

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ РЕЛІГІЙНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ В КОНТЕКСТІ ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ

Бочков П.В.

*кандидат юридичних наук, доктор теології
професор кафедри теології та християнської комунікації
Міжрегіональна Академія управління персоналом
м. Київ, Україна
ORCID:<https://orcid.org/0000-0002-3218-6706>
e-mail: kostenko_sa@ukr.net*

Бочков П. В. Актуальні питання обліку та оподаткування підприємств релігійних організацій в контексті понятійного апарату.

Стаття присвячена питанням організації та проведення обліку та оподаткування на підприємствах релігійних організацій, розкриває правовий аспект їх проведення та визначає сучасні проблематичні сегменти зазначеного виду діяльності. Окреслює доцільність та необхідність оновлення понятійного апарату організаційних облікових процедур та процесів оподаткування, розкриває авторське бачення змістовності дефініцій «облікова політика» та «податкові правовідносини в релігійній діяльності». Наведено обґрунтування доцільності їх адаптації при організації обліку та оподаткування на підприємствах релігійних організацій. Розкриває окремі питання оподаткування діяльності даних підприємств та визначає існуючі сегменти даного процесу в релігійній діяльності. Включає авторське бачення напрямків покращення процедур обліку та оподаткування на підприємствах релігійних організацій.

Процеси обліку та оподаткування підприємств релігійних організацій відзначаються певною особливістю, котра витікає з мети та призначення їх. За класичним визначенням релігійна організація представляє собою організацію, яка утворюється з метою задоволення релігійних потреб громадян сповідувати і поширювати віру і діють відповідно до своєї ієрархічної та інституційної структури. У відповідності із чинним законодавством діяльність даних підприємств, у більшості випадків, представлена правилами обліку та оподаткування, що притаманні неприбутковим організаціям.

Однією з складових неприбуткових організацій, згідно законодавства України виступають підприємства релігійних організацій, які мають свої особливості організації ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та проведення процедур оподаткування. Проведені дослідження вказали на існування низки ще не до кінця врегульованих питань, особливо у складі понятійного апарату, що впливає на проведення облікових процедур та процедур оподаткування релігійної діяльності. З метою вдосконалення зазначених процедур до складу понятійного апарату запропоновано обрати такі понятійні категорії як «облікова політика підприємств релігійних організацій» та «податкові правовідносини в релігійній діяльності». Їх адаптація надасть можливість не лише більш предметно підійти до організації обліку та процедур оподаткування діяльності підприємства релігійних організацій, а й отримати можливість забезпечення якісних сегментів їх проведення в майбутньому.

Ключові слова: організація обліку, облікові процедури, облікова політика, процес оподаткування, неприбуткова організація, податковий платіж

Bochkov P. Current issues of accounting and taxation of enterprises of religious organizations in the context of the conceptual apparatus.

The article is devoted to the organization and accounting and taxation of enterprises of religious organizations, reveals the legal aspect of their implementation and identifies current problematic segments of this activity. Outlines the expediency and necessity of updating the conceptual apparatus of organizational accounting procedures and taxation processes, reveals the author's vision of the content of the definitions of "accounting policy" and "tax relations in religious activities." The substantiation of expediency of their adaptation at the organization of the account and the taxation at the enterprises of the religious organizations is resulted. Reveals some issues of taxation of these enterprises and identifies existing segments of this process in religious activities. Includes the author's vision of ways to improve accounting and taxation procedures at the enterprises of religious organizations.

The processes of accounting and taxation of enterprises of religious organizations are marked by a certain feature that stems from the purpose and purpose of them. According to the classical definition, a religious organization is an organization that is formed to meet the religious needs of citizens to profess and spread the faith and act in accordance with its hierarchical and institutional structure. In accordance with current legislation, the activities of these enterprises, in most cases, are represented by the rules of accounting and taxation, which are inherent in non-profit organizations.

One of the components of non-profit organizations, according to the legislation of Ukraine are enterprises of religious organizations, which have their own characteristics of the organization of accounting, financial reporting and tax procedures. The research indicated the existence of a number of unresolved issues, especially in the conceptual framework, which affects the conduct of accounting procedures and procedures for the taxation of religious activities. In order to improve these procedures, it is proposed to choose such conceptual categories as "accounting policy of enterprises of religious organizations" and "tax relations in religious activities". Their adaptation will provide an opportunity not only to take a more substantive approach to the organization of accounting and tax procedures of religious organizations, but also to be able to ensure quality segments of their conduct in the future.

Key words: accounting organization, accounting procedures, accounting policy, taxation process, non-profit organization, tax payment.

Постановка проблеми. Проблеми обліку та оподаткування підприємств релігійних організацій не втрачають своєї актуальності. Це пов'язано з відсутністю пакету законодавчих регуляторів, котрі би комплексно надали правовий інформаційний ресурс для проведення зазначених процедур. У більшості випадків законодавець окреслює правила ведення обліку та оподаткування неприбуткових організацій та при цьому включає до їх складу підприємства релігійних організацій. Проте, в реаліях сьогодення підприємства релігійних організацій потребують таких правових регуляторів, котрі би могли більш деталізовано забезпечити проведення не лише облікових процедур, а й формувати облікову політику, котра буде покладена в основу організації обліку взагалі. Безперечним є той факт, що законодавець надав правовий регулятор по формуванню облікової політики, проте її складові в контексті неприбуткових організацій розкрито доволі обмежено. Окремою проблемою постає питання проведення податкових процедур підприємствами релігійних організацій. Законодавець періодично надає інформацію по проведенню процедур оподаткування підприємств релігійних організацій, проте вона не створює комплексного підходу та має епізодичний характер. Крім того потребує осучаснення понятійний апарат, який супроводжує облікові процедури та процедури оподаткування операцій, що проводять підприємства даного виду. Враховуючи зазначене, ми вважаємо, обраний напрямок дослідження є не лише актуальним, а й сучасним в плані низки проблем, які підлягають негайному вирішенню в діяльності підприємств релігійних організацій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми проведення облікових процедур та процедур оподаткування підприємств релігійних організацій не втрачають своєї актуальності та постійно знаходять своє відображення в наукових дослідженнях провідних науковців, виступають предметом дискусій та присвячуються особливостям функціонування зазначених суб'єктів. Разом з тим, в наукових дослідженнях вчені обмежено висвітлюють специфіку зазначених процедур та вирішення поставлених проблем висвітлюють в межах лише поставлених завдань. Проте варто відзначити активність науковців з позиції загальних характеристик як облікових процедур, так і процедур оподаткування, однак з урахуванням реалій сьогодення. Так, специфічні особливості облікових сегментів та процесів оподаткування різних підприємств знайшли своє відображення в монографічних дослідженнях таких науковців як М.В. Корягіна та П.О. Куцик [1], Я.В. Олійник [2], В.М. Жук [3], Т.М. Сторожук, Б.М.

Занько, О.П. Колісник [4], В.А. Кулик [5], І.І. Огороднікова, Д.М. Серебрянський, О.М. Смірнова, М.В. Стадник та Ю.І. Турянський [6], К.П. Проскура [7] та інші. У своїх дослідженнях науковці надають вирішення окремих проблем обліку та оподаткування підприємств різної галузевої належності проте доволі обмежено висвітлюють зазначені процедури в контексті діяльності неприбуткових організацій до складу яких законодавцем включено релігійні організації.

Метою статті є огляд актуальних питань обліку та оподаткування підприємств релігійних організацій, а особливий акцент такого огляду – можливість приділення уваги оновленню змістовності дефініцій, котрі супроводжують дані процеси, з урахуванням існуючих наукових позицій вчених.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проведені дослідження вказали на існування в діяльності підприємств релігійних організацій низки невирішених проблем, котрі підлягають вивченню з метою покращення проведення процедур обліку та оподаткування. Безумовно, науковці в проведених дослідженнях торкаються різних питань обліку та проблем оподаткування підприємств релігійних організацій, проте обмежують їх сферу з позиції оновлення понятійного апарату даних процедур. Таке явище вплинуло на вибір напрямку дослідження та підкреслює його сучасність.

Виклад основного матеріалу дослідження. Процеси обліку та оподаткування підприємств релігійних організацій відзначаються певною особливістю, котра витікає з мети та призначення їх. За класичним визначенням релігійна організація представляє собою організацію, яка утворюється з метою задоволення релігійних потреб громадян сповідувати і поширювати віру і діють відповідно до своєї ієрархічної та інституційної структури. До складу релігійних організацій зараховують релігійні громади, управління і центри, монастирі, релігійні братства, місіонерські товариства (місії) духовні навчальні заклади, а також об'єднання, що складаються з вищезазначених релігійних організацій.

У відповідності з законодавчою базою України діяльність даних підприємств, у більшості випадків, представлена правилами обліку та оподаткування, що притаманні неприбутковим організаціям. Законодавець не лише висуває вимоги до ведення облікових процедур та проведенню оподаткування діяльності, а перш за все, розкриває специфічні риси неприбуткової організації. Так, відповідно до пп. 133.4.1 Податкового кодексу України [8] (далі – ПКУ), неприбутковим підприємством, установою та організацією (далі – Н (п.у.о)) є Н (п.у.о), що одночасно відповідає таким вимогам:

- утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;
- установчі документи якої містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;
- установчі документи якої передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення);
- внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Слід зазначити, що певні зміни щодо реєстрації релігійних організацій як Н (п.у.о) було внесено листом Державної фіскальної служби України від 21.03.2018 року № 7519/3914–26-18/8.4.3 [9]. Відповідно до зазначеного Листа до релігійних організацій належать неприбуткові організації за кодом організаційно-правової форми 825 «релігійні організації». При цьому, статтею 19 Закону України від 23.04.1991 № 987-ХІІ [10] встановлено, що релігійні організації мають право для виконання своїх статутних завдань засновувати видавничі, поліграфічні, виробничі, реставраційно-будівельні, сільськогосподарські та інші підприємства, а також добродійні заклади (притулки, інтернати, лікарні тощо), які мають право юридичної особи. Разом з тим, Державна фіскальна служба України у листі від 03.10.2016 р. №21415/6/99-99-15-02-02-15[11] та Листі від 11.11.2016 р. N 24388/6/99-99-15-02-02-15[12] звернула увагу на те, що доходи (прибутки), отримані неприбутковою організацією від будь якої діяльності, мають використовуватись виключно на реалізацію своєї статутної діяльності без розподілу таких доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб. Це ґрунтується на позиції законодавця, закріпленого пп. 133.4.2 ПКУ підкреслюючи наступне: обов'язковою умовою для неприбуткових організацій є використання своїх доходів (прибутків) виключно для фінансування видатків на своє

утримання, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами.

З огляду на означене підприємства релігійної організації перебираючи на себе риси неприбуткової організації мають свої специфічні правила проведення як облікових процедур, так і процедур оподаткування. З позиції питань організації обліку варто наголосити на тому, що релігійні організації практично нехтують питаннями формування облікової політики, котра лежить в основі організаційних елементів. Встановлено, що під час ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємства релігійних організацій виникає низка ще не до кінця врегульованих питань. До їх складу, у більшості випадків, включають: поширення на релігійні організації вимог законодавства щодо обліку; облік доходів і витрат організації; складання бухгалтерської звітності; оподаткування та відрахування до державних позабюджетних фондів соціального страхування та забезпечення тощо. При цьому потребує вдосконалення організаційний процес обліку. Як правило початком організаційного циклу виступає облікова політика. Підприємства релігійних організацій мають не лише розробити облікову політику а й передбачити в ній окремі специфічні положення, котрі регламентовано правовою основою.

Перш ніж надати авторське бачення змістовності понятійної категорії «облікова політика підприємств релігійних організацій» доцільно розглянути вже існуючі наукові позиції її тлумачення. Так, згідно МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [13]. Разом з тим, у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наводиться таке визначення: облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

З цього приводу В.Г. Корчагіна стверджує, що «...це самостійний вибір підприємством певних способів і методів ведення бухгалтерського обліку, виходячи з чинних нормативних документів та особливостей діяльності». Науковець вважає, що «...основною метою облікової політики виступає забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства та результати його діяльності» [14, с.75].

На інший обов'язковий сегмент облікової політики звертає увагу А.М. Бестюк [15, с.19], а саме «...облікову політику слід оформити документально у вигляді Наказу про облікову політику, який передбачає в основному такі розділи, як методика бухгалтерського обліку та організаційно-технічні аспекти організації обліку». В свою чергу, У.І. Бойчук [16, с.207] пропонує розробку облікової політики із чотирьох рівнів:

- управлінського (розкриття інформації про об'єкт звітності, бюджетуванні та прогнозуванні рівня діяльності підприємства);
- технічний (розробкою в обліковій політиці процесу документування господарських операцій; обробки інформації у реєстрах; вибір плану рахунків за якими ведеться облік; інше);
- методологічний (включає в себе вибір методів і способів за яким ведеться облік);
- організаційний (вказуються посадові обов'язки та права працівників, наприклад, право підпису чи відповідальність за здійснення операцій).

Водночас У.І. Бойчук обґрунтовує той факт, що «...на сьогодні існує проблема того, що на підприємствах або зовсім не формується облікова політика, або має суттєві недоліки, такі як: наказ про облікову політику складається формально, тобто елементи наказу не обговорюються і нічим не обґрунтовані» [16, с.207].

Враховуючи той факт, що підприємства релігійної організації віддзеркалюють облікові процедури неприбуткових організацій, доцільно навести точки зору науковців щодо змістовності облікової політики з їх позиції. Так, А.М. Толмачова вважає, що облікова політика неприбуткових операцій представляє собою «...сукупність принципів, методів, способів, прийомів обліку, які можуть варіюватися, відображаючи специфіку діяльності конкретної неприбуткової організації». Таку позицію науковець обґрунтовує тим, що неприбуткові організації характеризує «...обмежена кількість господарських операцій, що обумовлює обмежену кількість первинних документів, у зв'язку з відсутністю процесу виробництва не виникає потреби в калькулюванні за основною діяльністю, натомість складається кошторис доходів і витрат, звітність обмежена тощо» [17, с.466].

Ми поділяємо думку О.О. Золотухіна стосовно того, що основну діяльність підприємств релігійних організацій можна умовно поділити на проведення богослужінь; здійснення тріб (богослужіння

на замовлення юридичних та фізичних осіб, тобто так звані культові послуги); поширення предметів релігійного призначення, релігійної літератури та інших матеріалів релігійного змісту [18].

Враховуючи зазначені особливості діяльності підприємств даного виду, ми вважаємо, що дефініція «облікова політика підприємств релігійних організацій» може мати наступний зміст: комплекс методів та способів обробки облікової інформації підприємств релігійних організацій та складання на її основі форм фінансової звітності відповідно до вимог правових регуляторів, котрі забезпечують їх якісне формування. Обґрунтуванням такого змісту дефініції «облікова політика підприємств релігійних організацій» слугують наступні складові змісту: зберігається вимога щодо комплексного підходу відображення в облікових процедурах доходів та витрат підприємств релігійних організацій; формування фінансової звітності підприємств релігійних організацій знаходиться в тісному взаємозв'язку з обраними способами відображення облікових операцій та вимогами законодавчих регуляторів; висвітлено кінцеву мету облікових процедур через рівень якісного формування статей фінансової звітності.

Наступним питанням в діяльності підприємств релігійних операцій постає процес оподаткування. Безперечним є той факт, що підприємства релігійних організацій застосовують загальну систему оподаткування та є власниками належного їм майна, зокрема майна, придбаного або створеного ними за рахунок власних коштів, а також пожертвованого релігійним організаціям чи придбаного на іншій основі, не забороненій законодавством. Отримувані підприємствами релігійної організації пожертви, єпархіальні внески, кошти за церковне начиння та за церковні книги надходять в касу організації та на розрахунковий рахунок.

На основі вищевикладеного матеріалу вважаємо, що понятійна категорія «податкові правовідносини в релігійній діяльності» може мати наступний зміст: відносини, що виникають в результаті релігійної діяльності з урахуванням податкових норм, пільгових сегментів та існуючих специфічних особливостей її проведення. В основу обґрунтування такого твердження покладено: наявні правовідносини, котрі пов'язані з конкретною релігійною діяльністю; врахування пільгових сегментів, котрі супроводжують цикли оподаткування підприємств релігійних організацій у відповідності з існуючими законодавчими положеннями; підкреслено існуючі специфічні особливості, які виступають основою визначення рис неприбуткової організації.

Висновки. Враховуючи отримані результати дослідження можна зробити ряд висновків. По-перше, однією з складових неприбуткових організацій, згідно законодавства України виступають підприємства релігійних організацій, які мають свої особливості організації ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та проведення процедур оподаткування. По-друге, проведені дослідження вказали на існування низки ще не до кінця врегульованих питань, особливо у складі понятійного апарату, що впливає на проведення облікових процедур та процедур оподаткування релігійної діяльності. По-третє, з метою вдосконалення зазначених процедур до складу понятійного апарату запропоновано обрати такі понятійні категорії як «облікова політика підприємств релігійних організацій» та «податкові правовідносини в релігійній діяльності». По-четверте, їх адаптація надасть можливість не лише більш предметно підійти до організації обліку та процедур оподаткування діяльності підприємства релігійних організацій, а й отримати можливість забезпечення якісних сегментів їх проведення в майбутньому.

Перспективи подальших досліджень вбачаємо у розробці та практичній адаптації методики проведення облікових процедур з урахуванням пільгових сегментів оподаткування діяльності підприємств релігійних організацій.

Список використаних джерел:

1. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: монографія /М.В. Корягін, П.О. Куцик. Львів: ЛКА, 2015.239 с.
2. Олійник Я.В. Інституціональні засади організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції: монографія. К.: ТОВ «Лазуріт-Поліграф», 2014. 320 с.
3. Жук В. М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні: науковий портал Фінанси України. 2013, 101 с.
4. Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: монографія / за заг. ред. Т. М. Сторожук. Ірпінь.: Ун-т держ. фіскальної служби України 2021. 256 с.

5. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
6. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія /за заг. ред. Д.М. Серебрянського. К.: Алерта, 2013. 366 с.
7. Проскура К.П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації: монографія. К.: ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.
8. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VII. змін. станом на 01.01.2017: URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page23> (дата звернення: 10.02.2022)
9. Про включення релігійних організацій до Реєстру неприбуткових установ та організацій: Лист Державної фіскальної служби від 21.03.2018 № 8196/7/99-99-12-03-06-17 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v8196872-18>
10. Про свободу совісті та релігійні організації :Закон України від 23.04.1991 № 987-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/987-12> (дата звернення: 10.02.2022)
11. Щодо установчих документів неприбуткових організацій : Лист ДФС України від 03.11.2016 № 7971/8.4/32-16. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MUS30436.html
12. Щодо внесення до нового Реєстру неприбуткових установ та організацій: Лист ДФС України від 11.11.2016 р. N 24388/6/99-99-15-02-02-15. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS03731.html
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
14. Корчагіна В.Г. Економічна безпека та облікова політика підприємства: точки дотику. Збірник наукових праць за матеріалами V Всеукраїнської науково-практичної конференції: *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти*. (30-31 березня 2021 р.). Дніпро: НМетАУ, 2021. 515 с. С. 74-77.
15. Бестюк А.М. Облікова політика суб'єктів підприємницької діяльності. Збірник тез Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «*Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика*», (м. Ірпінь, 5-6 листопада 2020 року). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. 417 с. С.18-20.
16. Бойчук У.І. Особливості відображення основних засобів у обліковій політиці підприємства. Збірник тез Всеукраїнської науково-практичної Інтернет – конференції «*Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика*», (м. Ірпінь, 5–6 листопада 2020 року). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. 417 с. С.207-209.
17. Толмачова А.М. Основи формування облікової політики неприбуткових організацій. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2018. Серія Економіка. Випуск 1 (51). С.463– 467.
18. Золотухін О.О. Основи бухгалтерського обліку релігійних організацій. *Вісник податкової служби України*. 2009. № 21 (545). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG090448.html.