

УДК 657

Олійник Я.В., к.е.н., доцент

ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

РЕГЛАМЕНТАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ: СТАН, ПРОБЛЕМИ, ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ

У статті здійснено дослідження стану нормативно-правового забезпечення діяльності неприбуткових організацій з метою визначення проблемних положень та напрямів його удосконалення.

Ключові слова: неприбуткові організації, нормативно-правове регулювання, методологія та організація бухгалтерського обліку.

Oliynik Ya.

REGULATION OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING NON-PROFIT ORGANIZATIONS: STATUS, PROBLEMS, WAYS OF IMPROVING

The paper investigated the state of legal framework for the activities of nonprofit organizations in order to identify problem areas and provisions for its improvement.

Key words: non-profit organization, legal regulation, methodology and organization of accounting.

Олійник Я.В.

РЕГЛАМЕНТАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НЕПРИБЫЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ: СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ, ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

В статье проведено исследование состояния нормативно-правового обеспечения деятельности неприбыльных организаций с целью определения проблемных положений и направлений его совершенствования.

Ключевые слова: некоммерческие организации, нормативно-правовое регулирование, методология и организация бухгалтерского учета.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Постійне зростання кількості неприбуткових організацій в Україні, серед яких благодійні фонди, молодіжні, професійні, дитячі, жіночі, ветеранські, релігійні організації, політичні партії, профспілки, недержавні пенсійні

фонди, аналітичні центри тощо, свідчить, що вони є реальним економічним сектором. Неприбуткові організації, які створюються для задоволення широкого спектру соціальних інтересів громадян та досягнення суспільних благ, діють здебільшого у соціальній сфері, для фінансування якої у держави не вистачає коштів, та акумулюють значну кількість коштів держави та донорів.

В Україні діяльність неприбуткових організацій регламентується величезною кількістю законодавчих актів, у той же час відсутні нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку, які враховують особливості їх діяльності, що обумовлює необхідність проведення системних досліджень та науково-теоретичного обґрунтування методологічного, організаційного та методичного забезпечення ведення обліку неприбуткових організацій.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Трансформація економіко-правового середовища неприбуткових організацій вимагає відповідної адаптації нормативної бази бухгалтерського обліку. Вивчення проблем регулювання бухгалтерського обліку займає одне з провідних місць в наукових працях українських вчених, серед яких В.В. Сопко, Завгородній В.П., Задорожний З.В., Л.Г. Ловінська, Ю.А. Кузьмінський, Пархоменко В.Н., М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, О.М. Петрук, С.В. Свірко, В.Г., Гура Н.О., Свідерський Є.І. та інші. У той же час реформування обліку неприбуткових підприємств відбувається без належного теоретичного обґрунтування. Певні ґрунтовні напрацювання щодо економіки житлово-комунального господарства та обліку в ньому присвячено праці Н.О.Гури, Т.М.Качали, Г.А.Крамаренко, Н.М.Лисенко, Г.І.Онищука, В.П.Полуянова, В.В.Погорелової, Г.М.Семчука, В.І.Чиж. Теоретичні та практичні аспекти обліку та організації бухгалтерського обліку в бюджетних неприбуткових установах досліджувалися Левицькою С.О., Свірко С.В., Ткаченко І.Т.

Разом з тим комплексне дослідження особливостей методології та організації обліку неприбуткових організацій майже не проводилось. Дослідження, узагальнення та виявлення напрямків удосконалення потребують як теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку неприбуткових організацій, так і регламентація їх діяльності.

Цілі статті. Головним завданням даного дослідження є спроба оцінити стан нормативно-правового забезпечення ведення обліку неприбуткових організацій з метою визначення шляхів удосконалення методологічних засад їх обліку та фінансової звітності.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання

фінансової звітності в Україні регулюються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі Закон № 996-XIV). Законом № 996-XIV (п. 1 ст. 2) визначено, що він поширюється на всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством. У термінах Закону № 996-XIV неприбуткові організації також належать до підприємств (п. 1 ст. 2) [1]. Це означає, що неприбуткові організації зобов'язані вести бухгалтерський облік власної діяльності, керуючись, насамперед Законом № 996-XIV; положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; іншими нормативними документами.

Законом №996-XIV передбачено державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою захисту інтересів користувачів та удосконалення бухгалтерського обліку і звітності. Модель державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні передбачає чотири рівня регламентації.

На першому рівні – законодавчому основним нормативним актом регулювання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Крім Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», окремі аспекти бухгалтерського обліку неприбуткових організацій регулюються Конституцією та законами України, а також указами Президента України і постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України.

Неприбуткові організації набувають статусу юридичних осіб відповідно до законодавства, що регулює існування і діяльність таких неприбуткових організацій, яке складається з Конституції України, Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України, і величезної кількості Законів України, що регулюють діяльність відповідної неприбуткової установи та організації.

На першому рівні регламентації головною проблемою, що вимагає вирішення, є впорядкування понятійного апарату.

У Конституції України застосовується термін «об'єднання громадян». Так статтею 36 Конституції України громадянам України надано право «на свободу об'єднання у політичні партії та громадські організації для здійснення і захисту своїх прав і свобод та задоволення політичних, економічних, соціальних, культурних та інших інтересів, за

винятком обмежень, встановлених законом в інтересах національної безпеки та громадського порядку, охорони здоров'я населення або захисту прав і свобод інших людей» [2].

Ще одним нормативним актом, в якому використовується така ж термінологічна конструкція, є Закон України «Про об'єднання громадян», який являється основним нормативним актом, що регулює діяльність неприбуткових організацій. У ст. 1 цього Закону визначена сутність об'єднань громадян, якими є «добровільне громадське формування, створене на основі єдності інтересів для спільної реалізації громадянами своїх прав і свобод» [3].

У Цивільному кодексі України (ЦКУ) у ст. 85 використовується термін «непідприємницькі товариства» та наведене їх визначення, як тих, «які не мають на меті отримання прибутку для його подальшого розподілу між учасниками» [4].

У Податковому кодексі України (ПКУ) п. 14.1.121 застосовується термін «неприбуткові підприємства, установи та організації» як «підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства і іншої діяльності, передбаченої законодавством» [5].

На нашу думку, якщо врахувати, що головною відмінністю таких організацій є те, що мета їх діяльності не полягає в отриманні прибутку, то більш доцільним вважається дотримання підходу, який покладений в основу Податкового кодексу, а саме застосування терміна «неприбуткові підприємства, установи та організації».

Проте ця дефініція також вимагає уточнення. В українському законодавстві бюджетні та громадські організації віднесені до однієї статті закону як неприбуткові, оскільки і ті, й інші не мають прибутку. Але економічна сутність цих організацій зовсім різна. Бюджетні (державні) неприбуткові організації створюються за рішенням нормативних актів публічної влади та гарантовано фінансуються за рахунок бюджетних коштів, у той час як громадські (недержавні) організації створюються на засадах добровільності та є юридичними особами, які підпорядковуються законодавству приватного права.

Тому доцільним є виділяти з метою державного регулювання такі види неприбуткових організацій: неприбуткові організації публічного права та неприбуткові організації приватного права.

Другою проблемою, яку має бути вирішена на державному рівні, є удосконалення класифікації неприбуткових організацій.

Починаючи з 1 квітня 2011 р., тобто дати набуття чинності розд. III Податкового кодексу України неприбуткові установи та організації, зареєстровані згідно з вимогами законодавства та внесені органами ДПС у

встановленому порядку до Реєстру неприбуткових установ та організацій, керуються спеціальною ст. 157 ПКУ. Саме в цій статті визначено порядок оподаткування неприбуткових організацій. У ПКУ виділяються вісім груп неприбуткових організацій за особливостями оподаткування залежно від видів отримуваних доходів.

Всі організації, що не мають на меті отримання прибутку, після набуття статусу юридичної особи зобов'язані після отримання свідоцтва про державну реєстрацію у місячний термін стати на облік у податкових органах за місцезнаходженням та бути внесені до Реєстру неприбуткових організацій і установ.

Реєстр неприбуткових установ та організацій – це автоматизована система збору, накопичення та обробки даних про неприбуткові підприємства, установи та організації та їх відокремлені підрозділи, визначені підпунктом 14.1.121 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, доходи яких згідно із статтею 157 розділу III Кодексу звільняються від сплати податку на прибуток. За Реєстром виділяється шістнадцять видів неприбуткових організацій за ознаками неприбутковості.

Таким чином, в українському законодавстві виділяють вісім груп неприбуткових організацій за особливостями оподаткування в залежності від видів отримуваних доходів згідно з ПКУ та шістнадцять видів неприбуткових організацій за ознаками неприбутковості.

Ще одним проблемним аспектом класифікації неприбуткових організацій є те, що за Класифікатором видів економічної діяльності (КВЕД) неприбуткові організації віднесені до різних секцій [6]. Наслідком цього є складність в отриманні статистичної інформації щодо діяльності таких організацій.

На другому рівні бухгалтерський облік неприбуткових організацій регулюється національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Застосування діючих П(С)БО розповсюджується на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування крім банків та бюджетних установ.

Оцінка змісту П(С)БО дає можливість зробити висновок про їх орієнтацію на підприємства, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку. Навіть якщо неприбуткові організації здійснюють підприємницьку діяльність, то отриманий прибуток вони повинні спрямовувати виключно на виконання основних завдань своєї діяльності. Основоположні поняття бухгалтерського обліку та фінансової звітності за визначенням П(С)БО, такі як «активи», «зобов'язання», «власний капітал», «витрати», «доходи», ґрунтуються на визначені економічних вигод. Але діяльність неприбуткових організацій не є спрямованою на

отримання економічних вигод. Означені аспекти викликають на практиці проблеми з визнанням активів, зобов'язань, власного капіталу та відображення їх в обліку та фінансової звітності.

Документи третього методичного рівня регламентації підготовлюються та затверджуються Міністерством фінансів України для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків та бюджетних установ), а також фізичних осіб – підприємців, на основі документів першого та другого рівня регламентації. Документи цього рівня мають рекомендаційний, пояснюючий та уточнюючий характер по відношенню до документів більш високих рівнів регламентації та не мають їм суперечити. У разі виникнення суперечностей діють норми документів першого та другого рівня.

До документів третього рівня регламентації відносяться інструкції про застосування планів рахунків підприємствами, установами і організаціями (крім банків і бюджетних установ); типові форми реєстрів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, методичні рекомендації та інші нормативно-методичні документи з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств, установ і організацій.

Слід зазначити, що згідно з п. 6 ст. 6 Закону №996–XIV міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

На сьогодні для деяких видів неприбуткових організацій розроблено такі методичні рекомендації, які слугують зручним допоміжним матеріалом при організації та веденні бухгалтерського обліку цих юридичних осіб. Однак для більшості неприбуткових організацій такі рекомендації не розроблялися. Тому при організації та веденні бухгалтерського обліку вони повинні керуватися Законом №996–XIV; положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; іншими нормативними документами.

Правила ведення бухгалтерського обліку, які регламентуються документами другого та третього рівня, реалізуються підприємствами і організаціями для розробки облікової політики. Документи, які регламентують облікову політику на рівні підприємства відносяться до четвертого рівня регламентації.

Обов'язок підприємств та організацій, у тому числі, неприбуткових, самостійно визначати облікову політику, закріплений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». У той же час

практика свідчить, що більшість підприємств та організацій або не складають розпорядчий документ про облікову політику, або відносяться до його складання формально. Однією з причин такого стану справ є відсутність нормативного документу третього рівня регламентації, який би визначав єдині засади формування облікової політики.

З метою забезпечення єдиних методологічних засад формування облікової політики всіма суб'єктами господарювання вважаємо за необхідне розробку Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств. Методичні рекомендації мають впорядкувати порядок обрання, зміни облікової політики та загальні вимоги до розкриття її елементів, що сприятиме застосуванню всіма суб'єктами господарювання єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку та удосконаленню методичного і організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів. Крім того, застосування Методичних рекомендацій допоможе всім суб'єктам господарювання сформулювати грамотну облікову політику, яка допоможе не тільки скласти фінансову звітність, але й у вирішенні господарських спорів.

Таким чином ведення та організація обліку та складання звітності неприбуткових організацій в Україні вимагають подальшого дослідження та розробки теоретичного забезпечення методології бухгалтерського обліку неприбуткових організацій з урахуванням особливостей їх діяльності. Відповідно потребують додаткового теоретичного осмислення організаційні аспекти обліку неприбуткових організацій як на мікрорівні та і макрорівні.

Висновки. Особлива соціальна значущість неприбуткових організацій в умовах ринкових перетворень, незначна увага науковців до особливостей їх обліку, відсутність нормативних актів з бухгалтерського обліку, які враховують особливості діяльності неприбуткових організацій, обумовлюють необхідність вдосконалення методологічного, методичного та організаційного забезпечення обліку неприбуткових організацій.

Зміни зовнішнього середовища системи обліку на рівні держави викликають необхідність перебудови внутрішньої системи бухгалтерського обліку господарюючих суб'єктів та обумовлюють додаткове теоретичне осмислення методологічних та організаційних аспектів обліку неприбуткових організацій. Результатом такого дослідження має стати удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку неприбуткових організацій на основі стандартизації та гармонізації до вимог міжнародних стандартів та податкового законодавства з урахуванням особливостей діяльності таких організацій.

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.zakon.rada.gov.ua.
2. Закон України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29 листопада 2001 р. N 2866–III
3. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.
4. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435–IV // ВВР. – 2003. – № 41–44 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.zakon.rada.gov.ua.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.zakon.rada.gov.ua.
6. Класифікатор видів економічної діяльності ДК 009:2010, затверджений наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 N 457 від 22.12.2010 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.zakon.rada.gov.ua.