

Толмачова А.М.

ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Розкрито особливості формування облікової політики неприбуткових небюджетних організацій. Зокрема досліджено й обґрунтовано загальні підходи до формування облікової політики, сформульовано основні завдання та визначено етапи формування облікової політики неприбуткових небюджетних організацій. Розглянуто проблемні питання організації обліку у неприбуткових небюджетних організаціях та намічено основні шляхи їх вирішення.

Ключові слова: організація обліку в неприбуткових організаціях, неприбуткові небюджетні організації, об'єкти бухгалтерського обліку, облікова політика неприбуткових організацій.

Постановка проблеми. Неприбуткові організації відносять до третього сектору економіки поряд із державними органами і комерційними підприємствами. Господарська діяльність, яку здійснюють неприбуткові організації, не є підприємництвом згідно з п. 2 ст. 3 Господарського кодексу України. Вона має назву «некомерційна господарська діяльність» [1].

З погляду бухгалтерського обліку відмінність неприбуткових небюджетних організацій від комерційних підприємств полягає у відсутності окремих господарських процесів та операцій, що спрощує порядок використання синтетичних та аналітичних рахунків з одного боку й одночасно обумовлює необхідність в широкому використанні низки відповідних специфічних рахунків і субрахунків, а також важливість формування та впровадження адаптованої спрощеної системи обліку. На сьогодні існують проблеми методологічного характеру, пов'язані з обліком у неприбуткових небюджетних організаціях, зокрема щодо відображення їх доходів і витрат на рахунках бухгалтерського обліку, обліку специфічних доходів, зобов'язань, активів тощо. Вищезазначене обумовлює потребу у дослідженні особливостей організації обліку в таких установах.

Неприбуткові небюджетні організації при веденні бухгалтерського обліку керуються законодавчо-нормативною базою для комерційних підприємств, а саме: Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [11], Планом рахунків, Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими чинними нормативно-правовими документами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації обліку в неприбуткових

небюджетних організаціях досліджували Н. Гура, Ю. Іваненко, Ю.В. Кірсанова, С.О. Левицька, Я.В. Олійник, та інші вітчизняні науковці і практики. Зокрема питання методології обліку в неприбуткових небюджетних організаціях досліджено у роботах Ю. В. Кірсанової [4] і С. О. Левицької [6,7]. Особливості оподаткування неприбуткових організацій та застосування ними елементів методу бухгалтерського обліку, а також специфіку об'єктів обліку цих установ досліджено Н. Гурою [2]. Проблемні положення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій висвітлені Я.В. Олійник [9].

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є визначення особливостей організації бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях, зокрема формування облікової політики цих організацій, виокремлення її основних аспектів та принципів, відповідно до вимог чинного законодавства. Для досягнення поставленої мети було сформульовано та послідовно вирішено наступні завдання: проаналізовано аспекти та принципи облікової політики для неприбуткових небюджетних організацій, сформульовано основні завдання та визначено етапи формування облікової політики неприбуткових небюджетних організацій.

Об'єктом дослідження виступає процес організації обліку неприбуткових небюджетних організацій. Предметом дослідження є особливості формування облікової політики у неприбуткових небюджетних організаціях в сучасних умовах господарювання.

Опис основного матеріалу дослідження. Чітка організація бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях дозволяє: підвищувати оперативність бухгалтерського обліку; дотримуватися чіткості та точності аналітичного та синтетичного обліку;

постійно удосконалювати документообіг; раціонально використовувати робочий час облікових працівників; здійснювати точний та своєчасний облік при найменших витратах на його ведення; своєчасно отримувати облікову інформацію для прийняття оргрунтованих управлінських рішень щодо ефективної поточної та подальшої діяльності організації.

Під час проведеного дослідження було встановлено, що нарощування варіантності у способах ведення бухгалтерського обліку неприбутковими небюджетними організаціями, характерне для сучасного етапу його розвитку, обумовлює значне зростання інтересу до такого аспекту обліку, як облікова політика.

Зміст терміну «облікова політика» розкрито в ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [11]: «облікова політика – це сукупність принципів, методів та

процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності».

На наш погляд, облікова політика неприбуткової небюджетної організації передбачає застосування сукупності внутрішніх стандартів ведення бухгалтерського обліку, в яких детально розкриті та обгрунтовані способи і методи ведення бухгалтерського обліку. При цьому облікова політика в цих установах може бути затверджена як одним наказом, так і комплексом документів, які визначатимуть обрані організацією способи та прийоми ведення бухгалтерського обліку. Для того, щоб облікова інформація розкривала у вказаному розрізі результати діяльності неприбуткової небюджетної організації, уся методологія її бухгалтерського обліку повинна бути спрямована на реалізацію всіх сукупних цілей діяльності цієї установи. (табл.1).

Таблиця 1

Основні завдання облікової політики у неприбуткових небюджетних організаціях*

Облікова політика неприбуткової небюджетної організації має забезпечувати	
У системі обліку:	У системі управління:
використання загально визначених принципів, методів, правил та процедур ведення обліку	наявність альтернатив при виборі принципів, методів, правил та процедур ведення обліку
відображення в облікових регістрах неприбуткових небюджетних організацій активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат за єдиними методиками	можливість забезпечення варіантності формування всебічної та достовірної інформації щодо стану активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат неприбуткових небюджетних організацій
використання облікової політики як єдиної методологічної основи при організації обліку у неприбуткових небюджетних організаціях	можливість забезпечення порівнюваності інформації для цілей управлінського аналізу та виявлення основних факторів впливу на результат діяльності, що уможливило виявлення негативних явищ й пошук внутрішніх резервів
вибір оптимальної організаційної моделі побудови обліку з урахуванням специфіки діяльності неприбуткових небюджетних організацій	можливість забезпечення об'єктивної оцінки діяльності окремих структурних підрозділів неприбуткової небюджетної організації
використання облікової політики як єдиної методологічної основи для цілей фінансового та управлінського обліку	можливість виконання різноманітних контрольних процедур, виконання бізнес-плану або бюджетів, планування подальшого розвитку
розробка та застосування єдиних правил виконання технічних процедур неприбутковими небюджетними організаціями	можливість забезпечення розробки стратегічних та поточних планів діяльності для неприбуткових небюджетних організацій з урахуванням специфіки їх діяльності
забезпечення якісного внутрішнього контролю за повним та достовірним відображенням операцій, що відбулися протягом звітного періоду	можливість забезпечення прийняття результативних і ефективних управлінських рішень щодо досягнення оперативності та гнучкості системи бухгалтерського обліку при зміні умов діяльності неприбуткової небюджетної організації або економічних умов в країні
забезпечення підвищення ефективності та фінансової стабільності діяльності неприбуткових небюджетних організацій через удосконалення облікових процедур	забезпечення підвищення фінансової стабільності й ефективності діяльності через вдосконалення процесів планування, аналізу та прийняття виважених управлінських рішень

*Розроблено автором на основі [12]

Разом з тим ведення бухгалтерського обліку передбачає перелік питань, які повинні бути визначені і затверджені при прийнятті

неприбутковою організацією облікової політики. В даний час в економічній літературі різними авторами пропонується велика кількість

різноманітних варіантів по складанню облікової політики економічних суб'єктів, в тому числі і неприбуткових організацій. Варто відзначити, що до цих пір немає єдиної методики, тому кожен економічний суб'єкт вільний самостійно розробити основні положення, що включаються в облікову політику неприбуткової організації. Крім того, немає і однозначного розуміння, що таке облікова політика для економічного суб'єкта.

Однак, застосовуючи для формування облікової політики принцип економічної доцільності, необхідно відмітити, що для економічних суб'єктів, що мають малі розміри, розробка декількох нормативних документів може бути необґрунтованою. Тому для такого роду суб'єктів облікова політика може бути представлена виключно одним документом, як це і робиться в практиці більшості організацій, в тому числі і неприбуткових організацій.

При формуванні облікової політики економічного суб'єкта, в тому числі і неприбуткової організації, особа, відповідальна за її формування, має виходити з свого професійного судження і бачення основ некомерційної діяльності. Виходячи з цього, вибрані бухгалтером неприбуткової організації способи ведення обліку повинні відповідати загальноприйнятим правилам обліку і максимально точно відображати результати господарської діяльності неприбуткової організації, надаючи повну, об'єктивну і

достовірну інформацію зацікавленим користувачам. Облікова політика неприбуткової організації затверджується наказом (розпорядженням) керівника організації, при цьому затверджуються наступні її розділи:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку;
- форми первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку, а також документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;
- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань організації;
- способи оцінки активів і зобов'язань;
- правила документообігу і технологія обробки облікової інформації;
- порядок контролю за господарськими операціями;
- інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

Послідовність викладу зазначених розділів встановлюється неприбутковою організацією самостійно, виходячи з логічного представлення нормативного документа (документів) і професійного судження особи, відповідальної за складання облікової політики.

Формування облікової політики неприбутковою організацією здійснюється у такому порядку (рис. 1).



Рис. 1. Етапи формування облікової політики неприбутковою організацією*

*Розроблено автором на основі [12]

На нашу думку, крім специфіки діяльності неприбуткової організації на вибір і обґрунтування облікової політики роблять вплив наступні фактори: організаційно-правова форма; види і масштаби діяльності організації; стратегія розвитку (довгострокові перспективи розвитку організації тощо); рівень матеріальної бази і інформаційного забезпечення (наявність і рівень комп'ютерної техніки та оргтехніки, програмного забезпечення, баз даних); масштаби управлінської структури організації (в цілому) і бухгалтерії (зокрема); рівень кваліфікації керівництва організації, бухгалтерського та економічного персоналу.

Об'єктами бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях, як і у комерційних бізнес-структурах, є активи, зобов'язання, капітал, господарські процеси та операції, а також витрати та доходи.

Водночас, основною особливістю об'єктів бухгалтерського обліку у неприбуткових небюджетних організаціях є суттєва обмеженість їх складу, а саме:

- серед активів досить часто є відсутніми капітальні інвестиції та довгострокова дебіторська заборгованість, обмежені операції з фінансовими інвестиціями, не визначаються відстрочені податкові активи;

- як правило, відсутні статутний капітал, а також резервний, неоплачений та вилучений капітали;

- в ході діяльності практично не виникають довгострокові зобов'язання, досить рідко виникають зобов'язання за банківськими позиками, заборгованість постачальникам характеризується незначною часткою, не визначаються відстрочені податкові зобов'язання, водночас має місце суттєвий рівень і різноманітність операцій з цільового фінансування;

- практично відсутні господарські процеси, що притаманні комерційним підприємствам, зокрема процеси виробництва та реалізації; процес постачання займає незначне місце в частині придбання канцелярського приладдя та інших запасів для обслуговування власної діяльності;

- специфічний склад доходів і витрат (для неприбуткової організації особливе значення має організація обліку витрат і доходів. Облік цільових доходів і витрат відноситься до найбільш спірних і складних проблем обліку неприбуткових організацій. Реалізувати будь-які рекомендації даної ділянки обліку можливо тільки в обліковій політиці конкретної неприбуткової організації).

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, організація бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях ґрунтується на використанні загальноприйнятих елементів методу бухгалтерського обліку: документація та інвентаризація, оцінка та калькулювання, рахунки та подвійний запис, баланс та звітність. Проте використання цих елементів може бути досить обмеженим або модифікованим: обмежена кількість господарських операцій 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. За таких умов облікова політика для неприбуткової організації повинна являти собою сукупність принципів, методів, способів, прийомів обліку, які можуть варіюватися, відображаючи специфіку діяльності конкретної неприбуткової організації. Все це слід грамотно, з урахуванням принципу професійної компетентності розкривати в обліковій політиці неприбуткової організації.

Розкриття організаційних засад бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях у частині формування облікової політики, складу та характеру об'єктів бухгалтерського обліку у цих установах, специфіки застосування елементів методу бухгалтерського обліку уможливило визначити особливості та проблеми обліку в цих організаціях. Подальший розвиток дослідження в цьому напрямі полягатиме у визначенні методики бухгалтерського обліку щодо кожного із специфічних об'єктів обліку неприбуткових небюджетних організацій.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Гура Н., Методика бухгалтерського обліку в неприбуткових не бюджетних організаціях / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 12. – С.3-8.
3. Іваненко Ю., Економічне визначення поняття «некомерційна організація» / Ю. Іваненко // Актуальні проблеми економіки. – 2015. - № 5 (167). – С.8-19.
4. Кірсанова Ю.В. Бухгалтерський облік для неприбуткових організацій: нові стандарти – нові можливості // К.: Центр інновацій та розвитку. – 2000. – с. 81-85.

5. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Левицька С.О. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій: : [Монографія] / С.О. Левицька - Рівне: НУВГП – 2005.
7. Левицька С.О. Облік, контроль та аналіз діяльності неприємницьких організацій // Автореферат дис... д-ра екон. наук: 08.06.04. – 2005.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
9. Олійник Я.В. Проблемні положення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій / Я.В.Олійник // Бізнес-інформ. – 2012. - № 5. – С.234-236.
10. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
12. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
13. Толмачова А. Концептуальні основи бухгалтерського обліку в профспілкових організаціях / А. Толмачова, Ю. Панченкова, Н. Головай // Економіка і суспільство. – 2017. – № 11. – С. 561-565.
14. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV // ВВР.- 2003.-№ 41-44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

REFERENCES

1. Hospodars'kyu kodeks Ukrayiny [The Commercial Code of Ukraine] (January 16, 2003). Retrieved from: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15> [in Ukrainian].
2. Gura, N. (2010). *Metodyka bukhhalters'koho obliku v neprybutkovykh ne byudzhetykh orhanizatsiyakh* [Methodology of accounting in non-profit non-budget organizations]. *Bukhhalters'kyu oblik i audyt – Accounting and auditing*, 12, 3-8 [in Ukrainian].
3. Ivanenko, Yu. (2015). *Ekonomichne vyznachennya ponyattya «nekomertsyina orhanizatsiya»* [Economic definition of the notion "non-profit organization"]. *Aktual'ni problemy ekonomiky – Current problems of the economy*, 5 (167), 8-19 [in Ukrainian].
4. Kirsanova, Yu.V. (2000). *Bukhhalters'kyu oblik dlya neprybutkovykh orhanizatsiy: novi standarty – novi mozhlyvosti* [Accounting for non-profit organizations: new standards - new opportunities]. *K. : Tsentr innovatsiy ta rozvytku* [in Ukrainian].
5. *Konstytutsiya Ukrayiny* [The Constitution of Ukraine] (June 28, 1996). Retrieved from: <http://www.zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian].
6. Levyska, S.O. (2005). *Oblik ta kontrol' diyal'nosti neprybutkovykh orhanizatsiy* [Accounting and control of non-profit organizations' activity]. Rivne: NUVGP [in Ukrainian].
7. Levyska, S.O. (2005). *Oblik, kontrol' ta analiz diyal'nosti nepidpryemnyts'kykh orhanizatsiy* [Accounting, control and analysis of non-business organizations]. Extended abstract of candidate's thesis [in Ukrainian].
8. *Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku "Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti"* [National Accounting Standard "General Requirements for Financial Reporting"]. (February 7, 2013). Retrieved from: <http://www.zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian].
9. Oliynyk, Ya.V. (2012). *Problemnii polozhennya metodolohiyi ta orhanizatsiyi bukhhalters'koho obliku ta finansovoyi zvitnosti neprybutkovykh orhanizatsiy* [Problematic provisions of the methodology and organization of accounting and financial reporting of non-profit organizations]. *Biznes-inform – Business-inform*, 5, 234-236 [in Ukrainian].
10. *Podatkovyy Kodeks Ukrayiny* [The Tax Code of Ukraine] (December, 12 2010). Retrieved from: <http://www.zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian].
11. *Zakon Ukrayiny "Pro bukhhalters'kyu oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayini"* [Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"] (July, 16 1999). Retrieved from: <http://www.zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian].
12. Pushkar, M.S. (2010). *Teoriya i praktyka formuvannya oblikovoyi polityky* [Theory and practice of accounting policy formation]. Ternopil: Kart Blansh [in Ukrainian].
13. Tolmachova, A. (2017). *Kontseptual'ni osnovy bukhhalters'koho obliku v profspilkovykh orhanizatsiyakh* [Conceptual fundamentals of accounting in trade union organizations]. *Ekonomika i suspil'stvo – Economy and society*, 11, 561-565 [in Ukrainian].
14. *Tsyvil'nyy kodeks Ukrayiny* [The Civil Code of Ukraine] (January 16, 2003). Retrieved from: <http://www.zakon.rada.gov.ua> [in Ukrainian].