

Ткачук І.Я.кандидат економічних наук, доцент, докторант
Університету банківської справи**Tkachuk Iryna**
Banking University**ПРАВОВЕ РЕГЛАМЕНТУВАННЯ ЗДІЙСНЕННЯ ВИТРАТ
НЕПРИБУТКОВИМИ ОРГАНІЗАЦІЯМИ В УКРАЇНІ****LEGAL REGULATION OF EXPENDITURES
OF NON-PROFIT ORGANIZATIONS IN UKRAINE**

У статті розглянуто спільні та відмінні ознаки витрат неприбуткових організацій та організацій, що функціонують на комерційній основі. Розкрито причини та наслідки існування таких ознак витрат прибуткових та неприбуткових організацій, як доцільність та необхідність документарного підтвердження. Проаналізовано спеціальне законодавство, що регламентує діяльність неприбуткових організацій в Україні. Висвітлено основні вимоги до неприбуткових організацій стосовно здійснення ними витрат, що закріплені в законодавстві. Виявлено, що більшість нормативно-правових актів, що регламентують діяльність неприбуткових організацій в Україні, не визначає конкретних напрямів та особливостей використання наявних у їх розпорядженні фінансових ресурсів, а тільки підтверджує, що вони повинні бути зазначені в статуті організацій. Наголошено на тому, що відсутність спільного механізму здійснення видатків неурядовими організаціями створює можливість скоєння фінансових злочинів у сфері.

Ключові слова: неурядові організації, громадські організації, політичні партії, фінанси неурядових організацій, витрати, нормативна база, статут.

В статье рассмотрены общие и отличительные признаки расходов неприбыльных организаций и организаций, функционирующих на коммерческой основе. Раскрыты причины и последствия существования таких признаков расходов прибыльных и неприбыльных организаций, как целесообразность и необходимость документального подтверждения. Проанализировано специальное законодательство, регламентирующее деятельность неприбыльных организаций в Украине. Освещены основные требования к неприбыльным организациям по осуществлению ими расходов, которые закреплены в законодательстве. Обнаружено, что большинство нормативно-правовых актов, регламентирующих деятельность неприбыльных организаций в Украине, не определяет конкретных направлений и особенностей использования имеющихся в их распоряжении финансовых ресурсов, а только подтверждает, что они должны быть указаны в уставе организаций. Сделан акцент на том, что отсутствие общего механизма осуществления расходов неправительственными организациями создает возможность совершения финансовых преступлений в сфере.

Ключевые слова: неправительственные организации, общественные организации, политические партии, финансы неправительственных организаций, расходы, нормативная база, устав.

The article states that the effectiveness of the activities of non-governmental organizations, achievement of their statutory goals, and the formation of the segment of consumers of their services substantially depend on the financial resources coming to their disposal and on how they are distributed. It was found, that the current legislation does not contain a clear interpretation of the content of the category "costs", therefore, the approach proposed by the Tax Code of Ukraine in the version of 2013 was used for the aim of the article. The article considers the common and distinctive features of the costs of non-profit organizations and organizations operating on a commercial basis. The legal reasons and consequences of the existence of such indicators of costs of profitable and non-profit organizations as the expediency and necessity of documentary confirmation are revealed. It was found that the expediency of spending for both non-profit organizations and those operating on a commercial basis was caused by competition in the market. However, the consequences of misconduct may be different (for a business institution, inappropriate costs can lead to loss; at the same time, for a nonprofit organization, loss of the nonprofit sign may result). As for the need to document the costs, both nature and consequences are common to both types of organizations. This is due to the requirements of current legislation, which can lead to legal consequences. The special legislation regulating activities of non-profit organizations

in Ukraine is analyzed. The main requirements for non-profit organizations concerning their spending, which are enshrined in the legislation, are highlighted. It was found that most normative legal acts regulating the activities of non-profit organizations in Ukraine do not specify directions and peculiarities of the use of available financial resources at their disposal, but only indicate that they should be specified in the Statute of organizations. It was emphasized that the lack of a common mechanism for the implementation of expenditures by non-governmental organizations creates an opportunity for financial crimes in the field of non-profit organizations in Ukraine.

Key words: non-governmental organizations, public organizations, political parties, finances of non-governmental organizations, expenditures, normative base, statute.

Постановка проблеми. Ефективність діяльності неурядових організацій, досягнення ними статутних цілей, формування сегменту споживачів їх послуг суттєво залежать від фінансових ресурсів, що надходять у їх розпорядження, та від того, яким чином вони розподіляються.

В економічно розвинених країнах світу неурядові організації посідають чільне місце у виробництві суспільного продукту, відповідно, не лише існує підготовка вузькопрофільних спеціалістів, що працюють у сфері фінансів громадянського суспільства, але й здійснюються постійні наукові дослідження, присвячені цій проблематиці. В Україні ситуація дещо інша: громадянське суспільство перебуває в процесі переорієнтації з нерозвиненого зразка колишнього Радянського Союзу в розвинений європейський. Отже, суспільство тільки починає формувати запит на створення наукового продукту, присвяченого дослідженню організацій та функціонуванню фінансів громадянського суспільства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Незважаючи на те, що самі інститути громадянського суспільства є предметом дослідження різних наук, дослідження фінансів неурядових організацій в Україні не є системним та комплексним. Відповідно, основою дослідження витрат неурядових організацій є розробки вчених, що стосуються власне фінансів, а також дослідження окремих аспектів організації та функціонування власне фінансів громадянського суспільства.

Серед вітчизняних науковців, які досліджують фінанси та значну увагу приділяють фінансовим ресурсам, варто виокремити таких, як В. Баранова, О. Близнюк, І. Волохова, А. Крутова, Л. Лачкова, В. Опарін, В. Федосов, В. Хомутенко, С. Юрій, які акцентують увагу на самих фінансових ресурсах; В. Баранова, І. Волохова, П. Іжевський, О. Кошонько, В. Опарін, В. Федосов, В. Хомутенко, С. Юрій, які звертають увагу на відносини, що супроводжують рух фінансових ресурсів під час їх формування, розподілу та використання; В. Баранова, О. Близнюк, І. Волохова, А. Крутова, Л. Лачкова, В. Федосов, В. Хомутенко, С. Юрій, які зауважують про важливість кінцевої мети використання фінансових ресурсів, якою є досягнення певного рівня економічного розвитку.

Щодо власне фінансів інститутів громадянського суспільства, то певною науковою розробленістю характеризуються проблеми фінансового забезпечення діяльності громадських організацій, що представлено в працях таких науковців, як Л. Абрамов, Т. Азарова, В. Бакальчук, Л. Василенко, С. Зелінський, О. Вінніков, Д. Горелов, Н. Дехтяр, С. Дорошенко, О. Кириленко, І. Ковалевіч, В. Кодацький, Т. Мальована, О. Марченко, А. Матвійчук, В. Пашенко, О. Пильтяй, Г. Піратовський, О. Позняк, О. Рожко, П. Ситник, Л. Усаченко, А. Фоменко, Н. Швець.

Водночас питання проблем використання фінансових ресурсів неурядових організацій в Україні досі практично не досліджувалися.

Метою статті є дослідження нормативної бази та теоретико-методологічних основ використання фінансових ресурсів неурядовими організаціями в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Насамперед варто зауважити, що сьогодні у чинному законодавстві не існує єдиного підходу до трактування категорії «витрати». Наприклад, портал ВРУ zakon.rada.gov.ua пропонує 13 підходів до розуміння цієї категорії. Причому перелік містить навіть ті НПА, які втратили свою чинність. З цього переліку, на нашу думку, найбільш придатним для розуміння сутності поняття є підхід, який пропонується п. 14.1.27 ПКУ в редакції від 1 квітня 2013 р. [1]. Відповідно, під витратами розуміється «сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)» [1]. Слід зауважити, що ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» п. 14.1.27 був вилучений з ПКУ у 2015 р. [4]. Отже, сьогодні ПКУ не містить статті, яка трактує поняття «витрати» [2].

Зважаючи на це, під витратами будемо розуміти грошову оцінку затрат для виробни-

цтва товарів (надання послуг, виконання робіт) чи продукування суспільних благ, створених упродовж визначеного часу, а також таких, що мають документарне підтвердження.

Важливо зауважити, що витрати, які здійснюються неурядовими організаціями, мають як спільні ознаки з витратами комерційних підприємств, установ та організацій, так і певні особливості. Задля загального розуміння ситуації розглянемо їх детальніше.

Рис. 1 демонструє ознаки витрат неурядових організацій та організацій, що функціонують на комерційних умовах.

Існує схожість також у структурі витрат зазначених організацій, що відповідає чинному законодавству. Загальними витратами є витрати на оплату праці, витрати на сплату податків та обов'язкових платежів тощо.

Окрім цього, можна стверджувати, що існують певні принципи здійснення витрат неурядових організацій. Отже, вони здійснюються відповідно до чинного законодавства та спрямовуються на досягнення статутних цілей діяльності таких організацій.

Проте з огляду на специфіку діяльності НУО проаналізуємо детальніше спеціальне законодавство, що регламентує діяльність ІГС в Україні.

Частина спеціальних ЗУ, що регламентують діяльність ІГС, не надають деталізованої інформації стосовно напрямів використання їх коштів, а зазначають тільки, що така інформація повинна міститися в їх установчих документах. Так, ЗУ «Про професійні спілки, їх права і гарантії» вимагає конкретизації у статутах професійних спілок та їх об'єднань інформації про джерела надходження (формування) коштів профспілки

та напрями їх використання (п. 9 ст. 14) [10]; ЗУ «Про професійних творчих працівників та творчі спілки» передбачає визначення у статуті творчої спілки джерел формування майна та коштів творчої спілки і порядок їх використання (ст. 5) [9]; ЗУ «Про органи самоорганізації населення» передбачає, що у Положенні про орган самоорганізації населення зазначається порядок використання коштів та іншого майна (п. 2 ст. 12) [6].

ЗУ «Про громадські об'єднання» закріплює обов'язок для громадських об'єднань використовувати кошти за цільовим призначенням. Так, ст. 11 вказаного Закону зазначає, що статут громадського об'єднання повинен містити інформацію стосовно джерел надходження та порядку використання коштів та іншого майна ГО [5], водночас ст. 23 зобов'язує такі об'єднання (зі статусом юридичної особи), а також створені ними юридичні особи вести бухгалтерський облік, фінансову та статистичну звітність, бути зареєстрованими в органах доходів і зборів, а також сплачувати до бюджету обов'язкові платежі; готувати річні фінансові звіти із зазначенням детального аналізу доходів і витрат; здійснювати заходи контролю, щоби забезпечити зарахування і витрачання повністю всіх коштів у спосіб, що узгоджується з цілями та завданнями заявленої діяльності громадського об'єднання [5].

До того ж цією статтею передбачено, що громадські об'єднання, які отримують фінансову підтримку за рахунок коштів Державного бюджету України, місцевих бюджетів, зобов'язані подавати та оприлюднювати звіти про цільове використання цих коштів відповідно до закону [5].

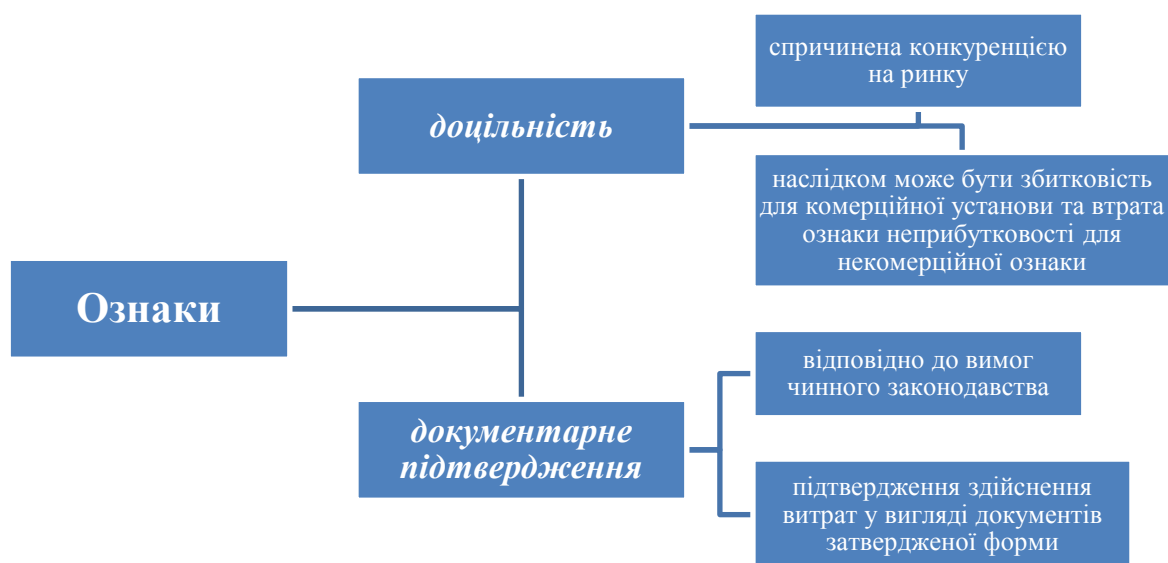


Рис. 1. Природа та наслідки спільних ознак витрат для неурядових організацій та організацій, що функціонують на комерційній основі

Джерело: розроблено автором

У п. 2. ст. 13 ЗУ «Про організації роботодавців» зазначається, що статут організації роботодавців, об'єднання роботодавців повинен містити «джерела формування і порядок використання коштів та майна організації роботодавців, об'єднання організацій роботодавців» [7]. Водночас п. 2. ст. 32 вказаного ЗУ зазначає, що порядок формування й використання майна та коштів організацій роботодавців, їх об'єднань визначаються їх статутами або рішеннями керівних органів [7]. Отже, відповідно до чинного законодавства, організації роботодавців мають більше свободи під час формування та використання майна та коштів.

Законодавство, що регулює благодійну діяльність, є дещо жорсткішим. Так, відповідно до п. 2 ст. 14 ЗУ «Про благодійну діяльність та благодійні організації», установчі документи благодійної організації (якими, згідно з п. 1 цієї ж статті, є статут [3]) повинні містити інформацію про цілі та сфери благодійної діяльності [3]. Ця інформація фактично визначає цільове використання коштів благодійних організацій, адже ЗУ передбачено, що ці організації повинні використовувати кошти згідно з цілями та сферами благодійної діяльності. До того ж благодійні організації, на відміну від інших досліджуваних нами ОГС, керуються чітким законодавчим регламентуванням використання благодійних грантів та ендавментів, які надаються у їх розпорядження. Стаття 6 ЗУ зазначає, що благодійна організація може отримати цільову допомогу у формі валютних цінностей, яка має бути використана бенефіціаром протягом строку, визначеного благодійником (така допомога називається благодійним грантом). Окрім цього, передбачено, що суми валютних цінностей благодійного гранту, цільове використання яких не відбулося протягом строку, визначеного благодійником, підлягають поверненню благодійнику як поворотна фінансова допомога [3].

Стаття 5 ЗУ серед видів благодійної діяльності благодійних організацій передбачає також інноваційний для України метод залучення фінансових ресурсів, а саме використання ендавментів. Стаття 9 ЗУ визначає конкретні напрями використання процентів та дивідендів від благодійних ендавментів, а саме надання благодійної допомоги бенефіціарам, визначеним благодійниками або уповноваженими ними особами; виконання благодійних програм; здійснення спільної благодійної діяльності.

Цією ж статтею визначено, що зміни цілей, порядку та строків використання благодійного ендавменту можливі лише на підставі згоди благодійника або його правонаступників, а також за рішенням суду, якщо благодійний ендавмент

створено на підставі заповіту [3]. Важливо, що законодавець обмежує можливість розпорядників коштів благодійних організацій використовувати їх на адміністративні витрати, а саме статтею 16 ЗУ, в якій зазначається, що розмір адміністративних витрат благодійних організацій не може перевищувати 20% доходу цієї організації в поточному році [3].

До того ж ЗУ «Про благодійну діяльність і благодійні організації» забороняє благодійним організаціям надавати благодійну допомогу політичним партіям (п. 3 ст. 3) [3].

ЗУ «Про свободу совісті та релігійні організації» не передбачає виділення конкретних напрямів, на які можуть спрямовуватися кошти релігійних організацій, а лише зазначає, що у власності релігійних організацій можуть бути «кошти та інше майно, необхідне для забезпечення їх діяльності» (ст. 18) [11]. Таким чином, можна зробити висновок, що кошти, які є у розпорядженні релігійних організацій, повинні мати цільове призначення використання, що полягає у забезпеченні їх діяльності. Окрім цього, важливо, що релігійні організації не беруть участі в діяльності політичних партій і не надають політичним партіям фінансової підтримки (ст. 5) [11].

Стаття 8 ЗУ «Про політичні партії України» зазначає, що у статуті політичної партії повинна міститися інформація про джерела матеріальної та фінансової підтримки політичної партії, її місцевих організацій, порядок здійснення витрат політичної партії [8]. Згідно зі статтею 14 ЗУ держава гарантує право політичних партій на кошти та інше майно для здійснення своїх статутних завдань. Причому зазначається, що право володіти, користуватися та розпоряджатися рухомим і нерухомим майном, коштами, обладнанням, транспортом, набуття яких не забороняється законами України, політичні партії мають саме задля здійснення своїх статутних завдань [8].

Політичні партії мають право на співпрацю з іншими громадськими об'єднаннями, проте є певні особливості, які пов'язані, зокрема, з особливим статусом самих політичних партій та державним контролем за їх діяльністю. Так, наприклад, політичним партіям дозволено ідейним, організаційним та матеріальним чином підтримувати молодіжні, жіночі та інші об'єднання громадян (ст. 12) [8], проте їм заборонено отримувати кошти від інших політичних партій (ст. 15) [8]. Цікаво, що в цьому разі правопорушенням вважається саме отримання допомоги, тоді як про її надання в ЗУ «Про політичні партії в Україні» не йдеться (ст. 15) [8].

Висновки з проведеного дослідження. Аналіз нормативної бази, що регламентує діяльність неурядових організацій в Україні загалом та здійснення ними витрат зокрема, вказує на

відсутність єдиного підходу законодавця в цій сфері. Так, специфічне законодавство не містить спільного алгоритму формування рекомендацій чи вимог до неурядових організацій стосовно здійснення ними витрат. Така ситуація є суттєвим недоліком та створює значний виклик для вузькопрофільних спеціалістів, що працюють у неприбутковому секторі, оскільки ускладнює не тільки можливість зміни місця роботи в межах сектору, але й здійснення фінансових трансакцій між різними неприбутковими організаціями.

Окрім того, важливо відзначити, що законодавство, що регламентує діяльність неурядових організацій в Україні, не містить чітко визначених напрямів використання наявних у розпорядженні цих організацій фінансових ресурсів. Відповідно, залишається простір для фінансового зловживання та маніпуляцій.

З огляду на вищесказане важливо здійснювати подальше дослідження витрат неурядовими організаціями з практичного боку для визначення закономірностей у їх здійсненні та формування пропозицій стосовно оптимізації.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 1 квітня 2014 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20130401/sp:wide:max100#n303> (дата звернення: 26.07.2019).
2. Податковий кодекс України : Закон України від 1 липня 2019 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/sp:wide:max100#n259> (дата звернення: 26.07.2019).
3. Про благодійну діяльність та благодійні організації : Закон України від 6 листопада 2019 р. № 5073-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17> (дата звернення: 26.07.2019).
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 1 січня 2017 р. № 71-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19/sp:wide:max100#n58> (дата звернення: 26.07.2019).
5. Про громадські об'єднання : Закон України від 22 липня 2018 р. № 4572-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4572-17> (дата звернення: 26.07.2019).
6. Про органи самоорганізації населення : Закон України від 4 листопада 2018 р. № 2625-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2625-14> (дата звернення: 26.07.2019).
7. Про організації роботодавців, їх об'єднання, права і гарантії їх діяльності : Закон України від 2 листопада 2016 р. № 5026-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5026-17> (дата звернення: 26.07.2019).
8. Про політичні партії в Україні : Закон України від 1 жовтня 2018 р. № 2365-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2365-14> (дата звернення: 26.07.2019).
9. Про професійних творчих працівників та творчі спілки : Закон України від 4 листопада 2018 р. № 554/97-ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/554/97-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 26.07.2019).
10. Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності : Закон України від 4 листопада 2018 р. № 1045-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-14> (дата звернення: 26.07.2019).
11. Про свободу совісті та релігійні організації : Закон України від 31 січня 2019 р. № 987-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/987-12> (дата звернення: 26.07.2019).

References:

1. Tax code of Ukraine. Law of Ukraine № 2755-VI (2014, April 1). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20130401/sp:wide:max100#n303> (in Ukrainian)
2. Tax code of Ukraine. Law of Ukraine № 2755-VI (2019, July 1). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/sp:wide:max100#n259> (in Ukrainian)
3. Law of Ukraine on charitable activities and charitable organizations № 5073-VI (2016, October 6). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17> (in Ukrainian)
4. Law of Ukraine on Amendments to the Tax Code of Ukraine and certain legislative acts of Ukraine on tax reform № 71-VIII (2017, January 1). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19/sp:wide:max100#n58> (in Ukrainian)
5. Law of Ukraine on public associations № 4572-VI (2018, July 22). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4572-17> (in Ukrainian)
6. Law of Ukraine On the bodies of self-organization of the population № 2625-III (2018, November 4). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2625-14> (in Ukrainian)
7. Law of Ukraine On Employers' Organizations, Their Associations, Rights and Guarantees of Their Activities № 5026-VI (2016, November 2). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5026-17> (in Ukrainian)

8. Law of Ukraine on Political Parties in Ukraine № 2365-III (2018, October 1). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2365-14> (in Ukrainian)
9. Law of Ukraine on Professional Creative Workers and Creative Unions № 554/97-ВР. (2018, November 4). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/554/97-%D0%B2%D1%80> (in Ukrainian)
10. Law of Ukraine On Trade Unions, Their Rights and Guarantees of Activities № 1045-XIV (2018, November 4). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-14> (in Ukrainian)
11. Law of Ukraine on Freedom of Conscience and Religious Organizations № 987-XII (2019, January 31). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/987-12> (in Ukrainian)