

УДК 657:334

## ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Безкоровайна Лідія Василівна, к.е.н., доцент, ХНЕУ ім. С. Кузнеця, Харків, Україна

**Анотація** — Розглянуто особливості формування та здійснення обліку доходів і витрат комунальних некомерційних підприємств, особливості нормативного регулювання обліку на таких підприємствах. Надано рекомендації щодо формування інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

**Ключові слова** — витрати, дохід, неприбутковість, прибуток, фінансові результати.

У результаті реформи медичної галузі, яка й досі триває в Україні, більшість медичних закладів перетворилися у комунальні некомерційні підприємства. Специфікою діяльності таких підприємств є те, що вони з одного боку мають статус неприбуткових, а з іншого – є підприємствами, а отже можуть здійснювати господарську діяльність, спрямовану на отримання прибутку. Однак, саме по собі отримання прибутку не є підставою для втрати підприємством статусу неприбутковості. Відповідно до п.п. 133.4.2 ПКУ однією з причин втрати неприбутковості може бути використання доходів (прибутків) неприбуткової організації для інших цілей, ніж утримання такої організації, реалізація мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених [6]. Отже, важливою умовою для неприбуткових підприємств є використання доходів виключно для фінансування витрат на своє утримання.

Та все ж більшість комунальних некомерційних підприємств намагається максимально наблизити суми доходів і витрат звітного періоду, щоб мінімізувати показник фінансового результату діяльності. Не завжди це виходить, і причиною часто є

відсутність нормативно затверджених положень ведення обліку саме неприбуткових підприємств. Їх облік регламентований нормативними документами, орієнтованими на комерційні підприємства, а це викликає певні труднощі.

Всі базові поняття, які містять НП(С)БО (активи, доходи, витрати) сформульовані виходячи з припущення, що підприємство буде одержувати економічні вигоди, а це не є метою діяльності неприбуткового підприємства. Чинна нормативна база змушує неприбуткове підприємство відображати придбані ресурси за загальними правилами в складі активів, не залежно від того, чи вони будуть використовуватись безпосередньо цим підприємством, чи будуть безоплатно передані іншим підприємствам (що часто відбувається у закладах охорони здоров'я під час отримання і передавання медикаментів).

Під час обліку доходів і витрат неприбуткові підприємства керуються нормами НП(С)БО 15 «Дохід» та НП(С)БО 16 «Витрати» відповідно. Так, дохід визнають під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що призводить до зростання власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінку доходу можна достовірно визначити [5]. Однак, враховуючи, що доходи неприбуткового підприємства використовуються на фінансування його витрат, то збільшення власного капіталу відбуватись не повинно. Враховуючи особливості діяльності неприбуткових підприємств, багато експертів, включаючи податківців, радять відображати всі надходження таких підприємств у складі цільового фінансування, що дасть змогу узгодити доходи із витратами підприємства

[2]. Адже, отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. А цільове фінансування капітальних інвестицій слід визнавати доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів [5].

Тож використання рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» для відображення доходів неприбуткового підприємства дійсно може забезпечити відповідність доходів і витрат. Однак, на цьому рахунку узагальнюють інформацію про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (у тому числі отриману гуманітарну допомогу) [1]. Із самої назви рахунку зрозуміло, що цільове фінансування та цільові надходження призначені для чітко визначеної мети (згідно з установленими умовами витрачання, затвердженими кошторисами тощо). Та не завжди надходження, які отримують комунальні некомерційні підприємства призначені для конкретної цілі. Тож виникає питання правомірності відображення всіх надходжень підприємства у складі цільового фінансування.

Заклади охорони здоров'я – комунальні некомерційні підприємства отримують дохід від наданих послуг за пакетом медичних гарантій (від Національної служби здоров'я України) та поза пакетом (від пацієнтів), а також отримують дохід від надання майна в оренду тощо. І всі ці кошти в обліку відображають як дохід, а не цільове фінансування. Тут важливо також врахувати, що більшість цих підприємств є платниками податку на додану вартість, а отже відображають цей податок у складі доходу. Тому всі доходи комунального некомерційного підприємства відобразити у складі цільового фінансування неможливо.

Переважна більшість закладів охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємств отримують такі види доходів:

- дохід від надання медичних послуг;
- дохід від надання в оренду майна підприємства;

- дохід від реалізації активів підприємства;
- фінансування з бюджетів різних рівнів;
- благодійна допомога від юридичних та фізичних осіб;
- гуманітарна допомога, тощо.

Звичайно, кошти, отримані з бюджету, благодійну та гуманітарну допомогу слід одразу відобразити у складі цільового фінансування, а потім по мірі використання цих коштів визнавати витрати і доходи від їх використання в однаковій сумі. Інші ж види доходу, будуть відображені на відповідних субрахунках класу рахунків 7 «Доходи і результати діяльності».

Ще одним видом доходу закладів охорони здоров'я – комунальних некомерційних підприємств є безоплатно одержані запаси (медичні вироби та лікарські засоби), які також вважаємо доцільним відобразити у складі цільового фінансування. Адже цільове фінансування слід розглядати не лише як грошові кошти, а й як майно, що надходить на фінансування та здійснення конкретних програм чи заходів, а його отримання й використання обумовлені окремими нормативно-законодавчими актами, статутними документами [3].

Отже, стосовно обліку доходів у комунальних некомерційних підприємствах вважаємо доцільним максимально відобразити їх як цільове фінансування. Стосовно ж тих доходів, які не можна відобразити у складі цільового фінансування, слід чітко контролювати суми здійснених відповідних витрат, щоб вони були співставними з доходами.

Неприбуткові підприємства обліковують витрат з урахуванням вимог НП(С)БО 16 «Витрати», згідно з яким витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [4]. Витрати визнають витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. А якщо не має змоги пов'язати певні витрати з доходом, то їх визнають витратами періоду, у якому їх здійснюють. Саме такі витрати можуть викликати

розбіжність між сумами доходу і витрат. Так, більшість адміністративних витрат складно прямо пов'язати з отриманими доходами підприємства.

Комунальні некомерційні підприємства можуть запланувати здійснення певних капітальних інвестицій (придбання або створення необоротних активів, проведення модернізації чи поліпшення вже існуючих необоротних активів), а це передбачає наявність суттєвих сум коштів. Для цього підприємства можуть залишати невикористаними певні суми коштів, отриманих у вигляді доходу, щоб накопивши певну суму здійснити відповідні витрати (забезпечуючи при цьому виконання своїх основних функцій у повному обсязі). У такій ситуації в певні періоди доходи будуть перевищувати витрати, а у інший період сума витрат перевищить дохід звітного періоду. Це призведе до існування невідповідності між сумами доходів і витрат у певні періоди, однак у цілому, всі доходи будуть використані для забезпечення статутної діяльності підприємства, тобто порушення основного принципу неприбутковості підприємства не буде. До того ж будуть дотримуватись вимоги чинних НП(С)БО. Однак, така ситуація неоднозначно сприймається контролюючими та вище стоячими організаціями.

Підсумовуючи, слід відмітити, що для комунальних некомерційних підприємств доходи і витрати є особливим об'єктом обліку, адже саме вони визначають кінцевий результат діяльності підприємства. Особливої уваги заслуговують доходи, які отримують ці підприємства з різних джерел. Це вимагає уніфікації методів визнання і способів обліку доходів і витрат для того, щоб не існувало протиріч між податковою звітністю, а саме Звітом про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, та вимогами НП(С)БО 15 «Дохід» і НП(С)БО 16 «Витрати», якими врегульовані питання визнання, формування та обліку доходів і витрат.

Отже, вирішення проблеми бухгалтерського обліку у комунальних

некомерційних підприємствах в цілому та обліку доходів і витрат можливе лише шляхом ухвалення відповідного нормативного документу, який враховував би особливості діяльності та статусу таких підприємств.

Враховуючи, що на сьогодні вже багато підприємств реорганізовані у комунальні некомерційні підприємства і їх кількість продовжує збільшуватись, система бухгалтерського обліку в них має бути модернізована з урахуванням специфіки їх діяльності та вимог до облікової інформації, яка формується в них.

### Список використаної літератури

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
2. Карпова В. Неприбуткові організації: особливості бухгалтерського обліку / В. Карпова. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/BZ011213](https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ011213).
3. Кравченко О. В. Особливості обліку доходів і витрат неприбуткових організацій / О. В. Кравченко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/56789/6/Kravchenko\\_Osoblyvosti\\_obliku\\_dokhodiv%20.pdf;jsessionid=E6A1BB6B74AB2CB06E8BA380ADCAV44D](https://www.essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/56789/6/Kravchenko_Osoblyvosti_obliku_dokhodiv%20.pdf;jsessionid=E6A1BB6B74AB2CB06E8BA380ADCAV44D).
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318. . [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом МФУ від 29.11.1999 р. № 290. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

Автори

**Безкоровайна Лідія Василівна**, доцент,  
ХНЕУ ім. С. Кузнеця  
([lidia\\_bezkorovai@ukr.net](mailto:lidia_bezkorovai@ukr.net)).

Тези доповіді надійшли 12 березня 2021 року.  
Опубліковано в авторській редакції