'язки бенефіціара – фізичної особи: надавати інформацію про використання благодійної пожертви за вимогою благодійника та обов'язок бенефіціарів повертати кошти, отримані від благодійника, використані не за цільовим призначенням.

Активна діяльність благодійних організацій сприяла підвищенню рівня підтримки Збройних Сил України, вирішенню проблем внутрішньо переміщених осіб, підтримці соціально незахищених верств населення, завдяки гуманітарній та благодійній допомозі у різних формах. Ця діяльність, в свою чергу, призвела до поширення зловживань у цій сфері з боку недобросовісних осіб: зросла кількість громадян, готових жертвувати власні кошти на благодійні потреби, в той же час, активізувались і шахрайські структури, які під виглядом благодійної діяльності проводять збори пожертв. Така шахрайська діяльність в Україні стала можливою у зв'язку з відсутністю реальних способів контролю та звітності під час здійснення благодійної діяльності. Найбільш поширеними способами шахрайства є публічний збір благодійних пожертв, збір коштів на благодійність через он-лайн ресурси та переказ коштів на банківські картки. Такі явища негативно впливають на рівень довіри громадян до благодійних організацій та створюють перепони до мотивації благодійництва. Чинне законодавство не містить належних норм про відповідальність за порушення законодавства у сфері благодійної діяльності, які б запобігали зловживанню з боку недобросовісних осіб. З метою правового регулювання благодійної діяльності, є пропозиція закріпити у Кодексі України про адміністративні правопорушення [5] норму про адміністративну відповідальність за порушення порядку публічного збору благодійних пожертв, через он-лайн ресурси, та з використанням інших механізмів збору пожертв. Доповнити Кримінальний кодекс України [6], нормою про кримінальну відповідальність

за привласнення зібраних благодійних пожертв, призначених для вигодонабувача (бенефіціара).

Ст. 197.1.15 ПКУ наголошує, що «контроль за отриманням, зберіганням, розподілом благодійної допомоги у вигляді товарів, робіт, послуг здійснюють місцеві органи виконавчої влади, а за їх цільовим використанням – місцеві органи виконавчої влади та контролюючі органи [27]. Оскільки, типовими порушеннями в діяльності неприбуткових організацій є невідповідність діяльності організації засновницьким документам та нецільове використання отриманих коштів, майна та інших матеріальних засобів, необхідно закріпити механізми кримінальної та адміністративної відповідальності у Кримінальному кодексі України та Кодексі України про адміністративні правопорушення.

Вивчення досвіду інших країн у сфері благодійності показує запровадження особливих механізмів звітності та контролю за діяльністю благодійних організацій. Зокрема, у Фінляндії такі організації зобов'язані надавати інформацію щодо своїх доходів і витрат на вимогу будь-якого заявника. В Ірландії до відповідного Державного реєстру благодійних організацій внесено повний обсяг інформації про доходи та витрати благодійних фондів, яка знаходиться в публічному доступі в мережі Інтернет. У спеціалізованих виданнях таких країн як, Нідерланди, Люксембург, публікуються звіти про діяльність благодійних організацій, а у таких країнах, як Великобританія, Іспанія така інформація підлягає обов'язковому опублікуванню на веб-сайтах організацій. Українське законодавство, зокрема ст. 7 «Публічний збір благодійних пожертв» Закону № 5073 зазначає, що «інформація та звіти про використання коштів, зібраних шляхом публічного збору благодійних пожертв ... підлягають обов'язковому опублікуванню на веб-сайті такої організації або територіальної громади» [18]. За власними оцінками благодійних інституцій найбільш актуальними проблемами є недостатня публічна звітність та існування проблем організаційно-кадрового забезпечення діяльності у сфері фандрайзингу [32]. Тому, вкрай важливо

закріпити відповідальність за неоприлюднення інформації про структуру, розмір доходів і витрат благодійної організації відповідно до встановлених законом вимог подання звітності.

Держфінмоніторингом протягом 2019 року було проведено дослідження ризиків використання неприбуткових організацій у схемах відмивання доходів та підготовлено огляд на тему «Використання неприбуткових організацій в незаконних цілях» [31]. Однією з загроз зазначається переадресація коштів, зібраних на благодійні цілі, на користь терористичних організацій. Благодійні організації, одержавши статус неприбуткових, можуть використовуватися для територіального переміщення коштів через філії або для матеріально-технічної підтримки терористів та сепаратистів. Результати даного огляду дають розуміння загроз та способів незаконного використання неприбуткових організацій, зменшуючи ризики відмивання коштів та фінансування тероризму. Одним з механізмів фінансової підтримки благодійних організацій є відсоткова філантропія. За допомогою моделі «відсоткової філантропії» можна вирішити такі важливі питання: участь громадян у розподілі та адмініструванні частини свого податку на прибуток, сплаченого на користь благодійних організацій, це дає можливість збільшити ресурси таких організацій, підвищити рівень фінансової грамотності та культури населення [32]. Модель «відсоткової філантропії» почала застосовуватися в Угорщині з 1996, потім у Литві, Польщі, Румунії, Словаччини та Італії, Молдові, застосування моделі розглядається у Чехії, Швейцарії, Японії, Македонії. Як приклад, у Польщі запроваджена 1 – відсоткова система, у Литві 2 – відсоткова. У Німеччині існує закон про церковний податок, кошти якого використовуються для фінансування витрат громади. Розмір податку становить близько 2 – 3% від оподаткованого доходу громадянина, податок стягується одночасно зі стягуванням прибуткового податку. Законодавча ініціатива про впровадження відсоткової філантропії була внесена в проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України» за № 2122 від 12.02.2015 р. [28]. Та цей проект 20.03.2018 року було знято з розгляду, хоча

пропозиції цього проекту [28] залишаються актуальними і ми пропонуємо подання цього проекту до Верховної Ради України до розгляду.

Вивчення розбіжностей у законодавстві стосовно форми подання звітності потребує чіткого регламентування та внесення коректив. А саме, проблема полягає у поданні разом з річним Звітом про використання коштів неприбуткової організації фінансової звітності, яка є додатком до звіту та її невід'ємною частиною. ПКУ говорить, що «неприбуткові підприємства, установи та організації ... подають звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, та річну фінансову звітність» (п. 46.2 ПКУ) [27]. Норми Н(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» у пункті 2 розділу 1 вказують на те, якими організаціями подається спрощена фінансова звітність:

- малими підприємствами;
- мікропідприємствами;
- представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності;
- підприємствами, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства;
- непідприємницькими товариствами [13].

На підставі цього можна зробити висновок, що благодійні організації відносяться саме до непідприємницьких товариств і повинні подавати спрощену фінансову звітність. Цей висновок підтверджує також пункт 3 ст. 11 «Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: «...для мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, крім тих, що зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати» [16]. Проте, фіскальні служби в опублікованих роз'ясненнях [30], [33], [34] наполягають на поданні фінансової звітності у складі з п'яти форм: це Баланс (ф. № 1-дс), Звіт про фінансові результати (ф. № 2-дс), Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3-дс),

Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс), Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5-дс), якщо організації не належать до категорій мікропідприємств та малих підприємств. Наразі відсутні затверджені правила заповнення Звіту про використання коштів неприбуткової організації. Роз'яснення надаються у формі консультацій, наприклад, категорії 102.04 ЗІР [35] та лист Державної Фіскальної Служби № 19001/7/99-99-15-02-01-17 [25]. Якщо деякі рядки Звіту передбачені саме для бюджетних установ, проте відсутні рядки для кожної ознаки неприбуткової організації. Для більш коректного відображення доходів та витрат необхідно доповнити Звіт рядками, які б розкривали інформацію про види доходів та витрат. Тому, існує необхідність розробки та затвердження правил заповнення Звіту про використання коштів неприбуткової організації.

Дослідивши особливості обліку та аудиту доходів і витрат БО БФ «Карітас Запоріжжя», можна зробити висновок, що необхідною є розробка схем документообігу первинної документації для покращення документального підтвердження понесених витрат. Найбільші ризики мають такі об'єкти обліку як облік паливо-мастильних матеріалів (далі – ПММ) та облік розрахунків з підзвітними особами. Тому було запропоновано удосконалення обліку на цих ділянках, що особливо важливо для підтвердження цільового використання коштів та витрат за бюджетними статтями проектів, що включають ці витрати. Діяльність організації пов'язана з використанням чотирьох автомобілів. Проблема обліку полягає у тому, що один автомобіль може використовуватись різними проектами зі складанням і наданням звітності про витрати ПММ по кожному проекту окремо і, загалом, по організації. Тому, важливо організувати контроль за цією ділянкою обліку, зокрема, правильним оформленням операцій з придбанням, використанням та списанням пального.

Пальне організація закуповує безготівковим перерахуванням коштів і отриманням талонів на придбання пального, у деяких випадках можливо закупляти пальне за готівку з наданням авансового звіту. На рисунку 3.1 зображено запропонований і запроваджений алгоритм відповідальності та документообігу ділянки обліку пального.

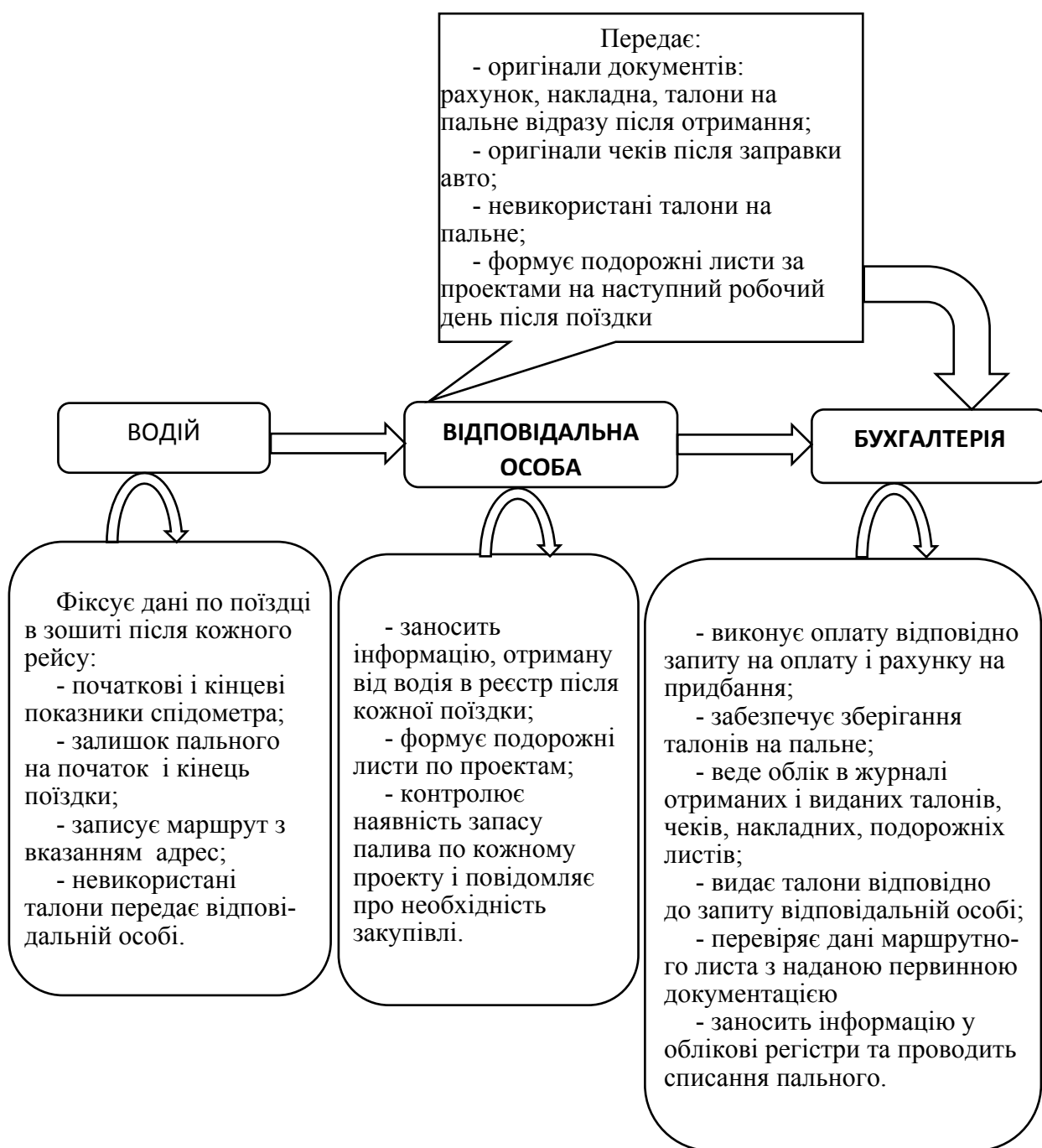


Рисунок 3.1 – Схема документообігу обліку пального

Списання паливно-мастильних матеріалів, за фактом їх використання, відбувається з урахуванням норм витрат, розрахованих і затверджених наказом Організації відповідно до наказу Міністерства транспорту України «Про затвердження норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті» №43 від 10.02.1998 року [15]. В зв'язку з тим, що вищезазначеним наказом [15] не передбачено розмір базових лінійних норм на автомобілі парку Організації, норми витрати палива затверджуються,

як тимчасові, до моменту їх розробки ДП «Державтотрансдіпроект». Наказом Організації «Про затвердження норм палива» затверджуються тимчасові норми, які можуть бути збільшені, в залежності від умов використання транспорту та відповідають пп. статей Наказу №43 [15], а також для списання палива затверджується форма Маршрутного листа.

Ще одна ділянка обліку витрат, де запропоновано удосконалення обліку, це облік розрахунків з підзвітними особами. Оскільки діяльність Організації пов'язана з виконанням проектів для надання допомоги потребуючим особам, відрядження та витрати, пов'язані з господарськими потребами, є невід'ємною складовою частиною робочого процесу. Для достовірного відображення в обліку та правильного зарахування витрат до статей бюджету проектів, необхідно підтвердити понесені витрати. Тому було запропоновано схему руху документів розрахунків з підзвітними особами для раціонального формування документообігу. На рисунку 3.2 наведено приклад схеми документообігу розрахунків з підзвітними особами.

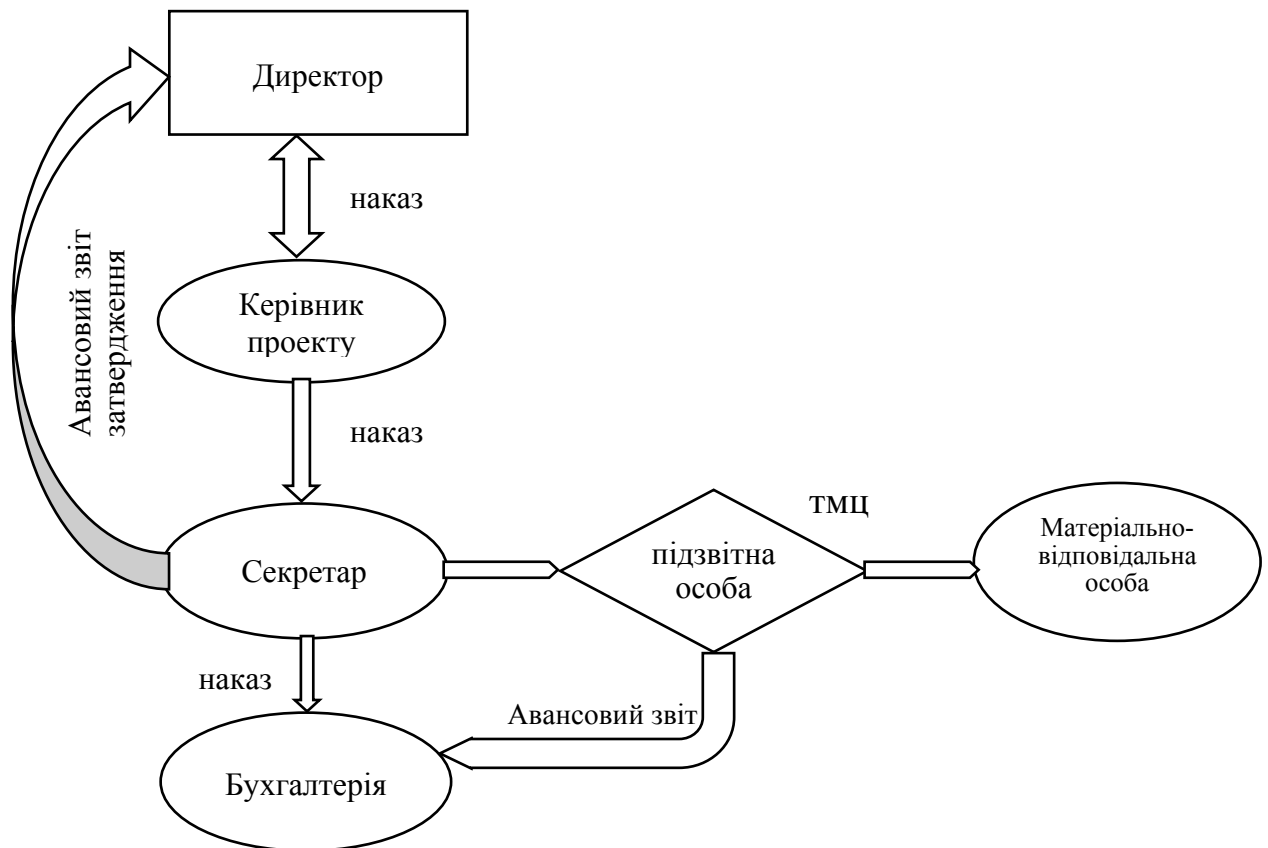


Рисунок 3.2 – Схема документообігу розрахунків з підзвітними особами

У результаті дослідження надходжень благодійних пожертвувань у БО БФ «Карітас Запоріжжя», було запропоновано вести облік отриманих надходжень, доповнивши синтетичний рахунок 48 «Цільове фінансування та цільове надходження» новими субрахунками другого та третього порядку.

А саме, для обліку грошових коштів ввести субрахунок третього порядку до субрахунку 483 для обліку грошових надходжень. На рахунку 483 вести облік цільових надходжень, які безпосередньо надходять для виконання проектів, відповідно до укладених договорів з конкретними Донорами у розрізі аналітики. Для обліку грошових надходжень, наприклад, залучених завдяки фандрайзингу для реалізації соціально важливого проекту чи програми, використовувати субрахунок 483.1 «Надходження благодійних пожертв» та запровадити аналітику надходжень за джерелами фінансування. Для обліку грошових надходжень за надані соціальні послуги використовувати субрахунок 483.2 «Надходження за надання послуг». При подальшому збільшенні джерел залучених коштів, застосовувати субрахунки 483.3 та далі при потребі збільшення субрахунків. Приклад кореспонденції рахунків цільового призначення коштів наведено у таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 – Кореспонденція рахунків надходження коштів цільового призначення

Д-т	К-т	Сума, грн	Зміст операції
311	483	250000,00	Отримано кошти на розрахунковий рахунок відповідно до Договору цільового призначення
311	483.1	15000,00	Отримано благодійні пожертвування на розрахунковий рахунок
311	483.2	32000,00	Отримано кошти за надані соціальні послуги

Наступним удосконаленням в системі бухгалтерського обліку в Організації є закріплення в Наказі «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику організації» номенклатурних груп та рахунків, на яких ведеться їх облік та перелік статей витрат бухгалтерського обліку (рах. 949 / 92). Запропоновано наступні дев'ять номенклатурних груп:

- малоцінні необоротні матеріальні активи МНМА (рах. 11);
- нематеріальні активи (рах. 127);
- товари (рах. 281);
- малоцінні швидкозношувані предмети(рах. 221);
- запаси (рах. 209);
- паливо-мастильні матеріали(рах. 203);
- запасні частини (рах. 207);
- послуги (рах. 92, 949).

Нижче наведено перелік статей витрат, які запроваджено відповідно до Наказу «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику організації», де літера «А» означає, що витрати відносяться на рахунок 92, без літери «А» на рахунок 949.

9000. Витрати проекту.

9001/9001А. Оплата праці персоналу

9002/9002А. Відрахування єдиного соціального внеску

9003/9003А. Добові

9004/9004А. Проїзд

9005/9005А. Проживання

9006/9006А. Поштові та кур'єрські послуги

9007/9007А. Послуги зв'язку (телефонія, Інтернет)

9008/9008А. Мобільний зв'язок

9009/9009А. Витрати на безпеку

9010/9010А. Хостінг, електронні поштові скриньки

9011/9011А. Публікації, дизайн і макети

9012/9012А. Канцтовари і офісні закупки

9013/9013А. Періодичні видання і спеціальна література

9014/9014А. Вартість тренінгів, навчання, підвищення кваліфікації, супервізії

9015/9015А. Реклама та наочна інформація

9016/9016А. Пошук персоналу, розміщення об'яв про вакансії

- 9017/9017A. Аудиторські та консалтингові послуги
- 9018/9018A. Послуги моніторингу та оцінки
- 9019/9019A. Послуги перекладу
- 9020/9020A. Юридичні та нотаріальні послуги
- 9021/9021A. Транспорт та транспортні послуги
- 9022/9022A. Організація і проведення заходу (робочі наради)
- 9023/9023A. Послуги підтримки програмного забезпечення
- 9024/9024A. Комісія банку
- 9025/9025A. Страхування життя
- 9026/9026A. Витрати паливо-мастильних матеріалів
- 9027/9027A. Інші
- 9028/9028A. Операційна оренда приміщень
- 9029/9029A. Комунальні послуги
- 9030/9030A. ТО і поточний ремонт авто
- 9031/9031A. ТО і поточний ремонт оргтехніки
- 9032/9032A. Страхування (автоцивілка, КАСКО)
- 9033A. Охорона
- 9201.A. Амортизація основних засобів
- 9202.A. Амортизація нематеріальних активів.

З метою більш детального аналітичного обліку витрат у програмі 1С 8 версія Управління торговим підприємством запропоновано і реалізовано введення номенклатури статей витрат бухгалтерського обліку за рахунками 949 та 92. Практична реалізація аналітичного обліку у програмі наведена на скриншотах з програми. На рисунку 3.3 показано списання товарів за рахунком обліку Дт 92.

Списання відбувається за трьома видами субконто:

- цільове використання коштів: назва проекту;
- стаття бюджету за проектом: витрати на забезпечення офісу;
- стаття витрат бухгалтерського обліку: 9027.A. Інші

Списание товаров: Товары, продукция. Проведен

Операция ▾ | Діт ▾ | Перейти ▾ | ?

Номер: 0000000 от: 30.09.2020 21:58:22 | Отразить в: упр. учете бух. учете

Организация: БО "Благодійний фонд "Карітас Запоріжжя" | Склад: Basic needs

Инвентар-ция: | Основание: | Проект: Проект BN

Материальная помощь

Товары (9 поз.) | Счета учета | Дополнительно | Получатели

Счет списания: 92 | Назначения ц...: Проект BN | Статьи бюдж...: Витрати на забезпеченн... | Статьи затрат: 9027 А Інші

Подразделение: BN | Ответственный: Liliya Khrystenko | Комментарий: хозтовари

Акт списания товаров (регл) | Печать ▾ | OK | Записать | Закрыть

Рисунок 3.3 – Скриншот ведення аналітики за трьома видами субконто.

На рисунку 3.4 наведено скриншот з журналу проведення при списанні витрат, де за дебетом рахунку 92 показано три субконто: назва проекту, стаття витрат за бюджетом, стаття витрат за номенклатурою.

Журнал проводок (бухгалтерський учет)

Действия ▾ | Проверка проводок ↻

Счет: | Организация: | Регистратор: Списание товаров 00000000087 від 30.09.2020 21:58:22

Период	№	Счет Дт	Субконто Дт	Количество Дт	Счет Кт	Нап... Субконто Кт	Количество ...	Нап... Сумма
Документ				Валюта Дт	Вал. сумма Дт	Сум... (н/л) ...	Валюта Кт	Сумма Соде... (н/л) ...
Организация							Вал. сумма ...	№ жу...
30.09.2020 21:58:22	1	92	Проект BN		209	ЧВ Емаль slider січно-біла	1,000	Нео... 22,27
Списание товаров 00000000087 від 30.09.2020 21:58:22			Витрати на забезпечення офі...		В...			Спис...
БО "Благодійний фонд "Карітас Запоріжжя"			9027 А Інші		п...			
30.09.2020 21:58:22	2	92	Проект BN		209	ЧВ Емаль slider біла матова	1,000	Нео... 61,62
Списание товаров 00000000087 від 30.09.2020 21:58:22			Витрати на забезпечення офі...		В...			Спис...
БО "Благодійний фонд "Карітас Запоріжжя"			9027 А Інші		п...			
30.09.2020 21:58:22	3	92	Проект BN		209	ЧВ Стрічка малярна	1,000	Нео... 56,37
Списание товаров 00000000087 від 30.09.2020 21:58:22			Витрати на забезпечення офі...		В...			Спис...
БО "Благодійний фонд "Карітас Запоріжжя"			9027 А Інші		п...			
30.09.2020 21:58:22	4	92	Проект BN		209	Емаль акрілова Metallic effect (золото)	1,000	Нео... 145,98
Списание товаров 00000000087 від 30.09.2020 21:58:22			Витрати на забезпечення офі...		В...			Спис...
БО "Благодійний фонд "Карітас Запоріжжя"			9027 А Інші		п...			
30.09.2020 21:58:22	5	92	Проект BN		209	Пензель круглий	3,000	Нео... 50,76
Списание товаров 00000000087 від 30.09.2020 21:58:22			Витрати на забезпечення офі...		В...			Спис...
БО "Благодійний фонд "Карітас Запоріжжя"			9027 А Інші		п...			
30.09.2020 21:58:22	6	92	Проект BN		209	Розчинник двароматизований Element	1,000	Нео... 108,78
Списание товаров 00000000087 від 30.09.2020 21:58:22			Витрати на забезпечення офі...		В...			Спис...
БО "Благодійний фонд "Карітас Запоріжжя"			9027 А Інші		п...			

Рисунок 3.4 – Скриншот відображення аналітики за трьома видами субконто в журналі проведення

Номенклатурні групи є аналітикою для обліку витрат. Субконто це додаткові аналітичні довідники. Третє субконто забезпечує повноту аналітичного обліку за рахунками доходів та витрат.

Нижче на рисунку 3.5 є приклад, як можна створити оборотно-сальдову відомість зарахунком 92 з конкретною аналітикою витрат за бюджетною статтею витрат проекту та статтею витрат за номенклатурою бухгалтерського обліку, з початковим сальдо, оборотами за період та кінцевим сальдо.

Рахунок	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
92	78 668,72		51 192,20		129 860,92	
Проект ВН	78 668,72		51 192,20		129 860,92	
<...>			50 178,22			
Витрати на забезпечення офісу			1 013,98			
9027 А Інші			1 013,98			
Обороти за Вересень 20			1 013,98			
Разом	78 668,72		51 192,20		129 860,92	

Рисунок 3.5 – Скриншот оборотно-сальдової відомості за трьома видами субконто

3.3 Удосконалення аудиту доходів та витрат БО «БФ «Карітас Запоріжжя»

Дослідивши особливості обліку доходів та витрат БО БФ «Карітас Запоріжжя», 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 та витрат, фінансової і проектної звітності чинному законодавству та вимогам Донорів проектів; надання інформації та рекомендацій керівництву щодо вдосконалення існуючих систем обліку та

звітності та формування і відображення доходів і витрат у відповідності до внутрішніх Правил та Положень, стратегії Карітасу України; здійснення відповідного коригування обліку та діяльності на основі проведеного аналізу та розпоряджень керівництва.

Організація внутрішнього контролю та аудиту в благодійній організації має на меті надання впевненості та консультаційних послуг щодо оцінки систем та процесів обліку на підставі об'єктивності та незалежності [10, 26]. Доцільно, для організації внутрішнього аудиту розробити та затвердити Положення з внутрішнього аудиту відповідно до облікової політики організації та Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту [26, 36]. У Положенні встановити обов'язкові вимоги до організації внутрішнього аудиту та його функціональної діяльності.

Кваліфікаційні вимоги до внутрішнього аудитора включають: професійну компетентність, ретельність, дотримання етичного кодексу та правил поведінки Карітасу України, Міжнародних Стандартів внутрішнього аудиту, які визначають принципи етики та правила поведінки внутрішнього аудитора під час здійснення ним своїх функцій, принципів міжнародного кодексу етики, а також недопущення розголошення та використання з вигодою інформації про діяльність Карітасу України [36]. Діяльність внутрішнього аудитора повинна відповідати вимогам чинного законодавства України [10, 26], Положенню про внутрішній аудит та інших внутрішніх положень, що регламентують діяльність Карітасу України.

Менеджер з внутрішнього аудиту розробляє методику проведення аудиторської перевірки. Для проведення внутрішнього аудиту БО БФ «Карітас Запоріжжя», запропоновано наступну методику, викладену у цій роботі.

Метою внутрішньої аудиторської перевірки виконання проекту є: сформулювати висновок щодо коректного відображення доходів і витрат в обліку та звітності, відповідності критеріям прийнятності витрат за

бюджетом проекту, відповідності обліку доходів і витрат нормам чинного законодавства.

Основними завданнями аудиту доходів та витрат проекту є:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо обліку доходів та витрат, коректного відображення інформації про доходи та витрати у фінансовій звітності;
- планування, організація та проведення внутрішнього аудиту;
- встановлення правильності розмежування доходів та витрат за звітними періодами;
- перевірка складу доходів та витрат згідно з бюджетом проекту та їх визнання на підставі внутрішніх фінансових положень та вимог Донорів;
- перевірка правильності класифікації і визнання витрат відповідно до облікової політики;
- перевірка наявності та повноти оформлення документів, які підтверджують витрати;
- оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю [52].

Об'єктами аудиту є процеси дослідження видів доходів та витрат, господарських операцій щодо їх обліку і віднесення їх на конкретні бюджетні статті. Результати внутрішнього аудиту відображаються в аудиторському висновку, в якому викладаються виявлені недоліки, порушення та зловживання, а також причини, що зумовили порушення, та надаються пропозиції щодо вжиття заходів по їх усуненню [10, 36]. Джерелами інформації для аудиту доходів та витрат є: установчі документи Організації, внутрішні розпорядчі та фінансові положення, первинні документи, облікові реєстри, Наказ про облікову політику організації, затверджені бюджети та звіти за проектами, плани проведення заходів, виконання тендерних процедур, звіти до контролюючих органів.

Для проведення внутрішньої аудиторської перевірки доходів та витрат БО «БФ «Карітас Запоріжжя» запропоновано анкету для проведення внутрішнього аудиту доходів та витрат (таблиця 3.11) [42, 55, 56, 57], план (таблиця 3.12 [42, 55, 56, 57] та програму (таблиця 3.13) [42, 55, 56, 57] для проведення аудиту. На підставі поставлених завдань для проведення аудиту, розроблені робочі документи для підтвердження результатів перевірки (таблиці 3.14 – 3.22).

Таблиця 3.11 – Анкета проведення внутрішнього аудиту доходів і витрат у БО «БФ «Карітас Запоріжжя».

№	Зміст питання	Відповідь	Примітки
1	2	3	4
1	Хто складає фінансові звіти за проектами?		
2	Яка є проектна документація?		
3	Чи виконуються умови Угоди щодо надання благодійних грантів ?		
4	Хто виконує перерахування коштів відповідно до запитів?		
5	Яким внутрішнім документів повинні відповідати витрати за статтями бюджету?		
6	Хто перевіряє розрахунки заробітної плати та звіряє їх зі статтями бюджету?		
7	Які первинні документи підтверджують нарахування та виплату заробітної плати?		
8	Які є внутрішні звіти по нарахуванню заробітної плати ?		
9	Чи перераховується заробітна плата у відповідні строки?		
10	Хто перевіряє сплату податків з заробітної плати та нарахувань на заробітну плату?		
11	Хто затверджує розрахункову відомість, відомість на виплату готівки та платіжну відомість на сплату податків?		
12	Чи є на підприємстві Положення про заробітну плату?		
13	Чи є на підприємстві Положення про відрядження?		
14	Яким документом встановлюється розмір добових?		
15	Який розпорядчий документ підтверджує необхідність господарських потреб?		
16	Хто відповідальний за перевірку авансових звітів?		
17	Хто контролює цільове використання коштів на відрядження?		
18	Чи всі витрати підтверджені оригіналами первинних документів?		

Продовження таблиці 3.11

1	2	3	4
19	Чи є перевищення витрат за статтями бюджету?		
20	У разі перевищення витрат за статтями бюджету чи погоджено це перевищення?		
21	Чи були випадки, що не всі витрати включено у фінансовий звіт ?		
22	Хто складає та подає таблиці обліку робочого часу?		
23	Чи є графік відпусток?		
24	Чи є виплати за договорами ЦПХ?		
25	Хто веде накази з прийому, звільнення, надання відпусток?		
26	Чи є графік документообігу на ділянці пального?		
27	Чи є графік документообігу на ділянці розрахунків з підзвітними особами ?		
28	Як відображаються витрати, пов'язані з використання пального?		
29	Чи відбувається заправка автомобілів у неробочі години?		
30	Яким чином проводиться облік та списання пального?		
31	Яка періодичність закриття витрат на фінансовий результат діяльності?		

Таблиця 3.12 – План проведення внутрішнього аудиту доходів та витрат БО «БФ «Карітас Запоріжжя»

№ з/п	Аудиторські процедури	Аудиторські докази	Період проведення
1	2	3	4
1	Планування аудиту доходів та витрат	Програма аудиту доходів та витрат проекту	
2	Перевірка Угоди, додатків до Угоди, бюджету проекту,	Угода, Додатки до угоди, бюджет, фінансовий звіт	
3	Звірка витрат за статтями фінансового звіту зі статтями	Фінансовий звіт, бюджет	
4	Перевірка нарахування заробітної плати	Розрахункова відомість, відомість на виплату, банківська виписка, звіт для донорів (Breakdown of Staff Costs), фінансовий звіт, оборотно-сальдова відомість.	
5	Перевірка нарахування та сплати податків (ЄСВ, ПДФО, військовий збір)	Розрахункова відомість, платіжна відомість, банківська виписка, звіт для донорів (Breakdown of Staff Costs), оборотно-сальдова відомість, фінансовий звіт	

Продовження таблиці 3.12

1	2	3	4
6	Перевірка наявності та правильності оформлення авансового звіту та наказів на відрядження, строків подання авансового звіту	Авансовий звіт, первинні документи, що додаються до авансових звітів, накази.	
7	Перевірка цільового використання коштів, виданих під звіт	Авансовий звіт, первинні документи, що додаються до авансових звітів, накази	
8	Перевірка залишків розрахунків з підзвітними особами	Авансовий звіт, банківська виписка, фінансовий звіт, оборотно-сальдова відомість	
9	Перевірка відповідності витрат за авансовими звітами відображенню витрат у фінансовому звіті	Авансовий звіт, фінансовий звіт	
10	Складання аудиторського звіту та висновку	аудиторський звіт, аудиторський висновок	
11	Розробка пропозиції вирішення проблем, що були виявлені		

Таблиця 3.13 – Програма проведення внутрішнього аудиту доходів та витрат БО «БФ «Карітас Запоріжжя»

№ з/п	Аудиторські процедури	Мета проведення аудиту	Методи аудиту	Робочий документ
1	2	3	4	5
1	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	РДУ1 РДУ1.1
2	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	Перевірка: документальна, аналітична, суцільна, нормативно-правова, арифметична, зіставлення	РДВ2

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5
3	Перевірка нарахування заробітної плати	Впевнитись у правильності нарахування, виплати заробітної плати, відповідності відображення у фінансовому звіті, (Breakdown of Staff Costs), оборотно-сальдовій відомості	Перевірка: документальна, аналітична, суцільна, арифметична, зіставлення	РДЗ.1
4	Перевірка нарахування та сплати податків (ЄСВ, ПДФО, військовий збір)	Впевнитись у правильності нарахування, сплати податків, відповідності відображення у фінансовому звіті, (Breakdown of Staff Costs), оборотно-сальдовій відомості	Перевірка: документальна, аналітична, суцільна, арифметична, зіставлення	РДЗ.2
5	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	РДА34.1
6	Перевірка строків подання авансового звіту	Впевнитись у відповідності строків подання звіту до затверджених законодавством	Перевірка: документальна, аналітична, суцільна, зіставлення, нормативно-правова	РДА34.2
7	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	РДА34.3
8	Перевірка залишків розрахунків з підзвітними особами	Впевнитись у правильності відображення залишків у авансовому звіті, оборотно-сальдова відомість	Перевірка: документальна, аналітична, суцільна, зіставлення, арифметична	РДА34.4

Основними статтями доходів БО БФ «Карітас Запоріжжя» є цільове фінансування проектної діяльності, яке надається згідно Договору про надання грантів від українських та міжнародних Донорів. У більшості

випадків, один проект має одне джерело фінансування, загальна сума бюджету проекту перераховується траншами у закріплені Договором терміни, після подання фінансових звітів за попередній період виконання проекту та подання планових показників за статтями бюджету на наступний період. У таблиці 3.14 представлено робочий документ перевірки отриманих доходів для реалізації проекту.

Таблиця 3.14 – Робочий документ аудитора РДУ1 перевірки отриманих доходів проекту

Назва проекту:						
Строк реалізації проекту						
Загальна сума гранту, грн.						
№ з/п	Перерахування коштів, грн.				Відхилення	
	Банківська виписка		Бюджет на період		+	-
	Дата	Сума	Період	Сума		

Основна увага при проведенні внутрішнього аудиту організації приділяється верифікації витрат щодо затвердженого бюджету проекту. Зокрема, перевіряється доцільність, законність і відповідність вимогам бюджету. Під час перевірки витрат аудитор виконує загальні процедури, процедури перевірки відповідності витрат бюджету, аналітичний огляд, а також здійснює перевірку деяких обраних витрат відповідно до умов грантового Договору. Загальні процедури передбачають перевірку ведення бухгалтерського обліку та ведення записів у регістрах, відповідність фінансового звіту за проектом та фінансового звіту організації записам бухгалтерського обліку, також аналітичний огляд та перевірку витрат проекту відповідно до умов Договору [10]. Здійснюючи ці процедури, необхідно перевірити загальний бюджет проекту відповідно до Договору та перевірити, чи були зміни у бюджеті. Бюджет проекту – це фінансовий документ, що дозволяє планувати витрати грошових коштів для досягнення

Аудитор перевіряє витрати на факт дозволеності та підтвердження оригіналами первинних документів. Передача товарів, придбаних за статтями проекту, повинна бути підтверджена актами прийому-передачі, накладними, відомостями видачі такої допомоги із списками отримувачів, їх особистими даними, підписами, датою та місцем видачі. За результатами проведеної аудиторської перевірки видаткової та доходної частин бюджету проекту, сформований аудиторський звіт дозволить надати пропозиції щодо усунення недоліків та допоможе у прийнятті управлінських рішень щодо оптимізації витрат та збільшенню доходної частини бюджету за рахунок альтернативних джерел фінансування [63].

Складність розрахунків з оплати праці робітників полягає у тому, що штатні працівники можуть бути залучені до виконання обов'язків у декількох проектах. Аудитор перевіряє витрати на оплату праці штатних працівників і винагороди персоналу в рамках кожного проекту, звіряючи розрахунки відповідно до встановленого проценту зайнятості. Штатні працівники можуть бути задіяні в декількох проектах з встановленим процентом зайнятості, тому перевіряється кількість відпрацьованих годин відповідно до проценту зайнятості і загальний процент зайнятості працівника по Організації, який не може перевищувати 100% та перевищувати норму тривалості робочого часу. Звітами з нарахування заробітної плати за проектами, що надаються для Донорів є список персоналу (staff list) та список з виплати заробітної плати (salary list). Завданнями для аудиту розрахунків з оплати праці є:

- перевірка реальності та повноти відображення операцій по заробітній платі в обліку;
- перевірка правильності розрахунку заробітної плати, нарахувань на заробітну плату та утримань з неї;
- перевірка залишків по заробітній платі у фінансовій звітності за проектами, фінансовій звітності Організації, стану розрахунків та сплати по єдиному соціальному внеску та податків з заробітної плати;

– перевірка своєчасності видачі заробітної плати.

Для перевірки правильності відображення нарахувань заробітної плати у звітності для Донорів, розроблено наступний робочий документ у таблиці 3.17.

Таблиця 3.17 – Робочий документ аудитора РД3.1 перевірки відображення нарахованої заробітної плати

Назва проекту:Проект							
Строк реалізації проекту							
Вибірка за період							
№ з/п	Прізвище та ініціали	Місяць нарахування	Нараховано, заробітна плата, грн			Відхилення	
			Розрахунково-платіжна відомість	Фінансовий звіт	Звіт Stafflist	+	-

Для перевірки правильності відображення нарахувань з ЄСВ, запропоновано наступний робочий документ у таблиці 3.18.

Таблиця 3.18 – Робочий документ аудитора РД3.2 перевірки відображення нарахувань з ЄСВ

Назва проекту:Проект							
Строк реалізації проекту							
Вибірка за період							
№ з/п	Прізвище та ініціали	Місяць нарахування	Нараховано, ЄСВ, грн			Відхилення	
			Розрахунково-платіжна відомість	Фінансовий звіт	звіт Stafflist	+	-

Операції розрахунків з підзвітними особами, потребують для їх здійснення витрачання готівкових та безготівкових грошових коштів підзвітними особами. Крім того, при розрахунках з підзвітними особами виникає, як дебіторська, так і кредиторська заборгованість. Дебіторська заборгованість відображає наявність боргу працівника по отриманих ним коштам, якщо ж сам працівник використав власні кошти, то підприємство буде мати кредиторську заборгованість перед працівником до остаточного розрахунку з ним по наданому авансовому звіту. Порушення термінів

подання авансового звіту та несвоєчасне повернення невикористаних коштів, призводять до сплати штрафних санкцій підприємством та сплати податків підзвітною особою. Для підтвердження цільового використання коштів, виданих під звіт, необхідно перевірити правильність документального підтвердження понесених витрат. Значна за своїм об'ємом кількість операцій по розрахунках з підзвітними особами призводить до необхідності внутрішньої аудиторської перевірки правильності відображення у обліку та звітності доходів та витрат Організації. Тому, було запропоновано розроблені зразки робочих документів аудитора для проведення аудиторських процедур.

У таблиці 3.19 наведено робочий документ аудитора з перевірки правильності оформлення авансового звіту.

Таблиця 3.19 – Робочий документ аудитора РДА34.1 перевірки правильності оформлення авансового звіту

Номер	Дата	П.І.Б. підзвіт. особи	Підписи			Відповідність первинних документів про підтвердження витрат	Висновок аудитора
			Керівника	Бухгалтера	Підзвітної особи		

Далі, у таблиці 3.20 представлено робочий документ аудитора з перевірки дотримання строків подання авансового звіту.

Таблиця 3.20 – Робочий документ аудитора РДА34.2 перевірки дотримання строків подання авансового звіту

Номер авансового звіту, дата, підзвітна особа	Дата отримання коштів		Дата подання звіту		
	Готівка, отримана з картки	Безготівковий розрахунок карткою	Готівка, отримана з картки	Безготівковий розрахунок карткою	Висновок

Підтвердження цільового використання коштів, виданих під звіт необхідно як для того, щоб підтвердити відповідність витрат цілям, на які

були отримані кошти, так і для того, щоб витрати були правильно ідентифіковані та віднесені на відповідні статті витрат за бюджетом проекту, а також відповідали господарській діяльності Організації. У таблиці 3.21 наведено робочий документ аудитора з перевірки відповідності цільового використання підзвітних коштів.

Таблиця 3.21 – Робочий документ аудитора РДА34.3 перевірки відповідності цільового використання коштів, виданих під звіт

П.І.Б. підзвітної особи	Призначення авансу	Використання коштів за авансовим звітом	Відповідна стаття бюджету	Відхилення (+; -)	Причина	Висновок аудитора

Для звірки залишків розрахунків з підзвітними особами представлено робочий документ – таблиця 3.22, де звіряється перевитрата/залишок за авансовим звітом та порівнюється з даними бухгалтерського обліку.

Таблиця 3.22 – Робочий документа аудитора РДА34.4 звірки залишків розрахунків з підзвітними особами

№ авансового звіту	Авансовий звіт		Відхилення	За даними бухгалтерського обліку		Відхилення з авансовим звітом	За даними аудитора		
	Перевитрата – Залишок +	Перевитрата видана + залишок внесений –		ОСВ			Авансовий звіт	За даними бухгалтерського обліку	Висновок
				Дт	Кт				

Запропоноване документальне забезпечення аудиту доходів та витрат Організації, в якому приділено увагу проблемним ділянкам обліку з урахуванням відображення цих витрат у звітності для Донора, надасть впевненість у якості аудиту та допоможе у складанні аудиторського висновку. Запровадження системи внутрішнього аудиту у Благодійній Організації «БФ «Карітас Запоріжжя» дозволить запобігти ризикам щодо

визнання нецільового використання коштів та втрати статусу неприбутковості.

Таким чином, дослідивши облік та аудит доходів і витрат у БО «БФ «Карітас Запоріжжя», можна зробити висновок, що існує необхідність вдосконалення системи обліку та аудиту. Тому, надано пропозицію ввести до штатного розкладу Організації посаду менеджера з внутрішнього аудиту. Розроблено удосконалену методику для проведення внутрішнього аудиту, яка включає: анкету, програму, план, робочі документи аудитора. З метою покращення документального підтвердження понесених витрат, розроблено схеми документообігу обліку пального та розрахунків з підзвітними особами. Дослідивши джерела надходження доходів у БО БФ «Карітас Запоріжжя», запропоновано доповнити План рахунків новими субрахунками третього порядку: субрахунок 483.1 «Надходження благодійних пожертв» та субрахунок 483.2 «Надходження за надання послуг». Також розроблено перелік номенклатурних груп і рахунків для обліку та номенклатуру статей витрат бухгалтерського обліку (рах.949 / 92). Запропонований перелік статей витрат за рахунками 949/92 реалізовано у бухгалтерській програмі Організації.

Досліджено досвід зарубіжних країн у сфері благодійної діяльності та розглянуто рекомендації, що були представлені вітчизняними спеціалістами та вченими у сфері діяльності НПО. З урахуванням цих досліджень надано пропозиції щодо внесення змін до законодавства для урегулювання існуючих неузгодженостей в законодавчому полі та приведення у відповідність нормативних актів та методологічних підходів для обліку у неприбуткових організаціях з метою стимулювання розвитку благодійності в Україні та захисту від шахрайства та зловживань у сфері благодійництва.

ВИСНОВКИ

Відповідно до мети і поставлених завдань у роботі було досліджено законодавчі засади організації системи обліку та аудиту неприбуткових (благодійних) організацій та надано пропозиції по покращенню обліку та аудиту доходів і витрат.

1. Основними Законами та нормативними актами, якими керуються у своїй діяльності благодійні організації є: Податковий Кодекс України, Закони: «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про благодійну діяльність та благодійні організації», «Про гуманітарну допомогу», «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 «Дохід», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати». Аналіз законодавчо – нормативної бази та робіт вітчизняних вчених, які досліджували особливості обліку та аудиту доходів і витрат НПО, показав необхідність подальшого проведення досліджень та розробок для внесення змін у існуюче законодавство. А саме, необхідно конкретизувати поняття «цільове фінансування» на законодавчому рівні, внести зміни до Плану рахунків для ведення обліку НПО, розробити методологію обліку запасів для благодійних організацій, чітко регламентувати форми подання звітності та методику її складання.

2. Розглянуто особливості обліку та проведення аудиту доходів і витрат у благодійних організаціях. Особливість обліку полягає у тому, що їх діяльність не направлена на отримання прибутку. Доходи благодійної організації використовують лише для фінансування витрат, необхідних для утримання такої організації, для реалізації мети й напрямів діяльності, які визначені в установчих документах. Доходи і витрати благодійної організації відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів, застосовуючи метод відповідності та нарахувань. Використання Плану

рахунків бухгалтерського обліку для потреб благодійних організацій має свої особливості: для обліку цільових надходжень використовуються субрахунки рахунку 48, для обліку доходів використовують субрахунки 718 та 745, для обліку витрат рахунки 92, 94, а також, рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів», використання деяких рахунків обмежено. Необхідним в формуванні обліку є складання кошторису організації на наступний рік. Розмір адміністративних витрат благодійної організації не може перевищувати 20 відсотків від доходу Організації у поточному році.

3. Проведено аналіз діяльності Благодійної Організації «БФ «Карітас Запоріжжя», яка направлена на розвиток традицій благодійності, виходячи із християнських морально-етичних цінностей. Для реалізації своїх програмних цілей, організація виконує соціально-спрямовані проекти, направлені на допомогу особливо вразливим верствам населення та постраждалим від збройного конфлікту на сході України.

4. Розглянуто основні стандарти, процедури та Положеннями в системі організації обліку БО «БФ «Карітас Запоріжжя». Встановлено, що у своїй роботі Організація керується діючим законодавством України, нормами, Положеннями та Інструкціями для ведення обліку та проведення аудиту, а також, використовує цілу низку внутрішніх документів, розроблених для світової спільноти «Карітас».

5. Досліджено первинний облік на підприємстві та особливості обліку доходів і витрат. Специфічним для Організації є облік ОЗ, НМА, МНМА, що отримані безкоштовно, введення в експлуатацію відображають за Дт рахунку 424 у кореспонденції з Кт рахунків 152, 153, 154. Для обліку Організація використовує рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів». Доходи визнаються у період підтвердження понесених витрат та відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення. З метою розподілу витрат на адміністративні та витрати діяльності використовуються рахунки 92 «Адміністративні витрати» та 949 «Інші витрати операційної діяльності». Організація подає Звіт про використання

доходів (прибутків) неприбуткової організації, тому проведення аудиту доходів і витрат особливо актуально для підтвердження цільового використання коштів. Розглянуто особливості проведення внутрішнього аудиту доходів і витрат, мета якого – сформулювати висновок щодо коректного відображення доходів і витрат в обліку та звітності, відповідності критеріям прийнятності витрат за бюджетом проекту та нормам чинного законодавства.

6. Розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту доходів і витрат у БО «БФ «Карітас Запоріжжя»:

– запропоновано ввести посаду менеджера внутрішнього аудиту з відповідними кваліфікаційними вимогами;

– розроблено удосконалену методику для проведення внутрішнього аудиту, яка включає: анкету, програму, план, робочі документи аудитора;

– розроблено схеми документообігу обліку пального та розрахунків з підзвітними особами;

– запропоновано доповнити План рахунків бухгалтерського обліку новими субрахунками третього порядку: субрахунок 483.1 «Надходження благодійних пожертв», субрахунок 483.2 «Надходження за надання послуг»;

– розроблено перелік номенклатурних груп і рахунків для обліку та номенклатуру статей витрат бухгалтерського обліку (рах.949 / 92).

Досліджено досвід зарубіжних країн у сфері благодійної діяльності та розглянуто рекомендації, що були представлені вітчизняними спеціалістами та вченими у сфері діяльності НПО. Надано пропозиції щодо внесення змін до законодавства з метою урегулювання існуючих незгодженостей в законодавчому полі та приведення у відповідність нормативних актів та методологічних підходів для обліку у благодійних організаціях.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003р. №436-IV: станом на 04.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 12.06.2020)
2. Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 0730-11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0730-11#Text> (дата звернення 20.06.2020)
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291: станом на 29.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 20.06.2020)
4. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон: затверджено Наказом Міністерством фінансів України від 13.03.98 № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text> (дата звернення 18.11.2020)
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7.12. 1984: станом на 06.11.2020). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення 14.11.2020)
6. Кримінальний Кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III: станом на 27.10.2020). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення 04.11.2020)
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 (МСБО 20). Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу: редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text (дата звернення 20.06.2020)
8. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Мін. Фін. України №433 від 28.03.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv#Text>(дата звернення 16.11.2020).
9. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: затверджено Наказом Мін. Фін. України № 476 від 11.04.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0476201-13#Text>(дата звернення 16.11.2020).
10. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України: затверджено Міністерство Фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/METHOD%20VKAZIVKY%202019.pdf> (дата звернення 13.11.2020)
11. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 «Дохід»: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999

№ 290 від 29.11.99: станом на 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 20.06.2020)

12. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.11.1999 № 318: станом на 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 20.06.2020)

13. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25. Спрощена фінансова звітність: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.11.1999 № 318: станом на 09.08.2013). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення 20.06.2020)

14. Національна стратегія про сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016-2020 роки: затверджено Указом Президента України від 26.02.2016 №68/2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/68/2016#Text> (дата звернення 04.11.2020)

15. Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті: затверджено Наказом Міністерством фінансів України від 10.02.1998 №43: станом на 01.03.2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0043361-98#Text> (дата звернення 30.06.2020)

16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV: станом на 02.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 12.06.2020).

17. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР (втратив чинність від 01.01.2013). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 12.06.2020)

18. Про благодійну діяльність та благодійні організації: Закон України від 03.02.2013 № 5073 – VI: станом на 27.02.2020). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17#Text> (дата звернення 12.06.2020)

19. Про гуманітарну допомогу від 22.10.1999: Закон України № 1192–XIV: станом на 13.02.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1192-14#Text> (дата звернення 20.06.2020)

20. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258–VIII: станом на 01.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 20.06.2020)

21. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затверджено Наказом Міністерства Фінансів України від 22.05.1995 № 88: станом на 03.08.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення 20.06.2020)

22. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: затверджено Правлінням Нац. Банку України від 29.12.2017. № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (дата звернення 18.11.2020).

23. Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: з атверджено Наказом Міністерством фінансів України від 15.05.2018 № 518: станом на 01.08.2018). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15#Text> (дата звернення 30.06.2020)

24. Податковий розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ): затверджено Наказом Міністерством фінансів України від 13.01.2015 № 4: станом на 01.07.2020). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15#Text> (дата звернення 30.06.2020)

25. Про затвердження змін до форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації: затверджено лист Держ. фіск. служби України № 19001/7/99-99-15-02-01-17 від 19.07.2017. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/449821___449886 (дата звернення 04.11.2020)

26. Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України: затверджено правлінням нац. банку України від 10.05.2016 № 311: станом на 29.12.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16#Text>(дата звернення 20.10.2020)

27. Податковий Кодекс України від 01.01.2011№ 2755 – VI: станом на 01.07.2020) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>(звернення 16.06.2020)

28. Про внесення змін до Податкового кодексу України. Проект Закону № 2122 від 12.02.2015 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH1MY00A.html (дата звернення 04.11.2020)

29. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV: станом на 04.07.2020. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T030435> (дата звернення 12.06.2020)

30. Неприбуткові організації: яку фінансову звітність необхідно подати? URL: <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-359772> (дата звернення 04.11.2020)

31. Огляд щодо використання неприбуткових організацій в незаконних цілях у 2019 році. URL: <https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/protidijaterorizmu/dokumenty/Informacziya-dlya-nepributkovogo-sektoru/oglyad-shhodo-vikoristannya-nepributkovix-organizacij-v-nezakonnix-czilyax-u-2019-rocz.html> (дата звернення 04.11.2020)

32. Розвиток благодійності в Україні. URL: <https://niss.gov.ua/en/node/191> (дата звернення 04.11.2020)

33. Фінзвітність «неприбутківців»: які форми подаються? URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100015210-finzvitnist-nepributkivtsiv-yaki-formi-podayutsya> (дата звернення 04.11.2020)

34. Які форми фінансової звітності повинні подаватися неприбутковими організаціями? URL: <http://zir.sfs.gov.ua/main/bz/view/?src=ques> (дата звернення 04.11.2020)

35. Який порядок заповнення Звіту про використання доходів(прибутків) неприбуткової організації? URL: <http://zir.sfs.gov.ua/main/bz/view/?src=ques> (дата звернення 04.11.2020)
36. The Institute of Internal Auditors (2017), “International standards of professional practice of internal audit”. URL: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf> (дата звернення 20.10.2020)
37. Асадчев Ю. Проблемні аспекти діяльності благодійних організацій в Україні та шляхи їх вирішення. *Юрист&закон*: електрон. вид. 2017. №23. URL: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA010473 (дата звернення 30.10.2020)
38. Батуріна М.В. Учет и аудит негосударственных некоммерческих организаций: автореф. дис. ... к-та экон. наук : 08.00.12/Санкт-Петербургский государственный университет. Санкт–Петербург, 2007. 20 с.
39. Височан О.О. Особливості облікового відображення благодійної допомоги у неприбуткових небюджетних організаціях. Львівська політехніка 2014. С. 139-144. URL: <https://scholar.google.com.ua/citations?user=BzBKbS8AAAAJ&hl=uk>
40. 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). URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=ptmbo_2017_3_4
41. Височан О.О. Особливості обліку запасів у небюджетних неприбуткових організаціях. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія «Економіка і менеджмент». URL: С.101-104.: <https://scholar.google.com.ua/citations?user=BzBKbS8AAAAJ&hl=uk>
42. Гамова О.В., Козачок І.А., Кисла А.О. Удосконалення розрахунків з підзвітними особами на ПАТ «Державний Ощадний Банк України». *Агросвіт*. 2018. № 3. С. 49 – 55.
43. Гусарова Л.В. Учет материалов и основных средств некоммерческих организаций. Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2011. № 21(285). С. 36 – 41.
44. Гусарова Л.В. Особенности организации и методология внутреннего и внешнего аудита в некоммерческих организациях. *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 17 (167). С. 15 – 23.
45. Гура Н. О. Неприбуткові організації в Україні: особливості діяльності та класифікація. *Економіка України*. 2012. № 8. С. 23. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2012_8_4
46. Гура Н.О. Концепція бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях. *Фінанси України*. 2012. № 10. С. 97 – 108. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21

REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Fu_2012_10_10

47. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: Підручник. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 392 с.

48. Гура Н.О. Методика бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 10. С. 3–8. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=boau_2012_10_2

49. Гура Н.О. Методологічні засади бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2012. № 9. С. 3 – 9. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2012_9_2

50. Гура Н.О. Удосконалення облікового забезпечення діяльності некомерційного сектору економіки. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці*: зб. матер. III Міжнар. наук.–практ. конф. Київ: КНЕУ, 2014. С. 202–205.

51. Залунін В.Ф., Маковарова Г.С. Особливості обліку та оподаткування неприбуткових організацій. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 14. С. 961 – 965.

52. Кацал І.М. Перевірка витрат за проектами в межах програм транскордонного співробітництва: загальний концепт і практичні рекомендації. *Вісник МСФЗ*. 2019 URL: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001945 (дата звернення 23.10.2020)

53. Кірсанова Ю.В. Бухгалтерський облік для неприбуткових організацій: нові стандарти – нові можливості. Київ: Центр інновацій та розвитку, 2000. С.81 – 85.

54. Левицька С.О. Облік, контроль та аналіз діяльності непідприємницьких організацій: автореферат на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.06.04 / Нац. економ. ун-т. Київ, 2005. 28 с.

55. Макаренко А.П., Телевінова О.В. Удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів у системі управління ПАТ «Запоріжсталь». *Економіка та держава*. 2019. № 1. С. 27–34.

56. Меліхова Т.О. Методичні засади проведення внутрішнього аудиту касових операцій як дієвий засіб підвищення ефективності діяльності підприємства. *Економіка та держава*. 2019. № 5. С. 9–15.

57. Меліхова Т.О. Методичні засади проведення внутрішнього аудиту з підзвітними особами для підвищення ефективності діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 9. С. 10–17.

58. Олійник Я.В. Проблемні аспекти інституціонального забезпечення діяльності неприбуткових організацій в Україні. *Фінансові механізми забезпечення розвитку економіки України в сучасних умовах* : зб. наук. мат-лів Всеукр. наук.-практ. конф. Київ: ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В.Гетьмана», 2016. С.198–200.

59. Олійник Я.В. Проблемні положення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових. *Бізнес-інформ*. 2012. № 5. С.234 – 236.

60. Олійник Я.В. Регламентация бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій: стан, проблеми, шляхи удосконалення. *Економічні науки*. 2012. Вип. 9(2). С. 513 – 520. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esnof_2012_9%282%29__73

61. Олійник Я.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ, 2016. 528с.

62. Слободяник Ю.Б. Некоммерческие организации в Украине: бухгалтерский учет, налогообложения и аудит. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*, 2013. №6. 8 с. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nekommercheskie-organizatsii-v-ukraine-buhgalterskiy-uchet-nalogooblozhenie-i-audit>

63. 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

64. Христенко Л.А., Макаренко А.П. Удосконалення обліку та аудиту доходів і витрат благодійної організації. *Інвестиції: Практика та досвід*: Науково-практичний журнал. 2020 (подано до друку).

65. Христенко Л.А. Удосконалення обліку витрат на відрядження. Доповідь: матеріали XIII наук.-практ. конф. 17.04.2020 р. Запоріжжя: ЗНУ, 2020.

66. Ярмоліцька О.В., Тищенко В.М. Неприбуткові організації в Україні: нормативно-правове регулювання та особливості обліку і оподаткування. Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій. Серія «Економіка і управління». 2019 (2018). Вип. 43 –44.С.131–143.