



USAID
ВІД АМЕРИКАНСЬКОГО НАРОДУ



**Global
Communities**
Partners for Good

ОТРИМАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДОПОМОГИ

Благодійні фонди та громадські організації налагодили збір грошових коштів та матеріальних цінностей (медичне обладнання, маски, захисні костюми тощо) на потреби медичних закладів для протидії поширенню COVID-19 і передають цю допомогу у громади або медичні заклади. Громади, медичні установи стикаються з питаннями:

- ✓ як правильно обліковувати благодійну допомогу?
- ✓ як про неї звітувати у подальшому?
- ✓ чи є відмінності в порядку бухгалтерського обліку допомоги, отриманої від громадської організації, від обліку допомоги, наданої благодійними фондами?



ДОВРЕ ПРАКТИКИ



ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЯ
ЦЕ ДОБРЕ

ОТРИМАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДОПОМОГИ

Ця публікація дає огляд правових засад здійснення благодійної діяльності, яким чином мають бути врегульовані відносини між отримувачем і надавачем благодійної допомоги, як здійснювати оцінку безоплатно отриманих матеріальних цінностей для обліку та проводити документальне оформлення. Наведено цілий ряд прикладів як відобразити такі операції у бухгалтерському обліку. Матеріали публікації будуть корисними для представників органів місцевого самоврядування, комунальних неприбуткових підприємств.

Автори:

Тетяна Станкус,

консультант програми DOBRE;

Ангела Бочі, Ольга Шубіна –

експертки програми DOBRE за напрямом місцеві бюджети та фінансове управління – загальна редакція та рецензування.

Програма USAID «Децентралізація приносить кращі результати та ефективність» (DOBRE) — це п'ятирічна програма, що виконується міжнародною організацією Глобал Ком'юнітіз (Global Communities) та фінансується Агентством США з міжнародного розвитку (USAID). Програма спрямована на посилення місцевого самоврядування та створення кращих умов для розвитку ОТГ, підвищення рівня залученості громадян до прийняття рішень та забезпечення підзвітності та прозорості в громадському управлінні.

До консорціуму виконавців програми DOBRE, на чолі з Global Communities, входять: Український кризовий медіа центр, Social Boost, Фундація підтримки місцевої демократії (FSLD/FRDL), Малопольська школа державного управління при Краківському університеті економіки (MSAP/UEK), Польща, Національний Демократичний Інститут (NDI).

Програма USAID DOBRE працює в 7 цільових областях: Дніпропетровській, Івано-Франківській, Харківській, Херсонській, Кіровоградській, Миколаївській та Тернопільській. Із червня 2020, Програма [розпочала свою роботу ще в трьох областях](#): Запорізькій, Чернівецькій, та Чернігівській.

Ця публікація стала можливою завдяки щирій підтримці американського народу, наданій через Агентство США з міжнародного розвитку (USAID). Зміст є відповідальністю Глобал Ком'юнітіз (Global Communities) і не обов'язково відображає точку зору USAID чи Уряду Сполучених Штатів.

Київ – 2020

ЗМІСТ

ЗАКОНОДАВЧЕ ПІДґРУНТЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	4
ОЦІНКА БЕЗОПЛАТНО ОТРИМАНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ	6
ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	7
БЮДЖЕТНИЙ ОБЛІК.....	7
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК	8
ПРИКЛАД 1	9
ОБЛІК У МЕДИЧНИХ КОМУНАЛЬНИХ НЕПРИБУТКОВИХ ПІДПРИЄМСТВ	10
ПРИКЛАД 2.....	11
ПРИКЛАД 3.....	11
ПРИКЛАД 4.....	12
ПРИКЛАД 5.....	13
ПРИКЛАД 6.....	13
ПРИКЛАД 7.....	14
ДОПОМОГА ВІД ГРОМАДСЬКОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА БЛАГОДІЙНИКІВ ЧЕРЕЗ ОРГАН МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ.....	14
ПРИКЛАД 8.....	17

ЗАКОНОДАВЧЕ ПІДҐРУНТЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Розпочати варто із законодавчого підґрунтя благодійної діяльності. Так, правові засади здійснення благодійної діяльності в Україні визначено *Законом України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 05.07.2012 р. № 5073-VI* (далі — *Закон № 5073*).

Зазначений нормативний документ тлумачить благодійну діяльність як добровільну особисту та/або майнову допомогу, котра **не передбачає отримання прибутку, сплати будь-якої винагороди або компенсації** благодійнику від імені або за дорученням бенефіціара.

Бенефіціаром вважається набувач благодійної допомоги. Ним може бути, як фізична особа, так і будь-яка юридична особа, неприбуткова організація або територіальна громада. При цьому бенефіціар має повне право отримувати допомогу відразу від кількох благодійників (*п. 1 ч. 1 ст. 1 Закону № 5073*). Головне — це спрямування такої допомоги для досягнення цілей, визначених *Законом № 5073*.

Цілями благодійної діяльності згідно з *ч. 1 ст. 3 Закону № 5073* є сприяння законним інтересам бенефіціарів у сферах благодійної діяльності (освіта, охорона здоров'я, екологія, соціальний захист, культура, мистецтво тощо), а також розвиток і підтримка цих сфер у суспільних інтересах. Повний перелік сфер благодійної діяльності наведено у *ч. 2 ст. 3 Закону № 5073*.

Важливо: **благодійником** є дієздатна фізична особа або **юридична особа приватного права** (у тому числі благодійна організація), яка добровільно здійснює один чи декілька видів благодійної діяльності. Вказівку на це містить *п. 5 ч. 1 ст. 1 Закону № 5073*.

Таким чином, у ролі бенефіціара благодійної допомоги може виступати будь-яка бюджетна установа (у тому числі й орган місцевого самоврядування (далі — ОМС). Немає жодних перепон і для отримання допомоги від благодійника медичними закладами, які вже набули статусу комунального неприбуткового підприємства (далі — КНП). А от благодійниками бюджетні установи бути **не можуть**. Звісно, це обмеження стосується і ОМС та їх виконавчих органів. Адже останні, як і бюджетні установи загалом, не є суб'єктами приватного права. Це напряду впливає з визначення, наведеного в *п. 12 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 р. № 2456-VI* (далі — *БКУ*).

Тепер що стосується регулювання відносин між отримувачем і надавачем благодійної допомоги. І в цьому контексті важливо згадати визначення поняття «пожертви».

Так, безоплатна передача благодійником коштів, іншого майна, майнових прав бенефіціару для досягнення наперед обумовлених цілей вважається **благодійною пожертвою** (*ч. 1 ст. 6 Закону № 5073*). Тобто цільове призначення благодійної допомоги має бути чітко прописано у **договорі про пожертву**. Безпосередньо поняття такого договору визначено у *ст. 729 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435-IV* (далі — *ЦКУ*).

Зауважимо: до договору про пожертву застосовуються положення про договір дарування (ч. 3 ст. 729 ЦКУ). Відтак, якщо предметом такої угоди є передача предметів особистого користування та побутового призначення, допускається укладення договору в усній формі. Натомість у разі передачі нерухомого майна та рухомих речей особливої цінності, необхідно дотримуватись **письмової форми** договору. Договір про пожертву нерухомої речі підлягає обов'язковому нотаріальному посвідченню. Такі вимоги продиктовано ст. 719 ЦКУ.

Загалом же укладення будь-якої угоди у письмовій формі є більш надійним для всіх її сторін. Тож незалежно від предмету пожертви, договір варто заключати саме у письмовій формі.

Відповідно у такому договорі слід визначити конкретне призначення благодійної допомоги та порядок її використання. Крім того, у договорі необхідно чітко **обумовити порядок отримання** (приймання-передачі) допомоги від благодійника та **звітування** щодо її використання бенефіціаром. Наприклад, дуже доречним буде прописати у договорі обов'язок благодійника про надання документів, які підтверджують вартість переданих матеріальних цінностей. А у разі отримання від благодійника складного обладнання (як то, апарати штучної вентиляції легень) не завадить мати ще експлуатаційну документацію від його заводу-виробника. Наявність таких супровідних документів значно спростить і порядок оприбуткування допомоги, і подальше її використання.

Разом з тим у договорі про пожертву слід визначити конкретні строки звітування бенефіціаром про використання допомоги. Тут же можна навести і документи, котрі має підготувати та надати отримувач благодійної допомоги на підтвердження її правильного спрямування.

Також нагадаємо: свого часу постановою КМУ від 04.08.2000 р. № 1222 було затверджено *Порядок отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування*. Цим нормативним документом встановлено вимоги до отримання, використання та обліку благодійної допомоги саме бюджетними установами. І зокрема, цим *Порядком* передбачено можливість отримання благодійних внесків у грошовій формі для потреб установ за напрямками видатків, **визначеними благодійником**. Водночас допускається надання благодійниками допомоги у формі товарів, робіт і послуг.

Зверніть увагу: якщо благодійник не визначив конкретні цілі використання благодійного внеску, подальшу долю таких коштів вирішує **керівник установи** — бенефіціара допомоги. При цьому спрямовувати такі кошти слід відповідно до **першочергових потреб, пов'язаних виключно з основною діяльністю** установи. Цього вимагає п. 2 вищезгаданого *Порядку*.

Підсумуємо: найбільш зручним, раціональним та прозорим буде надання благодійної допомоги ГО (благодійним фондом тощо) **напряму конкретному медичному закладу** чи іншій установі. Тобто найправильнішим за нинішніх умов є передача зібраних коштів та придбаних засобів для боротьби з COVID-19 їх безпосереднім споживачам — лікарням, притулкам, інтернатам тощо.

Далі пригадаємо основні вимоги до оцінки, документування та відображення на рахунках отриманої від благодійника допомоги. Фактично порядок документального оформлення та обліку надходження благодійної допомоги **єдиний** для всіх бюджетних установ. При цьому **не має значення, від кого конкретно надійшла така допомога**: від фізичної особи, ГО чи благодійного фонду.

ОЦІНКА БЕЗОПЛАТНО ОТРИМАНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням додаткових витрат (на транспортування, установку, монтаж, налагодження тощо). Таким є припис *п. 7 розд. II Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202.*

Поруч із цим первісна вартість безоплатно отриманих цінностей може визначатися **згідно з відповідними первинними документами** з урахуванням додаткових витрат.

Аналогічну за змістом норму містить і *п. 5 розд. II Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202.* Відтак, зазначені вище правила оцінки поширюються і на безоплатно отримані запаси.

Отже, оцінку безоплатно отриманих матеріальних цінностей слід проводити виходячи з даних, наведених у супровідних первинних документах. При цьому всі **додаткові витрати** слід також **включати до первісної вартості** таких цінностей.

Якщо ж благодійник не надав підтвердних документів, тоді оцінку безоплатно одержаних матеріальних цінностей проводить **комісія установи**. Остання утворюється за наказом керівника установи з числа її працівників.

ВАЖЛИВО: чинне законодавство **не містить прямої вимоги** щодо залучення до процесу безоплатно отриманих активів професійного оцінювача і проведення незалежної оцінки майна.

Оцінка ТМЦ, отриманих як спонсорські, благодійні внески чи інша гуманітарна допомога, здійснюється **за справедливою вартістю**. Тобто комісія має виходити з припущення, скільки може коштувати той чи інший об'єкт на відповідну дату з урахуванням його технічного стану і ступеня зносу. За результатами оцінки комісія має скласти **акт оцінки матеріальних цінностей** у довільній формі.

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Операції з безоплатного отримання **основних засобів** та **інших необоротних матеріальних активів** слід оформляти **Актом приймання-передачі основних засобів**. Типову форму цього акту затверджено *наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» від 13.09.2016 р. № 818* (далі — *наказ № 818*). У разі отриманні основних засобів як гуманітарної допомоги, дарунка чи безповоротної допомоги акт складає **комісія установи**, яка приймає основні засоби. У цьому випадку акт може бути складений в одному примірнику. Акт обов'язково має затвердити керівник установи — бенефіціару.

Окрім того, на безоплатно отримані необоротні активи необхідно скласти **Акт введення в експлуатацію основних засобів** та відкрити **Інвентарну картку обліку об'єктів основних засобів** за типовими формами, затвердженими *наказом № 818*.

Для оформлення приймання благодійної допомоги у вигляді **запасів** доцільно застосовувати **Акт про приймання матеріалів** за типовою формою № 3-1. Останню затверджено *наказом Державного казначейства України «Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання» від 18.12.2000 р. № 130*.

БЮДЖЕТНИЙ ОБЛІК

Благодійні внески, гранти та дарунки належать до **першої підгрупи другої групи власних надходжень** бюджетних установ (*ч. 4 ст. 13 БКУ*). Відповідно такі надходження слід відображати за кодом класифікації доходів бюджету **25020100** «Благодійні внески, гранти та дарунки».

УВАГА! Всі доходи бюджету включаючи власні надходження бюджетних установ **мають цільове спрямування** (*п. 1 ч. 3 ст. 16 БКУ*).

І зокрема, власні надходження першої підгрупи другої групи (благодійні внески, гранти та дарунки) бюджетні установи можуть використовувати на **організацію своєї основної діяльності**. Це визначено в *абз. 20 ч. 4 ст. 13 БКУ*. Інших шляхів використання зазначених надходжень (передачу іншим установам, закладам тощо) бюджетним законодавством не передбачено.

У разі отримання благодійної допомоги у натуральній формі (як товари, роботи, послуги) потрібно скласти і подати до органів Держказначейської служби **Довідку про надходження у натуральній формі**. Зробити це слід не пізніше останнього робочого дня звітного місяця. Форму довідки наведено у додатку 26 до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938.

Окрім того, такі надходження не мають постійного характеру та не плануються розпорядниками бюджетних коштів у своїх кошторисах. З огляду на це, у разі фактичного отримання благодійної допомоги, необхідно **внести зміни до кошторису** в частині спеціального фонду за власними надходженнями. Цього вимагає п. 49 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2002 р. № 228.

Для цього згідно з абз. 2 п. 3.9 Інструкції про складання і виконання розпису Державного бюджету України, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2002 р. № 57 (далі — Інструкція № 57) необхідно підготувати і подати:

- ⊙ довідку про внесення змін до кошторису, затверджену керівником установи, який затвердив кошторис (додаток 11 до Інструкції № 57);
- ⊙ зведення показників спеціального фонду кошторису із зазначенням суми змін;
- ⊙ довідку про підтвердження надходжень до спеціального фонду Державного бюджету України (додаток 7 до Інструкції № 57), а саме на спеціальні реєстраційні рахунки установи, відкриті в органах Держказначейської служби.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Безпосередньо відображення операцій з надходження благодійної допомоги (незалежно від її форми) на рахунках бухгалтерського обліку передбачає обов'язкове визнання доходів за **субрахунком 7511** «Доходи за необмінними операціями». **За кредитом** цього субрахунку відображають збільшення (одержання) доходу, а **за дебетом** — його списання на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Операції з нарахування доходів спецфонду, у тому числі від надходження благодійної допомоги, слід відображати у **меморіальному ордері № 14** «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору». Типову форму цього облікового реєстру затверджено [наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 08.09.2017 р. № 755](#). На кожен вид доходів спеціального фонду відкривають окремі меморіальні ордери. Їх нумерують відповідно № 14—1, 14—2, 14—3.

Порядок оприбуткування на баланс безоплатно отриманих активів визначено пп. 1.11, 3.9 та 5.7 *Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів*

та державними цільовими фондами, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219.

Як правильно відображати надходження благодійної допомоги на рахунках бухгалтерського обліку, покажемо на умовному прикладі.

ПРИКЛАД 1

Заклад охорони здоров'я (бюджетна установа) отримав від ГО маски медичні у кількості 10000 шт. та костюми захисні одноразові — 200 шт. Згідно з наданими благодійником первинними документами загальна вартість отриманих масок становить 20000 грн., вартість костюмів — 40000 грн. Також вищезгадана ГО перерахувала на спеціальний реєстраційний рахунок лікарні 100000 грн. на закупівлю медикаментів. Факт отримання благодійної допомоги у вигляді засобів індивідуального захисту зафіксовано в Акті про приймання матеріалів за типовою формою № 3-1. Надходження благодійного внеску в грошовій формі на реєстраційний рахунок установи підтверджено випискою Казначейства з рахунку.

Окрім того, протягом звітного місяця місцеве фермерське господарство безоплатно надало лікарні овочі для харчування пацієнтів лікарні. Зокрема, надійшло 4 т картоплі та 1 т моркви. Приймання благодійної допомоги оформлено Актом про приймання матеріалів за типовою формою № 3-1. Первинних документів благодійник не надав. Тому комісія установи провела оцінку овочів виходячи з ринкових цін на овочеву продукцію на дату отримання допомоги. Згідно з актом оцінки вартість картоплі становить 48000 грн. (4000 кг x 12 грн.), а вартість моркви — 6000 грн. (1000 кг x 6 грн.).

Всі безоплатно отримані матеріальні цінності оприбутковано на баланс установи.

У бухгалтерському обліку ці операції відображено таким чином:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн	№ меморіального ордера
		дебет	кредит		
1	Оприбутковано безоплатно отримані засоби індивідуального захисту (медичні виробы) (20000 грн + 40000 грн)	1512	2117	60000	4
	Водночас відображено: — дохід від безоплатно отриманих активів	2313	7511	60000	3, 14
	— касові видатки	2117	2313	60000	3, 4
2	Зараховано благодійний внесок на реєстраційний рахунок установи	2313	2117	100000	3, 4
	Водночас відображено нарахування доходу від безоплатно отриманих активів	2117	7511	100000	4, 14
3	Оприбутковано безоплатно отримані овочі (48000 грн + 6000 грн)	1511	2117	54000	4
	Водночас відображено: — дохід від безоплатно отриманих активів	2313	7511	54000	3, 14
	— касові видатки	2117	2313	54000	3, 4

Майте на увазі: вищенаведені підказки та правила можуть застосовувати тільки ті медичні заклади, які поки що **залишаються у статусі бюджетних установ** (не завершили процедуру реорганізації в КНП).

ОБЛІК У МЕДИЧНИХ КОМУНАЛЬНИХ НЕПРИБУТКОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Більшість медичних установ, організацій та закладів на сьогодні вже стали комунальними неприбутковими підприємства (КНП). Тому розглянемо як мають отримати та облікувати благодійну допомогу саме такі медичні КНП.

Заклади охорони здоров'я, які були перетворені з бюджетних закладів у КНП мають перейти на національні стандарти бухгалтерського обліку, передбачені для комерційних підприємств. Тому КНП слід застосовувати План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 та *Інструкцію про застосування* Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

Для узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення застосовують рахунок 48 «Цільове фінансування та цільові надходження».

Для обліку благодійної допомоги застосовують такі субрахунки цього рахунку, як:

- ☑ субрахунок 483 «Благодійна допомога» — для обліку надходження та використання платниками ПДВ коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість;
- ☑ субрахунок 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень» — для обліку надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках цього рахунку.

Таким чином якщо КНП не є платником ПДВ, то отриману благодійну допомогу, яка має цільове призначення, слід відображати на субрахунку 484. Якщо ж КНП є платником ПДВ, то благодійну допомогу слід відображати на субрахунку 483.

Зауважимо, що відповідно до п. 16 П(С)БО 15 «Дохід» цільове фінансування не визнається доходом, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримано та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Тобто лише після отримання такого підтвердження його сума включається в дохід. Але момент відображення доходу залежить від того, для яких цілей використовується цільове фінансування і коли воно надходить.

Розглянемо на прикладах різні види отримання благодійної допомоги.

ПРИКЛАД 2

КНП «Міська лікарня» (платник ПДВ) отримала від благодійного фонду «Меценат» апарати штучної вентиляції легенів (ШВЛ) на 750000 грн. (без ПДВ). В наступному місяці нарахована амортизація в сумі 12450 грн.

У бухгалтерському обліку такі операції відображаємо таким чином:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Отримані апарати ШВЛ	1042	483	750000
2	Апарати ШВЛ введені в експлуатацію	1041	1042	750000
3	Відображено виконання умов цільового фінансування (цільове фінансування віднесено до доходів майбутніх періодів)	483	69	75000
4	Нарахована амортизація	23	131	12450
5	Визнано дохід одночасно з нарахуванням амортизації	69	745	12450

ПРИКЛАД 3

КНП «Міська лікарня» (платник ПДВ) отримала від ГО грошові кошти на придбання медикаментів для лікування коронавірусу в сумі 150000 грн. Ці кошти використані лікарнею за цільовим призначенням. Протягом місяця використано медикаментів на суму 100000 грн. на надання послуг, звільнених від оподаткування.

У бухгалтерському обліку такі операції відображаємо таким чином:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Отримані кошти від ГО у вигляді цільового фінансування	311	483	150000
2	Придбані медикаменти	201	631	125000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	25000
4	Оплачені медикаменти	631	311	150000
5	Нараховані компенсувальні податкові зобов'язання з ПДВ	201	641	25000
6	Медикаменти використані:			
	- якщо КНП для обліку витрат застосовує лише рахунки класу 9	23	201	100000
	- якщо КНП для обліку витрат одночасно застосовує рахунки класу 8 та класу 9	801	201	100000
		23	801	100000
7	Цільове фінансування визнано доходом	483	718	100000

ПРИКЛАД 4

КНП «Міська лікарня» отримала від благодійника маски медичні захисні на суму 150000 грн. та дезінфектори на суму 100000 грн. Первинні документи, які підтверджують вартість вищезазначених ТМЦ благодійник надав. Протягом місяця маски і дезінфектори були використані для захисту медичних працівників та пацієнтів лікарні. Медичний персонал використав маски на суму 100000 грн., пацієнти — на суму 50000 грн. Дезінфектори медичний персонал використав на суму 80000 грн., пацієнти — 20000 грн.

У бухгалтерському обліку такі операції відображаємо таким чином:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Отримано від благодійника маски медичні захисні	209	483	150000
2	Отримано від благодійника дезінфектори	201	483	100000
3	Медичний персонал використав маски захисні медичні:			
	- якщо КНП для обліку витрат застосовує лише рахунки класу 9	23, 91, 92	209	100000
	- якщо КНП для обліку витрат одночасно застосовує рахунки класу 8 та класу 9	809	201	100000
		23, 91, 92	809	100000
4	Пацієнти КНП використали маски захисні медичні:			
	- якщо КНП для обліку витрат застосовує лише рахунки класу 9	23	209	50000
	- якщо КНП для обліку витрат одночасно застосовує рахунки класу 8 та класу 9	809	201	50000
		23	809	50000
5	Медичний персонал КНП використав дезінфектори:			
	- якщо КНП для обліку витрат застосовує лише рахунки класу 9	23, 91, 92	201	80000
	- якщо КНП для обліку витрат одночасно застосовує рахунки класу 8 та класу 9	801	201	80000
		23, 91, 92	801	80000
6	Пацієнти КНП використали дезінфектори:			
	- якщо КНП для обліку витрат застосовує лише рахунки класу 9	23	201	20000
	- якщо КНП для обліку витрат одночасно застосовує рахунки класу 8 та класу 9	801	201	20000
		23	801	20000
7	Благодійну допомогу визнано доходом	483	718	250000

ПРИКЛАД 5

КНП «Міська лікарня» (не платник ПДВ) отримала грошові кошти в сумі 25000 грн. від благодійної організації на придбання витратних матеріалів до апаратів ШВЛ. Цього місяця ці матеріали були придбані і використані.

У бухгалтерському обліку такі операції відображаємо таким чином:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Отримана благодійна допомога у вигляді цільового фінансування	311	484	25000
2	Оприбутковані витратні матеріали для апаратів ШВЛ	2012	631	25000
3	Оплачені витратні матеріали для апаратів ШВЛ	631	311	25000
4	Використані витратні матеріали для апаратів ШВЛ	23	2012	25000
5	Визнано дохід від цільового фінансування	484	718	25000

ПРИКЛАД 6

КНП «Міська лікарня» (платник ПДВ) провела ремонт інфекційного відділення на суму 250000 грн. Лікарня звернулася до благодійного фонду «Меценат» з проханням відшкодувати вартість ремонту. Зазначений благодійний фонд відшкодував вартість ремонту в повному обсязі.

У бухгалтерському обліку такі операції відображаємо таким чином:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Завершені ремонтні роботи інфекційного відділення лікарні, підписаний акт виконання ремонтних робіт	91	631	200000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	50000
3	Нараховано компенсуючі податкові зобов'язання з ПДВ	91	641	50000
4	Відображена заборгованість благодійника з відшкодування видатків на ремонті роботи	377	484	250000
5	Визнано дохід на суму цільового фінансування	484	718	250000
6	Отримано цільове фінансування	311	377	250000
7	Оплачені ремонтні роботи	631	311	250000

ПРИКЛАД 7

КНП «Міська лікарня» отримала в касу від ГО благодійний внесок у сумі 100000 грн. без визначення конкретних цілей для його використання.

У бухгалтерському обліку таку операцію відображаємо таким чином:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Отримано благодійний внесок до каси лікарні	301	718	100000

ДОПОМОГА ВІД ГРОМАДСЬКИХ ОРГАНІЗАЦІЙ ТА БЛАГОДІЙНИКІВ ЧЕРЕЗ ОРГАН МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

Справді, інколи з тих чи інших причин благодійник приймає рішення про надання допомоги не напряму медичному закладові (іншій установі), а через відповідний ОМС. Як діяти у такому випадку?

Тут слід з'ясувати чи можливе отримання благодійної допомоги радою взагалі.

Отримання ОМС грантів, подарунків і благодійної допомоги є **можливим**, що підтверджує Мін'юст у листі від 15.02.2018 р. № 5512/100—2—18/7.3.1 і НАДС у листі від 04.04.2018 р. № 2624/13—18.

Але така допомога не підпадатиме під дію ст. 54 Закону України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 р. № 1700-VII (далі — Закон № 1700) лише якщо будуть дотримані **певні умови**.

На думку Мін'юсту, висловлену в зазначеному листі це можливо в межах Закону № 5073. Зокрема, згідно з ч. 1 ст. 1 Закону № 5073 набувачем благодійної допомоги може бути **неприбуткова організація або територіальна громада**, що одержує допомогу від одного чи кількох благодійників для **досягнення цілей, визначених цим Законом**. Тому Мін'юст підкреслює, що якщо гранти, подарунки і благодійна допомога характеризуються:

- ⊙ **безкорисливістю** з боку надавача й отримувача, що свідчить про надання допомоги на благо інших без будь-якої вигоди;
- ⊙ **добровільністю** — діяльність, яку провадять за вільним волевиявленням благодійника, без будь-якого примусу та втручання з боку суб'єктів владних повноважень;
- ⊙ **цільовою спрямованістю** — наявність конкретної мети, в межах напрямів і порядку, встановлених Законом № 5073,

то до зазначених дій **не може бути застосована заборона**, передбачена ст. 54 Закону про корупцію.

Отже, якщо благодійна допомога відповідатиме вказаним критеріям, то вона становить виняток з норм ст. 54 Закону № 5073.

А щоб усе було правильно, то при цьому:

- ☑ її надання має бути оформлене **договором** про надання благодійної допомоги, де набувачем благодійної допомоги визначено територіальну громаду;
- ☑ благодійну допомогу слід **використовувати за цільовим призначенням**, визначеним благодійником.

Зазначимо, що певні труднощі виникають з віднесенням благодійної допомоги до власних надходжень. Пояснимо чому.

Як ми вже зазначали, згідно із п. 4 ст. 13 БКУ благодійні внески, гранти та дарунки належать до першої підгрупи другої групи власних надходжень бюджетних установ. Використання таких коштів чітко регламентовано БКУ. Вони можуть бути використані **на організацію основної діяльності бюджетних установ**. Тож рада не може передати таку благодійну допомогу іншим підпорядкованим установам.

В зв'язку з цим пропонуємо діяти наступним чином. Якщо рада отримує благодійну допомогу на потреби самої ради (наприклад, кошти на придбання захисних масок та антисептиків для працівників ради, депутатів), то таку допомогу зараховувати до складу першої підгрупи другої групи власних надходжень. Застосовуємо код доходів **25020100** «Благодійні внески, гранти та дарунки».

А якщо рада отримує благодійну допомогу, яку надалі планується передавати іншим підлеглим установам, то пропонуємо зарахувати її до складу **другої підгрупи другої групи** власних надходжень. При цьому застосовуємо код доходів **25020200** «Надходження, що **отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів**, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб». Згідно зі ст. 13 БКУ такі надходження, дійсно, можуть спрямовуватися на виконання відповідних цільових заходів.

Місцева рада може затвердити своїм рішенням окрему місцеву програму щодо боротьби з коронавірусною хворобою та передбачити нею певні заходи. Такі повноваження ОМС закріплено в п. 22 ч. 1 ст. 26 «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.97 р. № 280/97-ВР.

Нагадаємо, що на сьогодні усі видатки місцевих бюджетів мають бути відображені у бюджетних програмах, в зв'язку з обов'язковістю застосування програмно-цільового методу. Тож на виконання соціально-економічної програми заходів боротьби з коронавірусом необхідно мати відповідну бюджету програму. Така програма, до речі, може передбачати кошти загального і спеціального фонду бюджету. Тобто на такі цілі можуть бути виділені кошти і з місцевого бюджету, і передбачені кошти спецфонду, в тому числі і від благодійних та громадських організацій.

Наприклад, таку бюджетну програму можна затвердити за **ТПКВКМБ 8110** «Заходи із запобігання та ліквідації надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха». Так, з огляду на запровадження режиму надзвичайної ситуації на всій території України¹ планування видатків за цим кодом є цілком логічним і виправданим. До речі, така бюджетна програма не обмежує коло отримувачів коштів та ТМЦ закладами охорони здоров'я. Тобто за цією програмою можна передати матеріали для боротьби з коронавірусом будь-якій установі чи підприємству територіальної громади.

Натомість якщо йдеться про передачу грошових коштів саме медзакладу, ліпше планувати видатки за кодом **ТПКВКМБ 2152** «Інші програми та заходи у сфері охорони здоров'я».

Зазначимо, що за цих умов ОМС має ініціювати перерахування зібраних ГО коштів саме на **спеціальний рахунок місцевого бюджету**, а не на реєстраційний рахунок відповідної місцевої ради. Далі **асигнування** на виконання конкретної бюджетної програми надійдуть на реєстраційний рахунок розпорядника бюджетних коштів. Таким розпорядником може бути виконком ради, відділ охорони здоров'я чи безпосередньо місцева рада.

Для відображення цієї операції в бухгалтерському обліку ОМС слід зробити запис до меморіального ордеру № 2: **Дт 2313** «Реєстраційні рахунки» — **Кт 7011** «Бюджетні асигнування». Після перерахування коштів конкретному медзакладу (іншому отримувачу) складаємо кореспонденцію субрахунків: **Дт 8511** «Витрати за необмінними операціями» — **Кт 2313** «Реєстраційні рахунки». Ця кореспонденція субрахунків також має знайти своє відображення в меморіальному ордері № 2.

Зазначені видатки ОМС має проводити за **КЕКВ 2610** «Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)». Це впливає з п.п. 1 п.п. 2.4.1 Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Мініфіну від 12.03.2012 р. № 333.

Що стосується допомоги, отриманої у формі ТМЦ, то доцільно організувати її передачу напряму установам та закладам — «споживачам». Для цього може бути створена спеціальна комісія.

Разом з тим слід пам'ятати, що одержувачі бюджетних коштів **не можуть бути відповідальними виконавцями** бюджетних програм. Це впливає з норми ч. 4 ст. 20 БКУ. У свою чергу, всі медичні заклади, котрі набули статусу КНП, належать саме до одержувачів бюджетних коштів. З огляду на це, у разі прийняття відповідної бюджетної програми місцевій раді **доведеться оприбуткувати на баланс** усі ТМЦ, отримані від благодійників на виконання такої програми. Відповідно, у подальшому місцева рада має здійснити передачу цієї допомоги відповідному КНП.

У такому разі безоплатно отримані ТМЦ підлягають зарахуванню на баланс ОМС до складу запасів на **субрахунок 1815** «Активи для розподілу, передачі, продажу». Адже відповідно до *Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Мініфіну від 29.12.2015 р. № 1219* (далі — *Порядок № 1219*), саме цей субрахунок призначено для обліку активів, які придбано (вироблено,

¹ Розпорядження КМУ «Про переведення єдиної державної системи цивільного захисту у режим надзвичайної ситуації» від 25.03.2020 р. № 338-р.

отримано) та утримуються з метою подальшого розподілу, передачі або продажу. При цьому не має значення, які саме активи отримано: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи чи запаси. До моменту передачі інформацію про них слід узагальнювати на субрахунку 1815.

Водночас при зарахуванні таких активів на баланс необхідно показати **збільшення доходів за необмінними операціями**. Нагадаємо: під необмінними операціями слід розуміти господарські операції, які не передбачають передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але можуть **передбачати виконання певних умов**. Так, наприклад, у разі отримання ОМС допомоги від благодійників для боротьби з коронавірусом, такою умовою буде передача матеріальних цінностей відповідним закладам та установам.

Згідно з *Порядком № 1219* отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі **надходження у натуральній формі**) відображається на **субрахунку 7511** «Доходи за необмінними операціями». Тож для відображення доходів від надходження благодійної допомоги у натуральній формі рекомендуємо застосовувати саме субрахунок 7511.

Зауважимо, що порядок оформлення такої операції нічим не відрізняється від оформлення надходження благодійної допомоги у натуральній формі. Тобто спочатку необхідно провести оцінку отриманих ТМЦ. За результатами оцінки комісія з числа працівників ОМС складає **акт оцінки** у довільній формі. Далі оприбутковуємо активи на підставі **Акту про приймання матеріалів** за типовою формою № З-1. І звісно, в такому разі не обійтися без подання **Довідки про надходження у натуральній формі**.

Після передачі ТМЦ місцевою радою відповідному медзакладу (іншій установі) слід списати їх вартість на витрати за необмінними операціями. Такі витрати підлягають відображенню за **субрахунком 8511** «Витрати за необмінними операціями».

Факт передачі-приймання ТМЦ між ОМС та медзакладом (іншою установою) має бути засвідчено **Актом приймання-передачі**. Такий документ може бути складено у довільній формі, але обов'язково у двох примірниках (по одному для кожної із сторін). Акт оформляє комісія, призначена розпорядженням (наказом) керівника установи, яка передає ТМЦ. Затвердити такий акт має керівник сторони, яка передає активи.

Проілюструємо порядок обліку зазначених операцій на умовному прикладі.

ПРИКЛАД 8

Згідно з договором громадянська організація перерахувала на спеціальний рахунок селищного бюджету грошову допомогу у сумі 200000 грн. на закупівлю медикаментів для лікування хворих на коронавірус. На підставі рішення селищної ради було виділено асигнування в сумі 200000 грн. на виконання прийнятої бюджетної програми відповідальному виконавцю — селищній раді. За платіжним дорученням зазначені кошти у повному обсязі перераховано з реєстраційного рахунку ради на рахунок медичного закладу (КНП).

Окрім того, протягом звітного місяця волонтерами було придбано та передано селищній раді засоби індивідуального захисту і дезінфекції. Згідно з первинними документами, наданими благодійниками, загальна вартість отриманих матеріальних цінностей становить 40000 грн. Отримані ТМЦ оприбутковано на підставі Акту про приймання матеріалів за типовою формою № 3-1. На виконання місцевої програми щодо боротьби з коронавірусною хворобою та відповідної бюджетної програми безоплатно отримані засоби індивідуального захисту та дезінфекції було передано до місцевої лікарні (КНП). Факт передачі ТМЦ відображено в Акті приймання-передачі довільної форми.

До реєстрів бухгалтерського обліку селищної ради було зроблено такі записи:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн	№ меморіального ордера
		дебет	кредит		
1	Отримано асигнування з місцевого бюджету на виконання бюджетної програми	2313	7011	200000	2
2	Перераховано кошти на рахунок КНП, відкритий в органах Казначейства	8511	2313	200000	2
3	Оприбутковано безоплатно отримані засоби індивідуального захисту та дезінфекції, призначені для подальшої передачі	1815	2117	40000	4
	Водночас відображено:	2313	7511*	40000	3, 14
	– дохід від безоплатно отриманих активів				
	– касові видатки	2117	2313	40000	3, 4
4	Передано засоби індивідуального захисту та дезінфекції КНП	8511	1815	40000	13

* До кінця звітного місяця було підготовано та надано до органу Держказначейської служби Довідку про надходження в натуральній формі на суму 40000,00 грн за кодом доходів 25020200.

