

О.С. ВИСОЧАН

(Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна)

О.О. ВИСОЧАН

(Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна)

А.І. ЯСІНСЬКА

(Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна)

Особенности бухгалтерского обліку цільового фінансування у небюджетних неприбуткових організаціях

Метою статті є удосконалення методики обліку цільового фінансування з врахуванням специфіки діяльності небюджетних неприбуткових організацій та необхідності забезпечення можливості зіставлення облікових показників з даними бюджету доходів і витрат. У роботі встановлено критерій виокремлення цільового фінансування з-поміж інших видів залучення ресурсів у діяльність організації – наявність конкретних умов подальшого використання отриманих ресурсів, належним чином юридично оформлених. Досліджено можливість використання, а також переваги і недоліки касового методу та методу нарахувань в обліку доходів та витрат, що виникають при залученні і використанні коштів цільового характеру. Встановлено, що враховуючи неприбутковий характер діяльності організацій некомерційного сектору, касовий метод може бути корисним для зіставлення показників затвердженого бюджету з даними бухгалтерського обліку. Чинні законодавчі норми не містять обмежень щодо його використання в управлінському обліку. Проаналізовано та наведено переваги та недоліки використання можливих підходів до вибору оптимальної методики обліку надходження і використання коштів цільового фінансування: універсальний, спрощений та кошторисний.

Ключові слова: цільове фінансування, небюджетна неприбуткова організація, джерело фінансування, касовий метод, метод нарахувань.

О.С. ВИСОЧАН

(Національний університет «Львовская политехника», г. Львов, Украина)

О.О. ВИСОЧАН

(Національний університет «Львовская политехника», г. Львов, Украина)

А.И. ЯСИНСКАЯ

(Національний університет «Львовская политехника», г. Львов, Украина)

Особенности бухгалтерского учета целевого финансирования в небюджетных неприбыльных организациях

Целью статьи является усовершенствование методики учета целевого финансирования с учетом специфики деятельности небюджетных некоммерческих организаций и обеспечения возможности сопоставления учетных показателей с данными бюджета доходов и расходов. В работе установлен критерий выделения целевого финансирования от других видов привлечения ресурсов в деятельность организации – наличие конкретных условий дальнейшего использования полученных ресурсов, должным образом юридически оформленных. Исследована возможность использования, а также преимущества и недостатки касового метода и метода начислений при учете доходов и расходов, возникающих при привлечении и использовании средств целевого характера. Установлено, что учитывая некоммерческий характер деятельности организаций некоммерческого сектора, касовый метод может быть полезным для сопоставления показателей утвержденного бюджета с данными бухгалтерского учета. Действующие законодательные нормы не содержат ограничений относительно его использования в управленческом учете. Проанализированы

и приведены преимущества и недостатки использования возможных подходов к выбору оптимальной методики учета поступления и использования средств целевого финансирования: универсальный, упрощенный и сметный.

Ключевые слова: целевое финансирование, небюджетная неприбыльная организация, источник финансирования, кассовый метод, метод начислений.

O.S. VYSOCHAN

('Lviv Polytechnic' National University, Lviv, Ukraine)

O.O. VYSOCHAN

('Lviv Polytechnic' National University, Lviv, Ukraine)

A.I. YASINSKA

('Lviv Polytechnic' National University, Lviv, Ukraine)

Peculiarities of Target Financing Accounting in Non-Budget Non-Profit Organizations

The aim of the article is improvement of methodology of target financing accounting with consideration of activity specifics of non-budget non-profit organizations and the necessity to ensure the comparability of accounting indicators with budget data of income and expenses. Criteria of distinguishing target financing is established in the paper, among other types of mobilization of resources to the activity of organization, availability of certain conditions for future use of fully institutionalized received resources. The ability to use and also advantages and drawbacks of cash method and accrual method are studied in accounting of income and expenses that arise in attracting and using means of targeted nature. It is determined that considering non-profit nature of organizations' activity of non-commercial sector cash method can be useful for comparison of indicators of approved budget with data of accounting. Current legislation norms does not contain restrictions on its use in management accounting. Advantages and drawbacks are analyzed for usage of possible approaches for selection of optimal methods of accounting of sources and uses of funds of target financing: universal, simplified and estimated.

Keywords: target financing, non-budget non-profit organization, source of financing, cash method, accrual method.

Постановка проблеми. Розвиток небюджетних неприбуткових організацій (далі – ННО) в Україні останніми роками характеризується позитивною динамікою. Цьому сприяє активізація міжнародної співпраці, усвідомлення суспільством соціально-культурної значущості цих організацій, законодавчі ініціативи, внутрішні та глобальні виклики.

Неприбуткові організації є недержавними, неурядовими; загалом не залежать як від держави, так і від бізнесу; для них характерні неприбутковість, некомерційність; вони засновані на добровільній активності громадян; значну їх частину становлять благодійні організації, що визначає їх філантропічність [7, с. 24]. До їх основних функцій належать: вирішення актуальних соціально-економічних та екологічних проблем, здійснення громадського контролю за діяльністю влади та корпорацій, надання соціальних послуг населенню (допомога вразливим верствам населення, медична допомога, просвіта і виховання, захист довкілля і культурної спадщини, захист інтересів окремих категорій та спільнот – вікових, гендерних, професійних тощо) [10, с. 30].

Управління такими організаціями перетворюється на важливу наукову та прикладну проблему, вирішення якої неможливе без якісно сформованої та ефективно функціонуючої системи бухгалтерського обліку.

Облік цільового фінансування відноситься до найбільш проблемних ділянок в обліку небюджетних

неприбуткових організацій. В першу чергу це пов'язано з тим, що використання рахунку цільового фінансування в практиці підприємств комерційного сектору економіки є радше винятком, аніж правилом, а тому методика його обліку не достатньо розроблена в роботах вітчизняних дослідників. Це спричиняє до виникнення дефіциту базових наукових напрацювань в цьому напрямі для подальшої адаптації їх в облікову практику ННО.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Облік у небюджетних неприбуткових організаціях є предметом дослідження в публікаціях багатьох вітчизняних та зарубіжних дослідників. В руслі нашого дослідження варто відзначити роботи таких вчених як М.В. Батуріна, М.В. Белоусова, Т.В. Воронченко, Н.О. Гура, Л.В. Гусарова, Л.В. Єгорова, С.О. Левицька, О.С. Макеєва, З.А. Складенко, Г.А. Созарукова, Л.Н. Сухорукова, А.Ю. Трушиціна, О.В. Усачова, В.Т. Чая, О.А. Чистякова, М.А. Штефан, Г.Г. Ягудіна та ін.

В той же час на теренах України спостерігається певний дефіцит ґрунтовних праць присвячених проблематиці обліку цільового фінансування в ННО.

Метою статті є удосконалення методики обліку цільового фінансування з врахуванням специфіки діяльності небюджетних неприбуткових організацій для забезпечення можливості зіставлення облікових показників з даними бюджету доходів і витрат. Реалізація окресленої мети передбачає послідовне

Бухгалтерський облік

вирішення таких завдань:

– встановлення критерію виокремлення цільового фінансування з-поміж інших видів залучення ресурсів у діяльність ННО;

– дослідження можливості використання, а також переваг і недоліків касового методу та методу нарахувань при обліку доходів та витрат, що виникають при залученні й використанні коштів цільового характеру;

– аналіз існуючих підходів до вибору оптимальної методики обліку надходження і використання коштів цільового фінансування, розроблених фахівцями з обліку.

Виклад основних результатів дослідження.

Облік цільового фінансування є пріоритетною ділянкою у небюджетних неприбуткових організаціях, адже від того наскільки ефективно побудована система управління залученням ресурсів залежить життєздатність самої організації.

Перш за все, актуальним є конкретизація самого поняття «цільове фінансування», оскільки, здавалося б, будь-яке фінансування може вважатися цільовим, адже ресурси отримані внаслідок нього в подальшому використовуватимуться з конкретною метою для вирішення чітко окреслених завдань, передбачених статутом ННО. На наш погляд, єдиним критерієм, який вказує на цільовий характер фінансування, є наявність конкретних умов подальшого використання отриманих ресурсів, належним чином юридично оформлених (наприклад, договором). Ці умови повинні мати директивний, виключний характер і вказувати на один чи декілька чітко визначених напрямів використання. Їх ініціатором виступає суб'єкт фінансування, а порушення тягне за собою виникнення санкцій у вигляді повернення коштів, адміністративну та/або кримінальну відповідальність. Фактично, це означає, що один і той самий вид ресурсу, отриманий з одного і того самого джерела, в одному випадку може вважатися цільовим, а в іншому – нецільовим фінансуванням. Це ускладнює методологію бухгалтерського обліку на означеній ділянці, створюючи необхідність чіткого розмежування ресурсів, отриманих в порядку цільового фінансування від решти, отриманих без спеціальних умов, що обмежують їх витрачання.

Джерелами формування майна небюджетних неприбуткових організацій можуть бути:

– кошти державного та місцевих бюджетів, зокрема у формі асигнувань, субвенцій, субсидій тощо;

– гранти;

– кошти та інші засоби, отримані як благодійна допомога і пожертвування;

– надходження від власників організацій;

– вступні та членські внески;

– майно, отримане від інших некомерційних організацій після їх ліквідації;

– дивіденди й відсотки, отримувані за цінними паперами та банківськими вкладками;

– кошти, отримувані як доходи від використання власності ННО (наприклад, як орендна плата);

– кошти, отримувані як доходи від

реалізації матеріальних цінностей та/або послуг (при умові, що така реалізація не є основною діяльністю, передбачена статутом і не заборонена законодавством);

– інші специфічні надходження (пенсійні внески в недержавні пенсійні фонди; кошти, отримані профспілковими організаціями відповідно до колективних угод; майнові права релігійних організацій тощо) не заборонені законодавством.

В існуючих наукових працях розроблено різні класифікації джерел фінансування ННО. Одна з найбільш ґрунтовних – у роботі О.С. Макєвої та М.А. Штефан [13, с. 46]. Дослідники пропонують виділяти такі їх групи: внески засновників (учасників, членів); бюджетні кошти; інші юридичні (фізичні) особи; фінансовий результат від підприємницької діяльності. Однак, така пропозиція не позбавлена недоліків, які, в основному, лежать в площині некоректного використання та понятійної плутанини окремих економіко-юридичних конструкцій та категорій бухгалтерського обліку. Зокрема, використання на одному рівні класифікації юридичних (фізичних) осіб, які є суб'єктом фінансування та, наприклад, бюджетних коштів як форми такого фінансування є недоречним. Віднесення цільового капіталу та доходів від цільового капіталу до одного класифікаційного угруповання є некоректним, оскільки, хоча кінцевим вигодонабувачем в обох випадках є ННО, джерела їх утворення все ж різні.

Узагальнену класифікацію джерел фінансового забезпечення діяльності громадських організацій України представлено в дисертаційній роботі І.Я. Ткачук. Це, зокрема: власні кошти, надходження з Державного бюджету, надходження від благодійності, надходження від господарської діяльності, інші надходження [16, с. 44]. Л.Р. Ларіна пропонує такий розподіл: власні кошти (кошти, що надійшли від підприємницької діяльності; надлишки, виявлені при інвентаризації, нестягнута заборгованість, надходження від реалізації непотрібного майна; інші, не заборонені законом, надходження), позикові кошти (короткострокові кошти; довгострокові кошти; кредиторська заборгованість), бюджетні асигнування (пряме фінансування; непряма підтримка), цільові кошти (добровільні майнові внески – цільовий капітал, кошти на певні програми і проекти, кошти на здійснення статутної діяльності; гранти; спонсорські внески; членські внески) [11, с. 2734]. Однак, на наш погляд, в силу законодавчих обмежень, розглядати бюджетні асигнування окремо від цільових коштів не можна.

Вважаємо, що базовою класифікацією для поділу джерел фінансування ННО має стати напрям подальшого використання отриманих ресурсів. За такою ознакою можна виділити: джерела фінансування для забезпечення статутної діяльності (отримані ресурси, в основному, використовуватимуться на погашення загальногосподарських витрат); джерела фінансування для реалізації

статутних завдань (отримані ресурси призначені для виконання конкретних проєктів, програм, заходів і мають цільовий характер). Така класифікація не лише забезпечить поділ фінансування на цільове та нецільове, але й створить теоретичне підґрунтя для формування аналітики до рахунків доходів, витрат та фінансування.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рекомендується використовувати рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». У цьому ж нормативному документі наведено приклади можливих форм цільового фінансування: субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб, гуманітарна допомога тощо.

Питань щодо отримання і використання цільових коштів не виникає лише у випадках, коли організація має одне джерело фінансування для виконання єдиного проєкту. Аналіз практичної діяльності різних некомерційних організацій демонструє, що це зустрічається нечасто. Тому при здійсненні некомерційними організаціями різних видів діяльності та виконанні низки цільових програм і проєктів рахунок цільового фінансування перетворюється на складну конструкцію, оскільки фокусує на собі всю інформацію про фінансову діяльність некомерційної організації [8, с. 36].

Кошти, отримані небюджетною неприбутковою організацією як цільове фінансування, можуть бути використані виключно для задоволення наперед встановлених потреб та реалізацію конкретних заходів. Однак застосування нині чинної методології обліку не дає можливості здійснити контролю за їх цільовим використанням без додаткових коригувань по рахунках грошових коштів. Вирішення цієї проблеми ускладнюється виникненням ситуацій коли кошти отримуються кількома траншами і не покривають всіх фактичних витрат по проєкту.

Одним з можливих рішень є використання методик, реалізованих у бюджетному обліку. Зокрема, Л.Н. Сухоруких пропонує створення нового рахунку «Фонди використання цільових коштів» зі спеціально відкритим субрахунком «Кошти цільового призначення» та двох критеріїв для проведення операцій зі списання цільових коштів: «оплачено» – передбачає наявність фактичних витрат цільових грошових коштів по статтях кошторису певних програм, проєктів або заходів та «освоєно» – фактичне виконання статей кошторису. Така пропозиція, на думку дослідника, дозволить вирішити проблеми, пов'язані з перевищенням залишків коштів по рахунку «Цільове фінансування» над даними рахунків обліку грошових коштів з причин: наявності оплати цільовими коштами за відсутності освоєння; наявності освоєння цільових коштів за відсутності оплати; порушень витрачання цільових коштів [15, с. 15]. Рациональність та ефективність запропонованої

методики доводять у своїх дослідженнях Л.В. Гусарова [8] та Л.В. Єгорова [9].

Однак, слід зазначити, що представлена методика найбільш придатна при застосуванні в обліку доходів і витрат так званого «касового методу» на протипагу «методу нарахувань». Відповідно до нього, доходами вважаються лише ті суми, які фактично отримані організацією, а витратами – реально виплачені кошти.

Критика цього методу в науковій літературі базується не лише на порушенні принципу відповідності доходів і витрат, що унеможливило його застосування без порушень норм чинних П(С)БО, але й на об'єктивних причинах викладених в роботах вітчизняних та закордонних економістів.

Наприклад, Г.Г. Ягудіна виокремлює такі негативні моменти при використанні цього методу: відсутність взаємозв'язку між оплаченими доходами і витратами, оскільки оплачені у звітному періоді витрати не завжди обумовлені отриманням оплачених в цьому ж періоді доходів; обмеженість використання; неможливість отримання заінтересованими користувачами бухгалтерської звітності достовірної інформації про активи і зобов'язання некомерційної організації [19, с. 36]. Незважаючи на те, що багато підприємств відмовилися від використання касового методу, він досі застосовується державними органами для оцінки реалізованості бюджету [3, с. 17].

Сучасні дослідники пропонують кілька методик подолання цих недоліків в бухгалтерському обліку. Зокрема, С.О. Левицька доводить ефективність використання транзитних рахунків [12, с. 16-17].

М.В. Батуріна розглядає два варіанти обліку використання коштів цільового фінансування.

Варіант 1. Понесені витрати відображаються за дебетом рахунку «Цільове фінансування». Отримання інформації, необхідної для складання звітності про виконання кошторису, досягається за рахунок побудови трирівневої системи аналітичного обліку: перший рівень – за джерелами фінансування; другий – за цільовими проєктами або програмами; третій – за статтями проєктних кошторисів або бюджетів.

Варіант 2. Використовуються групи рахунків, за якими облік ведеться за видами витрат: витрати на цільові заходи; витрати на утримання апарату управління; придбання інвентаря та іншого майна; інші витрати. Його застосування можливе лише при систематизованому та єдиному переліку бюджетних статей за проєктами [1, с. 13].

На думку Л.В. Гусарової, перший спосіб ефективний при вирішенні задач контролю використання коштів окремих проєктів та спрощує формування звітності за окремими джерелами фінансування. Другий можна порекомендувати до використання в цілях ведення управлінського обліку у великих некомерційних організаціях, наприклад, недержавних освітніх закладах, що мають мережу філій [8, с. 38].

Два варіанти структури обліку цільового фінансування пропонують В.Т. Чая та Г.А. Созарукова. Перший – відкриття двох

Бухгалтерський облік

субрахунків щодо обліку основних джерел фінансування (за сумами цільових коштів) та обліку інших джерел фінансування. Другий – ведення обліку операцій з фінансування в розрізі цільових програм [18, с. 29].

В роботах [5] та [2] представлено такий варіант номенклатури субрахунків до рахунку цільового фінансування: «Вступні членські внески», «Добровільні внески і пожертвування від юридичних і фізичних осіб», «Цільові надходження від юридичних і фізичних осіб», «Асигнування з бюджету», «Доходи від інших операцій», «Кошти від власної підприємницької діяльності». Однак, такий підхід важко назвати вдалим, оскільки на одному рахунку узагальнюються інформація про подібні за своїм економічним походженням, проте різні за обліковим сенсом об'єкти – кошти, доходи та фінансування.

Аналітична деталізація рахунку 48 може проводитися з врахуванням специфіки діяльності ННО. Зокрема, такий підхід, запропонований для використання у практиці об'єднань співвласників багатоквартирного будинку (далі – ОСББ) знаходимо у роботі Н.О. Гури [6], яка аргументує необхідність відкриття до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» таких субрахунків: 481 «Цільові внески членів об'єднання», 482 «Субсидії», 483 «Відшкодування пільг», 484 «Дотації», 485 «Орендна плата», 486 «Інші цільові надходження». До рахунку 481 можна відкривати субрахунки другого порядку: 481.1 «Цільові внески в межах плати за утримання будинку», 481.2 «Цільові внески на охорону під'їздів», 481.3 «Цільові внески

на ремонт будинку» тощо.

Для аналогічних потреб О.В. Усачова та О.А. Чистякова пропонують таку деталізацію: по рахунку цільового фінансування виділити два субрахунки – «Цільові кошти фізичних осіб» та «Цільові бюджетні кошти». Кожен з них міститиме чотири аналітичних рахунки – «Цільові кошти на утримання, обслуговування і поточний ремонт спільного майна», «Комунальні послуги», «Цільові кошти на капітальний ремонт спільного майна», «Внески на модернізацію обладнання». На думку дослідників, такий підхід до формування інформації дозволить за допомогою даних бухгалтерського обліку отримувати оперативну інформацію про джерела фінансування, стан і рух цільових коштів у розрізі програм [17, с. 15]. В роботі З.А. Скляренко та А.Ю. Трушиціної зустрічаємо такий підхід до поділу рахунку цільового фінансування: «Цільові надходження від мешканців», «Знижки в оплаті послуг постачальників», «Житлові субсидії», «Субсидії на покриття пільг», «Цільові надходження, вкладені в необоротні активи» [14, с. 47]. У цій пропозиції достатньо дискусійною є можливість віднесення до цільового фінансування сум знижок отриманих некомерційною організацією від постачальників.

Узагальнення існуючих підходів до ведення обліку цільового фінансування в небюджетних неприбуткових організаціях дозволило виокремити три базових варіанти, які можуть бути більшою чи меншою мірою застосованими у практичній діяльності (табл. 1).

Таблиця 1

Можливі варіанти кореспонденції рахунків з обліку цільового фінансування у ННО
(ціль використання – придбання основних засобів)

Зміст господарської операції	Варіант 1		Варіант 2		Варіант 3	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Отримано грошові кошти в порядку цільового фінансування	311	48	311	48	311	77
Придбано основні засоби	151	685	151	685	151	685
Визнано витрати на суму одержаного основного засобу одночасно з перерахуванням коштів за його придбання	–	–	–	–	86	48
Погашено заборгованість перед постачальниками за отримані основні засоби	685	311	685	311	685	311
Введено основні засоби в експлуатацію	10	151	10	151	10	151
Нараховано амортизацію основних засобів (щомісяця)	92, 949	131	48	131	831	131
Відображено витрати в сумі амортизаційних відрахувань, відшкодовані за рахунок цільового фінансування	–	–	–	–	48	831
Визнано дохід у сумі нарахованої амортизації	48	719, 745	–	–	–	–
Списано витрати у сумі нарахованої амортизації на фінансовий результат	79	92, 949	–	–	79	86
Списано суму визнаного доходу на фінансовий результат	719, 745	79	–	–	77	79

Джерело: побудовано авторами на основі [1-3, 5, 6, 8, 12, 14, 15, 17-19].

Перший варіант відповідає прийнятій методології бухгалтерського обліку, передбачає використання чинного Плану рахунків, однак малокорисний для управлінських потреб, оскільки витрати і доходи формуються згідно типового переліку, а не за статтями затвердженого в ННО бюджету. Він може бути використаним при відображенні в обліку різних джерел фінансування, зокрема особливості бухгалтерського обліку благодійної допомоги, як окремого джерела фінансування діяльності ННО, детально розглянуто в публікації [4].

Другий варіант є максимально простим і зручним у застосуванні для невеликих ННО. Він виходить з передумови про те, що оскільки цільове фінансування не може бути використане для здійснення діяльності, пов'язаної з отриманням прибутку, то й формувати дохід після його отримання економічно необґрунтовано. При цьому зазначимо, що неприбутковість є достатньо умовною характеристикою ННО, оскільки останні в процесі власної діяльності все ж можуть отримувати прибуток через існування так званих «пасивних» доходів (наприклад, від розміщення тимчасово вільних коштів на депозитах, здачі в оренду приміщень тощо). Таким чином, використовувати цей метод автономно можуть лише організації, які не отримують «пасивних» доходів. В іншому випадку, його варто застосовувати лише в комбінації з іншими методиками відображення в обліку цільового фінансування.

Третій варіант є спробою поєднати переваги касового методу відображення доходів і витрат та методу нарахувань. Для цього виникає необхідність відкриття додаткових рахунків 77 «Доходи, підтвержені грошовими коштами» та 86 «Витрати, підтвержені грошовими коштами», які акумулюють інформацію про фактично отримані доходи та понесені витрати, підкріплені грошима. Попри те, що представлений варіант суперечить чинній методиці бухгалтерського обліку, визначеній нормами П(С)БО, однак для потреб управління він має незаперечні переваги, основною з яких є можливість зіставлення реально понесених доходів і витрат із запланованими у бюджеті без необхідності здійснення додаткових коригувань по рахунках бухгалтерського обліку. Для цього достатньо відкрити до рахунків 77 та 86 субрахунки, які відповідають затвердженому переліку статей бюджету.

Висновки. Через специфіку діяльності небюджетних неприбуткових організацій, метою якої не є отримання прибутку, адаптація актуальних для комерційних підприємств методик обліку цільового фінансування для вирішення проблем управління ННО є не завжди можливою. Можна виокремити три основні методики відображення на рахунках бухгалтерського обліку цільового фінансування. Перша – універсальна як для підприємств комерційного, так і некомерційного сектору, відповідає чинним нормам П(С)БО, однак малоефективна для вирішення управлінських завдань. Друга – спрощена, зручна для ведення обліку в

невеликих ННО, які реалізують паралельно незначну кількість проєктів та не отримують додаткових доходів від супутньої діяльності. Проте вона не забезпечує достатньої деталізації ресурсів за джерелами формування та напрямками використання, що ускладнює реалізацію контрольної функції. Третя – кошторисна, зорієнтована, в першу чергу, на забезпеченні зіставності показників обліку із затвердженим бюджетом. Такий підхід відкриває широкі аналітико-управлінські можливості, однак передбачає створення додаткової номенклатури субрахунків до рахунків доходів і витрат, а також суперечить окремим нормам П(С)БО. Практична реалізація останнього методу можлива при належній організації управлінського обліку та деталізації рахунків за пропонованою ознакою класифікації джерел фінансування: для забезпечення статутної діяльності; для реалізації статутних завдань.

Перспективним напрямом подальших досліджень може стати розробка методичних рекомендацій щодо ведення обліку цільового фінансування у небюджетних неприбуткових організаціях за однією з цих методик.

4 Список використаних джерел

1. Батурина, М. В. Учет и аудит негосударственных некоммерческих организаций [Текст] : автореф. дис. ... к-та экон. наук : 08.00.12 / М. В. Батурина ; Санкт-Петербургский государственный университет. – Санкт-Петербург, 2007. – 20 с.
2. Белоусова, М. В. Особенности организации бухгалтерского и налогового учета в некоммерческих организациях, не занимающихся предпринимательской деятельностью [Текст] / М. В. Белоусова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2008. – № 1(193). – С. 8-13.
3. Бережніцка, Дж. Використання касового методу і методу нарахування в оцінці результатів діяльності підприємства [Текст] / Дж. Бережніцка, Дж. Блажинська // Облік і фінанси. – 2016. – № 3(73). – С. 11-20.
4. Височан, О. О. Особливості облікового відображення благодійної допомоги у неприбуткових небюджетних організаціях [Текст] / О. О. Височан // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2014. – № 794 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 139-144.
5. Воронченко, Т. В. Особенности учета финансирования деятельности некоммерческих организаций [Текст] / Т. В. Воронченко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2009. – № 23(239). – С. 39-45.
6. Гура, Н. Відображення в бухгалтерському обліку ОСББ цільового фінансування / Н. Гура [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.osbb-inform.com.ua/2016/04/18/045-3/>
7. Гура, Н. О. Неприбуткові організації в Україні: особливості діяльності та класифікація [Текст] / Н. О.

Гура // Економіка України. – 2012. – № 8. – С. 23-31.

8. Гусарова, Л. В. Целевое финансирование и целевые поступления: методология учета [Текст] / Л. В. Гусарова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2011. – № 20(284). – С. 36-44.

9. Егорова, Л. В. Бухгалтерский учет средств целевого финансирования и благотворительной помощи в некоммерческих организациях [Текст] / Л. В. Егорова // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2007. – Том 5. № 1. – С. 103-108.

10. Лыіна, М. В. Соціально-економічна роль некомерційних організацій у забезпеченні сталого розвитку суспільства [Текст] / М. В. Лыіна // Механізм регулювання економіки. – 2011. – № 3. – С. 28-37.

11. Ларина, Л. Р. Совершенствование управления источниками финансирования некоммерческих организаций [Текст] / Л. Р. Ларина // Фундаментальные исследование. – 2013. – № 10 : Экономические науки. – С. 2733-2737.

12. Левицька, С. О. Облік, контроль та аналіз діяльності підприємницьких організацій [Текст] : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / С. О. Левицька ; Київський національний економічний університет. – Київ, 2005. – 34 с.

13. Макеева, О. С. Источники финансирования деятельности некоммерческих организаций: понятие, классификация, особенности формирования и использования [Текст] / О. С. Макеева, М. А. Штефан // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 35(329). – С. 43-59.

14. Складченко, З. А. Бухгалтерский и налоговый учет в жилищных, жилищно-строительных кооперативах, товариществах собственников жилья [Текст] / З. А. Складченко, А. Ю. Трушицына // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2009. – № 21(237). – С. 37-53.

15. Сухорукова, Л. Н. Бухгалтерский учет в негосударственных некоммерческих организациях [Текст] : автореф. дис. ... к-та экон. наук : 08.00.12 / Л. Н. Сухорукова ; РЭА им. Г. В. Плеханова. – Москва, 2004. – 26 с.

16. Ткачук, І. Я. Фінансове забезпечення діяльності громадських організацій України [Текст] : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Ткачук Ірина Ярославівна ; Чернівецький національний університет ім. Юрія Федьковича. – Чернівці, 2015. – 228 с.

17. Усачева, О. В. Товарищества собственников жилья: проблемные вопросы ведения бухгалтерского учета, внутреннего контроля и механизмы их решения [Текст] / О. В. Усачева, О. А. Чистякова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – № 23. – С. 12-25.

18. Чай, В. Т. Порядок организации бухгалтерского учета в некоммерческой общественной организации [Текст] / В. Т. Чай, Г. А. Созарукова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2009. – № 1(217). – С. 26-30.

19. Ягудина, Г. Г. Учет имущества некоммерческих организаций [Текст] / Г. Г. Ягудина // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2012. – № 7(295). – С. 30-37.

4 References

1. Baturina, M. (2007). *Uchet i audit negosudarstvennykh nekommercheskikh organizatsiy [Accounting and audit of non-governmental non-profit organizations]* (Dissertation abstract). Sankt-Peterburg: Sankt-Peterburgskiy gosudarstvennyy universitet.

2. Belousova, M. (2008). Osobennosti organizatsii bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta v nekommercheskikh organizatsiyakh, ne zanimayushchikhsya predprinimatelskoy deyatelnostyu [Features of the organization of accounting and tax accounting in non-profit organizations that do not engage in entrepreneurial activities]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, No. 1(193), 8-13.

3. Berezhnitska, J., & Blazhinska J. (2016). Viktoristannya kasovogo metodu i metodu narakhuvannya v otsyntsi rezultativ diyalnosti pidpriyemstva [The use of cash basis and accrual basis in assessing the performance of enterprise]. *Oblik i finansy*, No. 3(73), 11-20.

4. Vysochan, O. (2014). Osoblivosti oblikovogo vidobrazhennya blagodiynoi dopomogy v nepributkovikh nebyudzhethnikh organizatsiyakh [Features of accounting of charitable assistance in non-profitable non-budget organizations]. *Visnik Natsionalnogo universitetu "Lvivska politekhnika": Menedzhment ta pidpryemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennya i problemy rozvytku*, No. 794, 139-144.

5. Voronchenko, T. (2009). Osobennosti ucheta finansirovaniya deyatelnosti nekommercheskikh organizatsiy [Features of accounting for funding activities of non-profit organizations]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, No. 23(239), 39-45.

6. Gura, N. (2016). *Vidobrazhennya v bukhgalterskomu obliku OSBB tsilovogo finansuvannya [Reflecting in the accounting of the AJOAF of the targeted financing]*. Retrieved from <http://www.osbb-inform.com.ua/2016/04/18/045-3/>

7. Gura, N. (2012). Nepributkovi organizatsii v Ukraini: osoblivosti diyalnosti ta klasifikatsiya [Non-profit organizations in Ukraine: features of activities and classification]. *Ekonomika Ukrainy*, No. 8, 23-31.

8. Gusarova, L. (2011). Tselevoe finansirovanie i tselevye postupleniya: metodologiya ucheta [Targeted financing and target revenues: methodology of accounting]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, No. 20(284), 36-44.

9. Egorova, L. (2007). Bukhgalterskiy uchet sredstv tselevogo finansirovaniya i blagotvoritelnoy pomoshchi v nekommercheskikh organizatsiyakh [Accounting of means of target financing and charitable help in non-commercial organizations]. *Ekonomicheskiy vestnik Rostovskogo gosudarstvennogo universiteta*, Vol. 5. No. 1, 103-108.

10. Illina, M. (2011). Sotsialno-ekonomichna rol nekomertsyynykh organizatsiy u zabezpechenni stalogo rozvitku suspilstva [Socio-economic role of nonprofit organizations in the ensuring of sustainable development]. *Mekhanizm regulyvannya ekonomiky*, No. 3, 28-37.
11. Larina, L. (2013). Sovershenstvovanie upravleniya istochnikami finansirovaniya nekommercheskikh organizatsiy [Improving the management of funding sources for non-profit organizations]. *Fundamentalnye issledovanie: Ekonomicheskije nauki*, No. 10, 2733-2737.
12. Levitska, S. (2005). Oblik, kontrol ta analiz diyalnosti nepidpryemnytskykh organizatsiy [Accounting, control and analysis of activity of non-commercial organizations] (Dissertation abstract). Kyiv: *Kyivskiy natsionalnyi ekonomichnyi universytet*.
13. Makeeva, O., & Shtefan, M. (2014). Istochniki finansirovaniya deyatelnosti nekommercheskikh organizatsiy: ponyatie, klassifikatsiya, osobennosti formirovaniya i ispolzovaniya [Sources of financing for the activities of non-profit organizations: the concept, classification, features of the formation and use]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, No. 35(329), 43-59.
14. Sklyarenko, Z., & Trushitsyna, A. (2009). Buhgalterskiy I nalogovyy uchet v zhilishchnykh, zhilishchno-stroitelnykh kooperativakh, tovarishchestvakh sobstvennikov zhilya [Accounting and tax accounting in housing, housing construction cooperatives, homeowners' associations]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, No. 21(237), 37-53.
15. Sukhorukova, L. (2004). *Bukhgalterskiy uchet v negosudarstvennykh nekommercheskikh organizatsiyakh* [Accounting in non-governmental non-commercial organizations] (Dissertation abstract). Moskva: REAim.G.V. Plekhanova.
16. Tkachuk, I. (2015). *Finansove zabezpechennya diyalnosti gromadskikh organizatsiy Ukraini* [Financial support of activities of public organizations in Ukraine] (Candidate dissertation). Chernivtsi: Chernivetskiy natsionalnyi universitet im. Yuriya Fedkovicha.
17. Usacheva, O., & Chistyakova, O. (2015). *Tovarishchestva sobstvennikov zhilya: problem i voprosy vedeniya bukhgalterskogo ucheta, vnutrennego kontrolya i mekhanizmy ikh resheniya* [Associations of homeowners: problematic issues of accounting, internal control and mechanisms for their solution]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, No. 23, 12-25.
18. Chaya, V., & Sozarukova, G. (2009). *Poryadok organizatsii bukhgalterskogo ucheta v nekommercheskoy obshchestvennoy organizatsii* [The order of organization of accounting in a non-commercial public organization]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, No. 1(217), 26-30.
19. Yagudina, G. (2012). *Uchet imushchestva nekommercheskikh organizatsiy* [Accounting of property of non-profit organizations]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, No. 7(295), 30-37.