

## Облік та оподаткування благодійної допомоги: особливості для КНП

Заклади охорони здоров'я, перетворені з бюджетників на КНП (й саме так зареєстровані в ЄДР), мають перейти на національні стандарти бухгалтерії, призначені для комерційних підприємств (небюджетників). Судячи з дашборду, розміщеного на сайті НСЗУ1, з-поміж закладів охорони здоров'я, що надають спеціалізовану медичну допомогу, таких уже майже 100%. Відповідно, КНП мають також застосовувати План рахунків № 291 (або, якщо дозволяють їх розміри, Спрощений план рахунків) та Інструкцію № 291.

І байдуже, отримають такі заклади фінансування від НСЗУ чи повністю "сидять" на бюджетному утриманні. Для обліку важливо, що вони вже — підприємства, а не бюджетні установи. Тож про колишні "бюджетні" правила їм слід забути.

У цій консультації не нарікатимемо на те, що ані "комерційні" бухгалтерські стандарти, ані "комерційний" План рахунків № 291 з Інструкцією № 291 не призначено для некомерційних (неприбуткових) підприємств (через що в останніх постає чимало специфічних запитань). Спробуємо віднайти в цих нормативних актах схему, що згодиться для нашого випадку.

І така схема є. Вона відома під тегом "*цільове фінансування*", а описана в п.п. 16—19 П(С)БО 15 "Дохід" (*далі — П(С)БО 15*). У рамках схеми "цільове фінансування" одночасне визнають і дохід, і витрати, спрямовані на виконання умов такого фінансування. А ґрунтується вона на принципі нарахування та відповідності доходів і витрат — коли дохід порівнюють із витратами на його одержання.

Задля узагальнення інформації про наявність і рух коштів фінансування заходів цільового призначення застосовують **рахунок 48** "Цільове фінансування та цільові надходження". Рахунок із таким самим кодом і назвою включено як до Плану рахунків № 291, так і до Спрощеного плану рахунків.

Згідно з Інструкцією № 291 до **рахунку 48** можна відкрити декілька субрахунків. У нашому випадку в пригоді можуть стати такі:

- субрахунок **483** "Благодійна допомога" — для обліку надходження та використання платниками ПДВ коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, звільненої від ПДВ. Оскільки за пп. 197.1.15 НКУ від ПДВ звільняється безоплатне передання товарів/послуг благодійним організаціям, а також **надання такої допомоги благодійними організаціями її набувачам**, на цьому субрахунку потрібно обліковувати безПДВ-допомогу, отриману від таких організацій (наприклад, якогось благодійного фонду);
- субрахунок **484** "Інші кошти цільового фінансування й цільових надходжень" — допомога, одержана від інших осіб (фізичних і юридичних, не з бюджету).

Причому, відповідно до п. 16 П(С)БО 15 цільове фінансування не визнається доходом, допоки не підтвердиться, що його отримано, а підприємство виконає умови такого фінансування. Тобто лише після одержання такого підтвердження його *суму включають у дохід*. Але *момент відображення доходу залежить від того, з якою метою використовується цільове фінансування й коли воно надходить*. Пізніше розповімо про те, як це відбувається, а наразі — кілька слів про ПДВ.

Чи може в разі отримання благодійної допомоги виникнути об'єкт обкладення ПДВ? Наша відповідь — ні. Згідно з пп. "а" і "б" п. 185.1 ПКУ таким об'єктом є операції платників податку з постачання товарів і послуг, місце якого — митна територія України, виходячи зі ст. 186 цього Кодексу. Якщо благодійну допомогу надано коштами, то їх перерахування не є оплатою наданих послуг, тож податкових зобов'язань із ПДВ не виникає.

Якщо вона надходить у натуральній формі, належить знати, що безоплатне отримання товарів (послуг) на виникнення податкового кредиту з ПДВ (не було придбання) не впливає. А як немає "вхідного" ПДВ, то й немає компенсаційних податкових зобов'язань із цього податку, які доводиться нараховувати в разі використання товарів (послуг) у безПДВ-операціях.

Проте якщо *за* отриману благодійну допомогу платник ПДВ *придбає* товари (послуги), податковий кредит він одержить загальним порядком — на підставі податкових накладних, складених і зареєстрованих у ЄРПН їх постачальником. І лише якщо ці товари (послуги) використовуватимуть у безПДВ-операціях, належить нарахувати компенсаційні податкові зобов'язання (нагадаємо, за пп. 197.1.5 ПКУ від обкладення ПДВ звільнено постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я). До речі, податківці саме так бачать ПДВ оболонку схеми цільового фінансування (*див.*, зокрема, ППК ДФСУ від 17.05.19 р. № 2232/6/9999-15-03-02-15/ПК).

Лікарня, найімовірніше, уже зареєстрована *неприбутковою організацією*, себто включена до Реєстру неприбуткових організацій **під ознакою неприбутковості "0048"**. Неприбутківці подають фіскалам Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (*далі — Звіт неприбутківця*).

Благодійна допомога в неприбутковій організації — одне з джерел надходження ресурсів. У частині I Звіту неприбутківця для відображення надходжень як безповоротної фінансової допомоги, добровільних пожертвувань, милосердя призначено рядок **1.6**, водночас надходження у вигляді благодійної допомоги виокремлюють у рядку **1.6.1**.

Лікарня не сплачуватиме податку на прибуток, якщо таку допомогу скеровували виключно на фінансування витрат на її утримання, реалізацію мети й напрямів діяльності, визначених установчими документами (пп. 133.4.2 ПКУ). Не можна також розподіляти отриманий дохід серед працівників лікарні (окрім оплати праці з нарахуванням ЄСВ).

А якщо лікарня порушить ці вимоги, їй доведеться надати Звіт неприбутківця з нарахованим податком на прибуток, обчисленим із суми операції (операцій) нецільового використання активів, і, відповідно, сплатити цей податок (пп. 133.4.3 ПКУ). Податківці, натомість, вилучать її з Реєстру неприбуткових організацій. Далі, за період із першого дня місяця, що настає за тим, у якому таке порушення сталося, до кінця звітного року порушникові доведеться щокварталу подавати контролерам декларацію з податку на прибуток, а також сплачувати повноцінний податок на прибуток.

Нічого хорошого не очікує лікарню, якщо порушення виявлять податківці. Тоді їй "світить" не лише податок на прибуток, але й штрафні санкції та ще й пеня (пп. 133.4.4 ПКУ). У Реєстрі неприбуткових організацій вона також не залишиться.

А тепер — докладніше про **момент відображення в бухгалтерії доходу від цільового фінансування**.

### Цільове фінансування капітальних інвестицій або як розтермінувати дохід

У п. 18 П(С)БО 15 зазначено, що цільове фінансування капітальних інвестицій визнають доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (скажімо, основних засобів). Сума доходу розраховується пропорційно до нарахованої амортизації цих об'єктів.

Власне, нарахування амортизації і покликано розтермінувати відображення витрат на декілька звітних періодів (років), упродовж яких використовується об'єкт основних засобів. Використання цього об'єкта в тому чи іншому звітному періоді дасть і дохід у сумі, пропорційній до цих витрат.

Водночас можуть надійти як власне необоротний актив, так і кошти на його придбання. Однак загальна схема відображення в бухгалтерії цих операцій особливо не змінюється. Продемонструємо на *прикладax*, як вона працює за різних варіантів.

#### Приклад 1

20 січня 2020 року КНП "Міська клінічна лікарня № 2" (платник ПДВ) одержало від благодійного фонду "Відродження" апарати штучної вентиляції легенів (далі — ШВЛ) на 645000 грн (без ПДВ). Апарати доправили у лікарню сам Благодійний фонд. 20 лютого їх увели в експлуатацію. За березень 2020 року нараховували амортизацію — 10750 грн.

У бухгалтерському обліку зроблено такі записи (див. таблицю 1).

Таблиця 1	№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	сума, грн
	1	Отримано апарати ШВЛ	1042 <sup>1</sup>	483	645000
	2	Уведено в експлуатацію апарати ШВЛ	1041 <sup>2</sup>	1042	645000
	3	Відображено виконання умов цільового фінансування (цільове фінансування віднесено до доходів майбутніх періодів)	483	69	645000
	4	Нараховано амортизацію (щомісяця)	23	131	10750
	5	Визнано дохід одночасно з нарахуванням амортизації	69	745	10750

#### Приклад 2

20 січня 2020 року Сазонтов І. М. переказав кошти на реконструкцію приміщення інфекційного відділення КНП "Міська клінічна лікарня № 2" (платники ПДВ) — 2 млн 400 тис. грн. Роботи з реконструкції на цю-таки суму (з ПДВ) завершено 25 березня цього року, а 27 березня — перераховано оплату підряднику й приміщення введено в експлуатацію.

Бухгалтерські проведення показано в таблиці 2.

Таблиця 2	№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	сума, грн
	1	Надійшло цільове фінансування	311	484	2400000
	2	Завершено роботи з реконструкції приміщення інфекційного відділення лікарні (підписано акт виконаних робіт)	151	631	2000000
	3	Відображено податковий кредит із ПДВ на підставі зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної	641	631	400000
	4	Нараховано компенсаційні податкові зобов'язання з ПДВ	151	641	400000
	5	Перераховано оплату за роботи з реконструкції приміщення	631	311	2400000
	6	Збільшено первісну вартість будівлі лікарні	103	151	2400000
	7	Відображено виконання умов цільового фінансування (кошти цільового фінансування віднесено до доходів майбутніх періодів)	484	69	2400000
	8	Нараховано амортизацію будівлі лікарні	23	131	95000
	9	Визнано дохід від цільового фінансування пропорційно до нарахованої амортизації в частині вартості робіт із реконструкції інфекційного відділення лікарні	69	745	25000

### Цільове фінансування майбутніх витрат: спершу - допомога, потім - витрати

У п. 17 П(С)БУ 15 зазначено, що отримане цільове фінансування визнають доходом протягом тих періодів, у яких зазнано витрат, пов'язаних із виконанням його умов.

Це правило застосовується, коли цільове фінансування *отримано*, і лише тому підприємство скерує його із зазначеною метою. Розгляньмо, які кореспонденції рахунків будуть у разі одержання натуральної та грошової благодійної допомоги.

#### Приклад 3

15 березня 2020 року КНП "Центральна районна лікарня № 4" (платник ПДВ) одержала від добровільця (Авраменка С. Г.): захисні одноразові комбінезони, рукавички нітрилові, захисні маски. Справедлива вартість цих медвиробів — 47500 грн. За березень використано медвиробів на 9580 грн.

Бухгалтерський облік цільового фінансування майбутніх витрат показано в таблиці 3.

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Таблиця 3
		Дт	Кт	сума, грн	
1	Оприбутковано отримані медвироби	2012 <sup>3</sup>	484	47500	
2	Списано медвироби, використані під час надання медичної допомоги	23	2012	9580	
3	Визнано дохід від цільового фінансування в сумі витрат	484	718	9580	

#### Приклад 4

2 квітня 2020 року Сидоренко В. С. переказав на рахунок КНП "Міська дитяча лікарня" (неплатник ПДВ) 12 тис. грн на придбання витратних матеріалів для апаратів ШВЛ. Цього-таки місяця згадані матеріали закуплено та використано на суму 1600 грн.

У бухгалтерському обліку ці операції відображають так, як показано в таблиці 4.

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Таблиця 4
		Дт	Кт	сума, грн	
1	Отримано цільове фінансування	311	484	12000	
2	Оприбутковано витратні матеріали для апаратів ШВЛ	2012	631	12000	
3	Оплачено витратні матеріали для апаратів ШВЛ	631	311	12000	
4	Використано витратні матеріали для апаратів ШВЛ під час надання медичної допомоги	23	2012	1600	
5	Визнано дохід від цільового фінансування в сумі витрат	484	718	1600	

### Цільове фінансування витрат: спочатку - витрати, потім - допомога

У п. 19 П(С)БО 15 сказано: цільове фінансування для компенсації витрат (збитків) підприємства визнають дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

У цьому разі цільове фінансування надходить не до здійснення витрат, пов'язаних із виконанням умов цільового фінансування, а після — на відшкодування цих витрат. Тобто дохід від цільового фінансування визнають, коли на рахунок підприємства надійшли цільові кошти.

#### Приклад 5.

19 березня 2020 року КНП "Центральна міська лікарня № 1" (платник ПДВ) одержало послуги з поточного ремонту боксів і напівбоксів для інфекційних хворих вартістю 144000 грн. За зверненням КНП до ТОВ "Тоназ" останнє зобов'язалося відшкодувати вартість ремонту. Гроші отримано 2 квітня того-таки року.

Бухгалтерський облік у КНП має такий вигляд (див. таблицю 5).

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Таблиця 5
		Дт	Кт	сума, грн	
1	Завершено ремонтні роботи (підписано акт виконаних робіт)	91	631	120000	
2	Відображено податковий кредит із ПДВ на підставі зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної	641	631	24000	
3	Нараховано компенсаційні податкові зобов'язання з ПДВ	91	641	24000	
4	Відображено заборгованість доброчинця з відшкодування витрат на ремонтні роботи	377	484	144000	
5	Визнано дохід на суму цільового фінансування	484	718	144000	
6	Отримано цільове фінансування	311	377	144000	
7	Оплачено ремонтні роботи	631	311	144000	

3 КНП увело субрахунок 2012 "Медикаменти та перев'язувальні матеріали", на який перенесло залишки з бюджетного субрахунку 1512 "Медикаменти та перев'язувальні матеріали".

### Кошти попрямували наліво... - чим це загрожує?

Погляньмо, хто може контролювати використання лікарнею коштів цільового фінансування. Перед нами такі "фігури":

- доброчинець;
- громадськість;
- податківці;
- органи державного фінансового контролю.

**Доброчинець** або уповноважені ним особи мають право контролювати цільове використання благодійного пожертвування, зокрема на користь третіх осіб (ч.ч. 6 і 7 ст. 6 Закону про благодійність). І якщо бенефіціар благодійного пожертвування порушив мету, строки й порядок його використання або частину з них, доброчинець або його правонаступник мають право у встановленому цим Законом порядку змінити бенефіціара. Тому ми й підкресливали, що

відповідальному доброчинцю доцільно все-таки укласти письмовий договір, у якому й сформулювати мету, строки, порядок використання благодійної допомоги (пожертвування), а також контрольно такого використання.

**Громадськість** також відіграє важливу роль. У законодавчому полі нашої країни є ось такий цікавий документ, як наказ № 848. Він вимагає, щоб лікарні оприлюднювали інформацію про надходження і використання благодійних пожертвувань від фіз- та юросіб:

- щокварталу не пізніше 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом;
- на території закладу охорони здоров'я в загальнодоступному місці, а також на офіційних сайтах закладу охорони здоров'я та/або структурних підрозділів із питань охорони здоров'я обласних і Київської міської держадміністрацій.

Ця інформація має містити (*див.* додаток до наказу № 848):

- від кого, коли і які отримано благодійні пожертвування (суми, перелік і вартість товарів і послуг у натуральній формі);
- у який спосіб використано отримані благодійні пожертвування (напрями витрачання коштів, перелік і вартість використаних товарів і послуг).

МОЗ України вельми серйозно ставиться до такого інформування громадськості. Про те, що керівникам структурних підрозділів із питань охорони здоров'я місцевих держадміністрацій і керівникам закладів охорони здоров'я належить дотримувати вимог наказу № 848, він навіть нагадав у своєму листі від 08.08.18 р. № 09-06/588/2018, стверджуючи, що "послідовно провадить політику максимальної прозорості й відкритості як дієвого механізму запобігання корупції". А ось запитання — що робити громадськості за виявлення зловживань керівництва лікарні, тут не обговорюватимемо — певні механізми одначе є.

**Податківці** інформацію про благодійну допомогу черпають зі Звіту неприбутківця. Як уже ми згадували, надходження у вигляді благодійної допомоги зазначають у **рядку 1.6.1** частини I цього Звіту.

А ось використання благодійної допомоги лікарня має показати в **рядку 2.3** частини II Звіту неприбутківця. Це буде вартість активів (коштів або майна), вартість товарів (робіт, послуг) на реалізацію мети й напрямів діяльності лікарні. Якщо до лікарні завітають із перевіркою податківці (автор сподівається, що відбудеться це нескоро) і виявлять "не той напрям" витрачання отриманих коштів/майна, тут уже до нарахування податку на прибуток, а також штрафних санкцій і пені — один крок. І, нарешті, чи можуть до лікарні прискіпатися стосовно благодійної допомоги **органи державного фінансового контролю?**

Заклади охорони здоров'я, які стали КНП, не є розпорядниками бюджетних коштів, але виступають їх одержувачами. Розпорядник бюджетних коштів уповноважує їх здійснювати заходи, передбачені бюджетною програмою, наділяючи належними коштами з бюджету. Тому КНП мають чітко розмежовувати надходження з бюджету та з інших джерел. Відповідно, і звітувати потрібно за кожним видом надходження.

Контроль на підприємствах, які підживлюються з бюджетів усіх рівнів, здійснює Держаудитслужба. Але він спрямований на оцінювання використання бюджетних коштів. У нашому випадку про жодні бюджетні кошти не йдеться. Щоправда, органам Казначейства й розпорядникам вищого рівня подають так званий Звіт про надходження й використання коштів, отриманих з інших джерел власних надходжень (фф. № 4-2д, № 4-2м). Ці форми містяться в додатку 3 до Порядку № 44. Саме там є **рядок 020** для інформації про одержані благодійні внески, гранти, подарунки. Але відображають їх лише ті одержувачі бюджетних коштів, які отримали передбачене кошпорисами (планами використання бюджетних коштів). У нашій ситуації такого не спостерігається.

Сподіваємося, усе, отримане від небайдужих фізичних та юридичних осіб, лікарні використають із максимальною користю. Адже перемоги COVID-19 можна лише спільними зусиллями!

Джерело: [ВСЕ ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК](#)

При використанні матеріалів сайту donop.ua посилання обов'язкове.