

УДК 657.22:65

## ЦІЛЬОВЕ ФІНАНСУВАННЯ: ПОДАТКОВО-БУХГАЛТЕРСЬКІ АСПЕКТИ

**І. В. Ткаченко**

Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського  
вул. Першотравнева, 20, 39600 м. Кременчук, Україна. E-mail: [tirina@e-mail.ua](mailto:tirina@e-mail.ua)

Розглянуто поняття цільового фінансування та цільових надходжень, їхні джерела та напрями використання. Визначено основні завдання організації обліку і контролю цільового фінансування. Досліджено переваги застосування пільгової ставки з податку на прибуток, порядку використання грошових коштів, звільнених від оподаткування та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** цільове фінансування, пільгове оподаткування, вивільнені грошові кошти, безоплатно одержані активи.

## SPECIAL PURPOSE FUNDING: TAX AND ACCOUNTING ASPECTS

**I. Tkachenko**

Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyy National University  
vul. Pershotravneva, 20, 39600, Kremenchuk, Ukraine. E-mail: [tirina@e-mail.ua](mailto:tirina@e-mail.ua)

The concepts of special purpose funding and target financing with their sources and targets are considered. The main tasks for the account organization and special purpose funding control are determined. The advantages from using reduced rate for income tax, tax free funds use priority, and their deposits on business accounts.

**Key words:** special purpose funding, preferential tax treatment, released capital, donated assets.

## ЦЕЛЕВОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ: НАЛОГОВО-БУХГАЛТЕРСКИЕ АСПЕКТЫ

**И. В. Ткаченко**

Кременчугский национальный университет имени Михаила Остроградского  
ул. Первомайская, 20, 39600 м. Кременчуг, Украина. E-mail: [tirina@e-mail.ua](mailto:tirina@e-mail.ua)

Рассмотрены понятия целевого финансирования и целевых поступлений, их источники и направления использования. Определены основные задания организации учета и контроля целевого финансирования. Исследованы преимущества применения льготной ставки по налогу на прибыль, порядка использования денежных средств, освобожденных от налогообложения и их отражение на счетах бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** целевое финансирование, льготное налогообложение, высвобождены денежные средства, безвозмездно полученные активы.

**АКТУАЛЬНІСТЬ РОБОТИ.** Прийняття Податкового кодексу суттєво вплинуло на організацію податкового та бухгалтерського обліку на підприємствах, зокрема обліку коштів цільового фінансування. Відповідно, від правильності відображення в бухгалтерському обліку операцій цільового фінансування залежить достовірне розкриття статей фінансової звітності та податкові наслідки здійснених операцій.

Метою дослідження є вивчення бухгалтерських та податкових правил стосовно відображення в обліку коштів цільового фінансування.

**МАТЕРІАЛ І РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ.** Цільове фінансування та цільові надходження в економічній літературі характеризуються як кошти, отримані підприємством для здійснення заходів цільового призначення, що зумовлює необхідність організації їх окремого обліку і контролю за використанням.

Кошти цільового фінансування можуть надходити як асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб, гуманітарна допомога.

Напрямами використання цільових надходжень можуть бути: утримання дитячих установ, підготовка кадрів, науково-дослідницькі роботи, винахідництво та інші цілі. Цільові кошти мають

використовуватися тільки за призначенням і відповідно до встановлених кошторисів.

Вищенаведене дає можливість визначити, що цільове фінансування – це забезпечення підприємств грошовими коштами з визначених джерел на конкретні цілі. Кошти цільового фінансування і цільових надходжень витрачаються в суворій відповідності до встановлених кошторисів. Забороняється використання цільових коштів не за призначенням та направлення інших коштів на потреби, фінансування яких має здійснюватись тільки за рахунок цільових джерел.

Основними завданнями організації обліку і контролю цільового фінансування та цільових надходжень є:

- узагальнення інформації про наявність та рух коштів, які призначені для здійснення заходів цільового призначення;

- контроль за використанням цільових надходжень за відповідними напрямами;

- своєчасне документальне оформлення операцій з цільового фінансування та цільових надходжень;

- узагальнення інформації про обсяги цільового фінансування та цільових надходжень.

До основних питань щодо цільового фінансування і надходжень, які можуть наводитись

у наказі про облікову політику підприємства, відносять такі:

- основні джерела та напрями цільового фінансування і цільових надходжень;
- документообіг з цільового фінансування і цільових надходжень;
- звітність з використання цільового фінансування і цільових надходжень;
- особливості надходження та використання цільового фінансування і цільових надходжень;
- процедури поточного контролю за надходженням та використанням цільового фінансування і цільових надходжень;
- структурні підрозділи (відділи), які використовують кошти цільового фінансування і цільових надходжень.

Кошти цільового фінансування та цільових надходжень формуються за рахунок лише зовнішніх цільових надходжень. У разі нецільового використання таких коштів відповідальні особи несуть відповідальність з усіма наслідками, що випливають, і в такому разі кошти підлягають поверненню тим, хто їх вносив [1].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо. Облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога) ведеться на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Кошти цільового призначення, отримані підприємством для фінансування певних заходів, відображаються за кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», а суми, використані за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум відображається за дебетом цього рахунку. Після набрання чинності Наказом № 664 рахунок 48 доповнено такими субрахунками:

- 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування». На цьому субрахунку підприємства мають вести облік коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток, та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства;
- 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів», його призначено для обліку коштів, отриманих з бюджету та державних цільових фондів, та їх використання;
- 483 «Гуманітарна допомога», тут здійснюється облік надходження та використання гуманітарної допомоги;
- 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень», його призначено для обліку надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 48.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень. Кредитове сальдо цього рахунку відображає залишок зобов'язання підприємства щодо виконання певних умов фінансування цільовими коштами.

На рахунку 48 відображаються різні види субсидій та дотацій як у вигляді вказаних вище надходжень, так і у вигляді фіскальних пільг та інших економічних привілеїв.

ПКУ передбачено коло пільг з податку на прибуток. Відповідно до п. 30.1 ПКУ їх поділяють на такі види:

- звільнені від оподаткування прибутку певні види діяльності або операції;
- оподаткування прибутку за більш низькою ставкою (зокрема, за ставкою 0 %).

Відповідно до п. 154.6 ст. 154 розділу III ПКУ від 02.12.2010 р. № 2755-VI визначено, що на період з 01.04.2011 р. до 01.01.2016 р. застосовуватиметься ставка 0 % для платників податку на прибуток, в яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує трьох мільйонів гривень і нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати працівників, які знаходяться з платником податку в трудових відносинах, є не меншим двох мінімальних заробітних плат, розмір якої встановлений законом і які відповідають одному з наступним критеріїв:

- створені у встановленому законом порядку після 1 квітня 2011 року;
- діючі, в яких протягом трьох поступових попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх створення минуло менше трьох років) щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та в яких середньооблікова чисельність працівників протягом цього періоду не перевищувало 20 осіб;

– які були зареєстровані платниками єдиного податку у встановленому законодавством порядку в період до набрання чинності діючого НКУ і у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) складав до одного мільйона гривень та середньооблікова кількість працівників не перевищувала 50 осіб [2].

Вивільнені від оподаткування грошові кошти вважаються коштами цільового фінансування. Цільове фінансування - це кошти чи майно, які надходять на фінансування та здійснення конкретних програм чи заходів, і їх використання та забезпечення статутної діяльності обумовлені окремими законодавчими, нормативними актами, а також статутними документами.

Цільове фінансування – спрямування фінансових ресурсів на певні, чітко визначені потреби (заходи).

Для підприємств, які отримали пільгу – звільнення від оподаткування прибутку, Порядком

№ 299 передбачено механізм витрачання вивільнених від оподаткування грошових коштів [3].

По-перше, існує перелік шляхів цільового використання вивільнених грошових коштів:

- збільшення обсягів виробництва (надання послуг);
- переоснащення матеріально-технічної бази;
- впровадження новітньої технологій, пов'язаних з основною діяльністю платника податку;
- повернення кредитів, що використані на вищевказані цілі, та сплату процентів за ними [2].

По-друге, з метою податкового контролю за цільовим використанням вивільнених від оподаткування коштів, створено окремий субрахунок 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування» до рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» [4].

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» цільове фінансування не признають доходом доти, доки не з'явиться підтвердження, що воно буде отримано і підприємство виконає умови за таким фінансуванням, а вже отримане фінансування (наприклад, вивільнені грошові кошти) визнають доходом протягом тих періодів, в яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування [5].

Облік вивільнених грошових коштів на рахунках бухгалтерського обліку наведений у табл. 1.

Таблиця 1 – Облік вивільнених грошових коштів

№	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Нараховано податкове зобов'язання з податку на прибуток	98	64
2	Відображена сума вивільнених від оподаткування грошових коштів у зв'язку з використанням відповідної пільги з податку на прибуток	64	481
3	Відображено витрати, понесені на обумовлені цілі (збільшення обсягів виробництва, переоснащення матеріально-технічної бази, впровадження новітньої технологій)	23, 91, 92, 93, 94, 95, 15	66, 65, 20, 22, 63, 68, 13
4	Визнано дохід від цільового фінансування, відносно якого було здійснено витрати	481	719, 74

З метою оподаткування «суми вивільнених від оподаткування грошових коштів визнаються доходами одночасно з визнанням витрат, що понесені за

рахунок цих грошових коштів, в розмірі таких витрат» [1].

По-третє, підприємства, звільнені від оподаткування, мають складати звіт про використання вивільнених коштів за формою, затвердженою Державною податковою службою; подавати зазначений звіт відповідному органу державної податкової служби разом з декларацією з податку на прибуток підприємств.

Відповідно до статті 137 Податкового кодексу доходом у разі отримання коштів цільового фінансування з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів визнається:

1) сума коштів, що дорівнює частині амортизації об'єкта інвестування (основних засобів, нематеріальних активів), пропорційній долі отриманого платником податку з бюджету або за рахунок кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України, цільового фінансування капітальних інвестицій у загальній вартості таких інвестицій в об'єкт;

2) цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому певних заходів – з моменту його фактичного отримання;

3) цільове фінансування, крім випадків, зазначених вище, протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

На рахунках бухгалтерського обліку введення в експлуатацію об'єктів основних засобів за рахунок гуманітарної допомоги відображаються за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» та кредитом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Одночасно з відображенням нарахованої амортизації таких об'єктів щомісяця формується проводка: дебет рахунку 48 «Цільове фінансування» та кредит рахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів». Загальна схема бухгалтерських проведення представлена в таблиці 2.

Таблиця 2 – Облік цільового фінансування на придбання необоротного активу

№	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Отримано цільове фінансування на придбання основного засобу	31	48
2	Перераховано аванс постачальнику основного засобу	15	31
3	Отримано та введено в експлуатацію основний засіб	10	15
4	Нарахована амортизація основного засобу	23, 91, 92, 93, 94	13
5	Поступово списане цільове фінансування в сумі амортизації	48	74

Отже, суми цільового фінансування списуються поступово протягом терміну експлуатації необоротного активу. Відповідно, за кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування», відображаються зобов'язання підприємства перед особою, від якої отримано цільове фінансування.

ВИСНОВКИ. Прийняття Податкового кодексу передбачає зближення податкового та бухгалтерського обліку, що дасть змогу складати податкові декларації за даними бухгалтерського обліку. Такий взаємозв'язок потребує ретельного підходу до документального оформлення отриманого цільового фінансування, контролю за використанням цих коштів та їх відображення в бухгалтерському обліку.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): Монографія. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.
2. ПКУ – Податковий кодекс України.
3. Порядок № 299 – Порядок використання коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням відповідно до пунктів 15, 17–19 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України пільг з податку на прибуток підприємств, затверджений Постановою КМУ від 28.02.2011 р. № 299.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 372 від 18.03.2011 р.

#### REFERENCES

1. Sopko V. Record-keeping of capital of enterprise (propert, passive voices): Monograph. – K.: Center of educational literature, 2006. – 312 p. [in Ukrainian].
2. Internal revenue code of Ukraine [in Ukrainian].
3. Order № 299 is Order of the use of the money disengaged from taxation in connection with на-данням in accordance with points 15, to a 17–19 subdivision of 4 divisions of XX «Transitional positions» of the Internal revenue code of Ukraine of privileges from an income tax, ratified by Resolution of KМУ from 28.02.2011 p. enterprises. № 299. [in Ukrainian].
4. Instruction about application of Card of accounts of record-keeping of assets, capital, obligations and economic operations of enterprises and organizations, ratified by the order of Ministry of finance of Ukraine from 30.11.99 № 291. [in Ukrainian].
5. Position (standard) of record-keeping 15 "Profit", ratified the order of Ministry of finance Ukraine from November, 29, 1999 with changes, brought in accordance with Order of Ministry of finance № 372 from 18.03.2011. [in Ukrainian].

Стаття надійшла 27.01.2012.  
Рекомендовано до друку  
д.е.н., проф. Касич А.О.