

О.С. ВИСОЧАН*

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

О.О. ВИСОЧАН**

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

Особливості бухгалтерського обліку у політичних партіях: облік членських внесків

Політичні партії забезпечують зворотній зв'язок влади та суспільства, створюючи умови для волевиявлення громадян та їх впливу на рішення органів влади. Належно організований бухгалтерський облік у політичних партіях є ефективним інструментом для забезпечення прозорості їх діяльності, підзвітності суспільству та створення умов для дієвого нагляду з боку органів державної влади. Метою статті є удосконалення методики обліку членських внесків, як вагомій складовій фінансування політичних партій, з врахуванням специфіки діяльності цієї категорії небюджетних неприбуткових організацій. Розкрито вплив таких факторів на побудову системи обліку політичних партій: наявність членських внесків та добровільних пожертв як найбільш вагомій складовій фінансування діяльності; публічність звітності; участь у правових взаємовідносинах (з постачальниками, працівниками, представництвами тощо); можливість створення власного засобу масової інформації; значний обсяг поліграфічної продукції (суспільно-політична література, агітаційні матеріали тощо); виборча кампанія як окремий проект у діяльності партії. Дослідження діючих методик ведення обліку партійних членських внесків продемонструвало виокремлення двох їх груп: з використанням рахунків цільового фінансування та відображення на рахунках обліку доходів звітного періоду. Розмежування членських внесків на регулярні та додаткові дозволило чітко віднести перші до нецільового, другі – цільового фінансування. Узагальнено кореспонденцію рахунків на ділянці обліку партійних членських внесків за такими етапами їх руху: нарахування, отримання, повернення, перерозподіл, списання. Запропоновано номенклатуру аналітичних рахунків за отриманими членськими внесками з врахуванням територіального розподілу партійної структури.

Ключові слова: бухгалтерський облік, цільове фінансування, небюджетна неприбуткова організація, політична партія, членські внески.

O.S. VYSOCHAN

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

O.O. VYSOCHAN

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

Features of Accounting for Political Parties: The Membership Fees Accounting

Political parties provide connection between the authorities and society, creating conditions for the implementation of the will of citizens and their influence on the authorities' decisions. The properly organized accounting for political parties is the effective tool for ensuring transparency of their activities, accountability to society and creating conditions for effective supervision by public authorities. The purpose of the article is to improve the methods of membership fees accounting as a weighty component of financing of political parties, taking into account the specifics of this category of non-budgetary non-profit organizations. The factors which influence on the organization of the accounting for political parties were disclosed. They are: the existence of membership fees and voluntary donations as the most significant component of financing political parties' activities; the publicity of political parties reporting; the political parties participation in legal relationships (with suppliers, employees, representative offices, etc.); the possibility of creating own media; the significant amount of printing products (socio-political

* **Височан Олег Степанович**, професор кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» (м. Львів), доктор економічних наук, доцент.

** **Височан Ольга Олегівна**, доцент кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» (м. Львів), кандидат економічних наук.

Бухгалтерський облік

literature, propaganda materials, etc.); the election campaign as a separate project in the activities of the political party. Based on the study of the existing methods of membership fees accounting, two models have been identified: with the use of accounts of the targeted financing and with the use of accounts of the incomes for the reporting period. The separation of the regular and supplementary membership fees allow to clearly classify the first as non-earmarked, and the latter as target financing. The correspondence of accounts for the membership fees accounting was generalized according to the following stages of their movement: accrual, receipt, return, redistribution, write-offs. The nomenclature of analytical accounts for the received membership fees was proposed, taking into account the territorial structure of the political party.

Keywords: *accounting, target financing, non-budget non-profit organization, political party, membership fees.*

Постановка проблеми. Небюджетні неприбуткові організації останніми роками перетворилися у надважливий елемент ринкової економіки, без якого розвиток суспільства на засадах свободи й демократії стає неможливим. Поряд з поступовим вдосконаленням економічного механізму функціонування таких організацій, набуває подальшого розвитку їх система обліку.

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 [6, с. 519].

Політичні партії забезпечують зворотній зв'язок влади та суспільства, створюючи умови для волевиявлення громадян та їх впливу на рішення органів влади. Таким чином політичні партії, як об'єднання громадян, є важливим елементом демократичного суспільства.

Належно організований бухгалтерський облік у політичних партіях є ефективним інструментом для забезпечення прозорості їх діяльності, підзвітності суспільству та створення умов для дієвого нагляду з боку органів державної влади. Надметою у цьому випадку є підвищення результативності дій, спрямованих на усунення політичної корупції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток організації та методології бухгалтерського обліку небюджетних неприбуткових організацій загалом, та політичних партій як складової останніх, зокрема, було здійснено такими вітчизняними й зарубіжними науковцями: Н.О. Гура, С.О. Левицька, Я.В. Олійник, Ю.Б. Слободяник, Г.А. Созарукова та іншими.

Як зазначає у своїй монографії Л.В. Гонюкова: «сучасними науковцями політичні партії розглядаються як суспільно-історичний феномен. З'ясовується місце партій у політичній структурі суспільства, вивчається історичне призначення політичної партії, її соціально-політичні функції з метою віднайти загальні закономірності діяльності та розвитку партій, їх впливу на розвиток суспільства. Останнім часом особливу увагу українські дослідники приділяють участі політичних партій в організації державної влади, державного управління, свідченням чому є дисертаційні роботи з політичних, історичних, юридичних, наук з державного управління тощо» [3, с. 10].

Водночас, питанням, пов'язаним з економічними аспектами діяльності політичних партій, вітчизняними дослідниками досі приділялося мало уваги, незважаючи на їх виняткову актуальність, особливо щодо відображення цілої низки специфічних операцій в бухгалтерському обліку.

Метою статті є удосконалення методики обліку членських внесків як вагомої складової фінансування політичних партій з врахуванням специфіки діяльності цієї категорії небюджетних неприбуткових організацій та необхідності забезпечення прозорості діяльності останніх й підзвітності їх суспільству.

Виходячи з мети, визначено наступні завдання:

- проаналізувати вплив факторів на побудову системи обліку політичних партій;
- дослідити діючу методику ведення обліку партійних членських внесків;
- розмежувати членські внески за їх віднесенням до цільового чи нецільового фінансування;
- узагальнити кореспонденцію рахунків на ділянці обліку партійних членських внесків за такими етапами їх руху: нарахування, отримання, повернення, перерозподіл, списання;
- запропонувати номенклатуру аналітичних рахунків за отриманими членськими внесками з врахуванням територіального розподілу партійної структури.

Виклад основних результатів дослідження. Політичні партії є зареєстрованими громадськими об'єднаннями і відіграють вирішальну роль у сучасному демократичному суспільстві як елементи політичної системи країни. Їх діяльність регламентується двома базовими нормативними актами: Законом України «Про політичні партії в Україні» № 2365-III від 05.04.2001 р. та Законом України «Про громадські об'єднання» № 4572-VI від 22.03.2013 р.

Бухгалтерський облік в політичних партіях має особливості у порівнянні з іншими небюджетними неприбутковими організаціями як через наявність специфічних об'єктів для відображення, так і через необхідність створення інформаційного підґрунтя для належного громадського контролю за діяльністю цих структур.

Основні фактори, що впливають на особливості формування системи бухгалтерського обліку політичних партій в Україні узагальнені нами на рис. 1.

Членський внесок як джерело фінансування політичної партії – це передбачений законодавством, регулярний грошовий внесок, який сплачується на користь партії її членами в порядку, розмірах і в

строки, передбачені статутом або окремими положеннями партії про членські внески, є обов'язковим для всіх членів партії, окрім випадків, передбачених статутами або окремими положеннями партії [5, с. 52]. Поняття членських внесків практично не визначено вітчизняним законодавством. Як

зазначає Н.О. Гура, інколи в законодавчих документах щодо діяльності окремих неприбуткових організацій не використовується термін «членські внески», проте це не змінює їх суті та порядку відображення в обліку [4, с. 4].

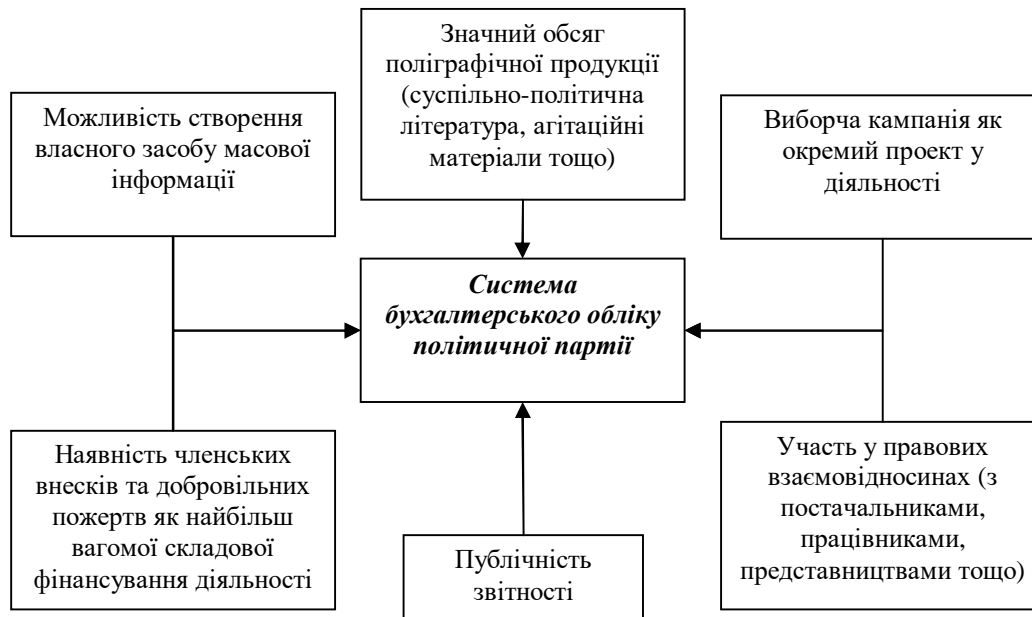


Рис. 1. Основні фактори, що впливають на особливості формування системи бухгалтерського обліку політичних партій в Україні

Джерело: запропоновано авторами.

Сплата членських внесків – одна із ознак належності учасника до неприбуткової організації, сприяння її діяльності й процвітання [8, с. 251-252].

Законодавством України не встановлено суттєвих обмежень щодо обсягів (в т.ч. і мінімального) та періодичності сплати членських внесків, однак Законом «Про політичні партії в Україні» чітко встановлено перелік суб'єктів, які не мають права здійснювати таке фінансування: органи державної влади та органи місцевого самоврядування; державні та комунальні підприємства, установи та організації, а також юридичні особи, в яких не менше 10 % статутного капіталу належать державі, органам місцевого самоврядування або нерезидентам; іноземні держави, іноземні юридичні особи, іноземці або особи без громадянства; незареєстровані громадські об'єднання, благодійні та релігійні об'єднання (організації); громадяни України, які не досягли 18-річного віку, недієздатні громадяни України, анонімні особи; інші політичні партії; фізичні та юридичні особи, з якими укладено договір про закупівлю робіт, товарів чи послуг для забезпечення потреб держави або територіальної громади – протягом строку дії такого договору та протягом 1 року після його припинення; фізичні та юридичні особи, які мають непогашений податковий борг.

Політичні партії також самостійно визначають категорії громадян, які мають пільги або звільняються від сплати членських внесків. Зазвичай, це: пенсіонери, інваліди, студенти денної форми

навчання, учасники АТО, безробітні, члени багатодітної сім'ї та деякі інші категорії населення.

Членські внески є чи не найважливішою складовою надходжень багатьох небюджетних неприбуткових організацій. О. Папінова виділяє чотири групи надходжень неприбуткових організацій: 1) цільове фінансування – кошти, отримані неприбутковою організацією на фінансування конкретних програм або заходів, а також для покриття її планових витрат (благодійна (гуманітарна) допомога, цільова фінансова допомога, субсидії, дотації, членські цільові внески тощо); 2) нецільове фінансування – кошти (майно), які отримані без конкретно встановлених умов їх витрачання (безоплатно отримані кошти, послуги або ТМЦ); 3) пасивні доходи – проценти, дивіденди, страхові виплати і відшкодування, роялті; 4) інші доходи – доходи від продажу товарів (послуг), що пропагують ідеї організації, для захисту яких вона була створена; від здачі майна в оренду; від продажу залишків запасів, основних засобів, інвалюти; від курсових різниць тощо [7]. Зауважимо, що поняття цільового фінансування у вітчизняній теорії та практиці бухгалтерського обліку залишається достатньо дискусійним. Скажімо, О. Сліпачук [9] відносить до цільового фінансування, крім іншого, також пасивні доходи, в той час як О. Азарова [1] вважає всі види членських внесків цільовими коштами.

Вважаємо, що єдиним критерієм, який вказує на цільовий характер фінансування, є наявність

Бухгалтерський облік

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 [2, с. 19].

З нашої точки зору, партійні членські внески можуть бути віднесені як до першої (цільове фінансування), так і до другої (нецільове фінансування) з вище перелічених груп, оскільки бувають двох видів – основні (регулярні) та додаткові. Основні членські внески сплачуються членом партії на регулярній основі (зазвичай, щомісячно) в порядку та розмірах, визначених у Положенні про сплату членських внесків чи іншому організаційно-регулюючому документі партії. Ці кошти використовуються на утримання партійного апарату та ведення основної діяльності партії. Додаткові членські внески перераховуються членом партії понад суми основних і, зазвичай, використовуються для фінансування окремих цільових проектів партії.

Узагальнення матеріалів, опублікованих у вітчизняних періодичних виданнях з бухгалтерської тематики, дозволило виокремити дві методики відображення членських внесків в обліку неприбуткових небюджетних організацій:

1) узагальнення на пасивному рахунку обліку власного капіталу 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» з подальшим їх перерозподілом по рахунках доходів паралельно з витратами на забезпечення реалізації партією статутних цілей;

2) відображення на рахунках обліку доходів звітного періоду.

Перший варіант актуальний для відображення в обліку членських внесків, отриманих як цільове

фінансування (додаткових членських внесків), другий – нецільове фінансування (регулярних членських внесків). Однак, на наш погляд, за умов коли Податковим кодексом України всі підприємства, установи та організації, які відповідають умовам неприбутковості та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, звільнені від сплати податку на прибуток, відображення прибутку (а така ситуація можлива у другому варіанті, коли в організації наприкінці звітного періоду залишатиметься частка невикористаних членських внесків) за даними бухгалтерського обліку є методологічно невірним. Саме тому вважаємо раціональним відкриття окремих аналітичних рахунків до субрахунку 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень» для відображення двох видів партійних членських внесків: 4841 «Основні (регулярні) членські внески» та 4842 «Додаткові членські внески». Така аналітика дозволить розмежувати фінансування, отримане від членів партії, за напрямками подальшого використання.

Для потреб управління фінансуванням політичної партії важливим в обліку є деталізоване відображення заборгованості в розрізі суб'єктів такого фінансування – членів партії. Для цього варто відмовитись від прямої кореспонденції рахунків грошових коштів з рахунком цільового фінансування без додаткового відображення заборгованості по особах, які здійснюють членські внески. Це дозволить не лише упорядкувати облікову процедуру, а й встановити обсяги заборгованості по нарахованих, однак не сплачених партійних членських внесках в розрізі боржників. Для цього можна використовувати субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» з відкриттям необхідних аналітичних рахунків.

За наявності фінансової можливості у члена партії, регулярні членські внески можуть сплачуватися ним наперед, одним платежем за декілька періодів. Методика обліку надходження таких членських внесків передбачає використання рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» (табл. 1).

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з нарахування, отримання та перерозподілу членських внесків політичними партіями

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Нарахування внесків		
Встановлено заборгованість за нарахованими членськими внесками (основними та додатковими)	377	484
Отримання внесків (у сумі нарахованих)		
Відображено надходження членських внесків на поточний рахунок політичної партії	311	377
Отримання внесків (авансом за декілька періодів майбутніх платежів)		
Отримано членські внески, визнані доходами майбутніх періодів, на поточний рахунок політичної партії	311	69
Встановлено заборгованість за нарахованими членськими внесками (у поточному періоді оплати)	377	484
Списано частку доходів майбутніх періодів на погашення заборгованості члена партії у поточному періоді	69	377

1	2	3
Повернення внесків (раніше сплачених авансом)		
Нараховано до повернення членські внески, раніше визнані доходами майбутніх періодів, при виході особи з партії	69	685
Повернено членські внески з поточного рахунку політичної партії особі – экс-члену партії	685	311
Перерозподіл внесків		
Відображено перерозподіл членських внесків згідно Положення між структурними підрозділами політичної партії	311	311
Списання використаних внесків		
Нараховано дохід у сумі зазначених витрат, які пов'язані з виконанням умов використання членських внесків (у т.ч. по частці доходів майбутніх періодів, включеній до складу доходів звітного періоду)	484	719

Джерело: узагальнено авторами на основі існуючої практики обліку членських внесків у політичних партіях України.

Партії з розгалуженою регіональною структурою, на наш погляд, можуть використовувати таку номенклатуру субрахунків для обліку отриманих членських внесків у грошовій формі:

- 3111 «Кошти (у формі членських внесків) у розпорядженні виконавчих органів партії»;
- 3112 «Кошти (у формі членських внесків) у розпорядженні обласної партійної організації»;
- 3113 «Кошти (у формі членських внесків) у розпорядженні міської партійної організації»;
- 3114 «Кошти (у формі членських внесків) у розпорядженні районної партійної організації»;
- 3115 «Кошти (у формі членських внесків) у розпорядженні первинного осередку партії».

Такий ієрархічний розподіл дозволяє здійснювати раціональний облік сплати та розподілу партійних внесків відповідно до Положення про сплату членських внесків та Статуту партії.

Якщо цільове фінансування було спрямоване: на придбання оборотних активів або інші цілі, не пов'язані з капітальними вкладеннями, – то у цьому випадку доходи визнають протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування; на фінансування капітальних інвестицій – такі доходи визнають протягом строку корисного використання придбаних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів) – пропорційно сумі нарахованої амортизації таких об'єктів [7]. Використання отриманих цільових коштів детально розглянуто нами у публікації [2].

Висновки. Облік членських внесків є найбільш важливою ділянкою обліку в усіх, без винятку, політичних партіях. Він повинен забезпечити акумулювання та представлення інформації про: загальну суму внесків, отриману партією за певний відрізок часу (місяць, квартал, рік); суми заборгованості по членських внесках, не сплачених вчасно, в розрізі боржників; загальну суму витрачених коштів за певний відрізок часу (місяць, квартал, рік) та суми в розрізі напрямків витрачання; загальну суму залишків на рахунках. Для цього, всі умови нарахування та сплати членських внесків повинні бути чітко виписані не лише в Статуті партії та відповідному Положенні, але й у Наказі про

організацію бухгалтерського обліку та облікову політику.

Узагальнена у статті методика обліку надходження членських внесків дозволяє деталізовано відобразити такі суми грошових коштів в розрізі суб'єктів такого фінансування – членів партії, що необхідно для управління фінансуванням політичної партії, забезпечення прозорості їх діяльності, підзвітності суспільству та створення умов для дієвого нагляду з боку органів державної влади.

4 Список використаних джерел

1. Азарова О. Усі доходи неприбуткових. *Дебет-Кредит*. 2002. № 30-31 [Електронний ресурс]. URL: <https://dtk.com.ua/show/1cid01906.html>
2. Височан О. С., Височан О. О., Ясінська А. І. Особливості бухгалтерського обліку цільового фінансування у небюджетних неприбуткових організаціях. *Облік і фінанси*. 2017. № 1(75). С. 17-24.
3. Гонюкова Л. Політичні партії як інститут державної політики та управління: теоретико-методологічний аналіз: монографія / за наук. ред. д-ра політ. наук Л. Є. Шкляра. К.: НАДУ, 2009. 392 с.
4. Гура Н. Методика бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 10. С. 3-8.
5. Джуган В. Членські внески як джерело фінансування політичних партій в Україні та Польщі: порівняльний аналіз. *Visegrad Journal of Human Rights*. 2016. № 5. Р. 1. С. 48-53.
6. Олійник Я. В. Регламентация бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій: стан, проблеми, шляхи удосконалення. *Економічні науки*. Сер.: Облік і фінанси. 2012. Вип. 9(2). С. 513-520.
7. Папінова О. Бухгалтерський облік у неприбуткових організаціях [Електронний ресурс]. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/Buxgalterskij-uchet-v-nepribylnyx-organizacijax>
8. Серкіна Н., Швець В. Особливості обліку надходження і перерахування членських внесків у неприбутковій організації та їх контроль. *Економічний аналіз*. 2013. Вип. 12. Ч. 4. С. 251-254.

9. Сліпачук О. Цільові кошти в неприбуткових організаціях. *Дебет-Кредит*. 2004. № 6 [Електронний ресурс]. URL: <https://dtk.com.ua/show/1cid0741.html>

4 References

1. Azarova, O. (2002). Usi dokhody neprybutkovykh [All non-profitable income]. *Дебет-Кредит*, (30-31). Retrieved from <https://dtk.com.ua/show/1cid01906.html>

2. Vysochan, O. S., Vysochan, O. O., Yasinska, A. I. (2017). Osoblyvosti bukhgalterskoho obliku tsilovoho finansuvannia u nebiudzhethnykh neprybutkovykh orhanizatsiiakh [Peculiarities of Target Financing Accounting in Non-Budget Non-Profit Organizations]. *Oblik i finansy*, (1(75)), 17-24.

3. Honiukova, L. (2009). Politychni partii yak instytut derzhavnoi polityky ta upravlinnia: teoretyko-metodolohichnyi analiz [Political parties as an institution of state policy and management: theoretical and methodological analysis] (ed. by L.Ie. Shkliara). Kyiv: NAPA.

4. Hura, N. (2012). Metodyka bukhgalterskoho obliku v neprybutkovykh nebiudzhethnykh orhanizatsiiakh [Methodology of accounting in non-profit non-budget organizations]. *Bukhgalterskyi oblik i audit*, (10), 3-8.

5. Dzhuhan, V. (2016). Chlenski vnesky yak dzhereho finansuvannia politychnykh partii v Ukraini ta

Polshchi: porivnialnyi analiz [Membership fees as a source of funding political parties in Ukraine and Poland: comparative analysis]. *Visegrad Journal of Human Rights*, (5(P.1)), 43-53.

6. Oliinyk, Ya. V. (2012). Rehlamentatsiia bukhgalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti neprybutkovykh orhanizatsii: stan, problemy, shliakhy udoskonalennia [Regulation of accounting and financial reporting non-profit organizations: status, problems, ways of improving]. *Ekonomichni nauky*, (9(2)), 513-520.

7. Papinova, O. (2017). Bukhgalterskyi oblik u neprybutkovykh orhanizatsiiakh [Accounting in non-profit organizations]. Retrieved from <https://uteka.ua/ua/publication/Buxgalterskij-uchet-v-nepribylnyx-organizatsiyax>

8. Sierkina, N. & Shvets, V. (2013). Osoblyvosti obliku nadkhodzhennia i pererakhuvannia chlenskykh vneskiv u neprybutkovii orhanizatsii ta yikh control [Accounting of income and transfer of membership fees to a non-profit organization and their control]. *Ekonomichniy analiz*, (12), Vol. 4, 251-254.

9. Slipachuk, O. (2004). Tsilovi koshty v neprybutkovykh orhanizatsiiakh [Trust funds in non-profit organizations]. *Дебет-Кредит*, (6). Retrieved from <https://dtk.com.ua/show/1cid0741.html>