

УДК 657

Височан О.О.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та аналізу,  
Національний університет «Львівська політехніка»

### ОРМ-МОДЕЛЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В ДІЯЛЬНОСТІ НЕБЮДЖЕТНИХ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

*У статті розглянуто організаційні аспекти формування облікової політики організацій некомерційного сектора економіки і запропоновано ОРМ-модель облікової політики з врахуванням трьох детермінант, які встановлюють пріоритети і конкретизують її мету, залежно від потреб споживачів облікової інформації, а саме: обмеження, ризику, можливості. Розроблено ієрархію рівнів облікової політики, в якій остання може набувати стандартизованих, превентивних, перспективних та збалансованих ознак. Запропоновано авторське визначення поняття «збалансована облікова політика». Базовими вимогами до збалансованої облікової політики встановлено: нормативну відповідність, пруденційну спрямованість та продуктивну гнучкість.*

*Ключові слова:* збалансована облікова політика, небюджетні неприбуткові організації, обмеження, ризик, можливість.

### ОРВ-МОДЕЛЬ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НЕБЮДЖЕТНЫХ НЕПРИБЫЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Височан О.О.

*В статье рассмотрены организационные аспекты формирования учетной политики организаций некоммерческого сектора экономики и предложена ОРМ-модель учетной политики с учетом трех детерминант, которые устанавливают приоритеты и конкретизируют ее цель, в зависимости от потребностей потребителей учетной информации, а именно: ограничения, риски, возможности. Разработана иерархия уровней учетной политики, в которой последняя может приобретать стандартизованных, опережающих, перспективных и сбалансированных признаков. Предложено авторское определение понятия «сбалансированная учетная политика». Базовыми требованиями к сбалансированной учетной политике установлено: нормативное соответствие, пруденциальную направленность и производительную гибкость.*

*Ключевые слова:* сбалансированная учетная политика, небюджетные неприбыльные организации, ограничение, риск, возможность.

### RRO-MODEL OF ACCOUNTING POLICY IN THE ACTIVITIES OF OFF-BUDGET NON-PROFIT-ORGANIZATIONS

Vysochan O.

*The article considers the organizational aspects of formation of accounting policy organizations of the nonprofit-sector. The proposed ORM-model accounting policy based on three determinants that establish priorities and specify its purpose, depending on the needs of users of accounting information, namely: constraints, risks, opportunities. Developed the hierarchy of levels in accounting policies, may purchase standardized, proactive, forward-looking and balanced characteristics. The author's definition of «balanced policy» represented. The basic requirements of a balanced set of accounting policies: compliance with regulatory, prudential oriented and productive flexibility.*

*Keywords:* balanced accounting policy, non-budget non-profit-organizations, restrictions, risk, opportunity.

**Постановка проблеми.** Розвиток небюджетних неприбуткових організацій в Україні характеризується стабільністю та поступовим розумінням їх важливості в сучасному суспільстві.

Некомерційний сектор, покликаний реалізувати соціальні, культурні, добродійні цілі, відіграє надзвичайно важливу роль в ринковій економіці. Різке зростання значення некомерційної сфери для розвитку національної економіки вимагає переоцінки всього підходу до її місця і ролі в системі господарювання, який склався традиційно. В умовах розширення і вдосконалення ринкових відносин економічні проблеми функціонування некомерційних організацій набувають все більше теоретичне і практичне значення [1, с. 5].

Складові управління комерційною організацією такі ж, як і некомерційною, але основна відмінність цих організацій в характері і цілі існування. Якщо ціллю комерційної організації є отримання прибутку, то зміст існування некомерційної організації – це вирішення суспільної задачі: фінансування охорони здоров'я, реформування житлово-комунального господарства, допомога дітям і т.д. – якщо це добродійний фонд; навчання і перепідготовка персоналу – якщо це освітня організація; розвиток національної культури – якщо це творчий союз і т.д. В некомерційних організаціях головне – це взаємодія з населенням з метою підвищення якості і рівня життя останнього [2, с. 236].

За таких умов одним із найбільш ефективних інструментів підтримки прийняття рішень в діяльності небюджетних неприбуткових організацій повинна стати облікова політика.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження у сфері формування й реалізації облікової політики небюджетними неприбутковими організаціями ведуть такі вітчизняні й зарубіжні науковці: Баханькова Є.Р., Гура Н.О., Денисова Н.Л., Дружиловська Т.Ю., Єгорова Л.В., Коршунова Т.Н., Котлячков О.В., Котлячкова Н.В., Левицька С.О., Макальська М.Л., Мякініна Л.Н., Склярєнко З.А., Трушціна А.Ю., Ягудіна Г.Г. й інші. Їхні зусилля спрямовані на вдосконалення теорії, організації й методології облікової політики, однак низка проблем досі залишаються невирішеними.

**Мета статті.** Мета статті полягає в удосконаленні організаційних аспектів формування й реалізації облікової політики небюджетними неприбутковими організаціями. Як наслідок, завданнями виокремлено:

- розроблення моделі облікової політики з врахуванням детермінант, які встановлюють пріоритети і конкретизують її мету, залежно від потреб споживачів облікової інформації;
- встановлення ієрархії рівнів облікової політики за низкою її базових характеристик;
- представлення авторського визначення поняття «збалансована облікова політика» та виокремлення основних функціональних вимог до неї.

**Виклад основних результатів дослідження.** При формуванні облікової політики бухгалтеру некомерційної організації слід відштовхуватись від того, що в ній, в першу чергу, повинні знайти відображення всі способи ведення бухгалтерського обліку, які застосовуються в даній організації, щодо тих питань, за якими законодавство передбачає декілька можливих варіантів ведення обліку або за якими способи ведення бухгалтерського обліку на нормативному рівні взагалі не встановлені [3, с. 12]. На думку О.В. Котлячкова, Н.В. Котлячкової та Н.Л. Денисової, при формуванні облікової політики економічного суб'єкта, в тому числі і некомерційної організації, особа, відповідальна за її формування, повинна виходити зі свого професійного судження і бачення основ некомерційної діяльності [4, с. 26]. Щодо першого, то заслуговує на увагу визначення запропоноване Т.Ю. Дружиловською та Т.Н. Коршуновою для використання при організації обліку в суб'єктах некомерційного сектору економіки: професійне судження – це думка професійного бухгалтера стосовно способів ведення бухгалтерського обліку, яка необхідна у тих випадках, коли для обліку та відображення у звітності об'єктів і фактів господарської діяльності необхідно враховувати специфіку конкретної організації і її діяльності [5, с. 25].

Процес формування облікової політики некомерційними організаціями за Є.Р. Баханьковою та М.Л. Макальською складається із таких етапів: 1) оцінка існуючого процесу збору інформації і обробки фінансової та облікової інформації; 2) розробка стандартів управлінського обліку; 3) розробка стандартів бухгалтерського обліку; 4) узгодження управлінських і бухгалтерських аспектів облікової політики; 5) взаємодія облікової політики з іншими функціями управління підприємством; 6) встановлення впливу облікової політики на показники фінансового стану організації; 7) встановлення механізму внесення змін до облікової політики [6]. Згідно методики складання облікової політики, запропонованої Л.В. Єгоровою, виокремлено чотири її частини: організаційна; частина, яка визначає бухгалтерські стандарти некомерційної організації; частина, яка визначає податковий облік в некомерційній організації; вимоги до облікової політики [7, с. 91-92]. В роботі З.А. Скляренко та А.Ю. Трушціної представлено таку структуру облікової політики (для житлових, житлово-будівельних кооперативів, товариств власників житла): організаційно-технічні елементи, методологічні елементи, зміни облікової політики, розкриття облікової політики [8, с. 34].

Як вірно зазначає Г.Г. Ягудіна, структура облікової політики некомерційних організацій включає ті ж розділи, що й облікова політика будь-якої комерційної організації – загальні положення, організаційні, технічні і методичні питання ... Основна відмінність від комерційних організацій полягає в змісті методичного розділу облікової політики – основного розділу, який визначає всю систему формування показників некомерційної організації [9, с. 43]. У джерелі [10, с. 39] наводяться такі елементи облікової політики небюджетних неприбуткових організацій: встановлення фінансового року з розбивкою на періоди; визначення методів оцінки активів і пасивів та розрахунку фінансового результату з врахуванням законодавчих обмежень; встановлення способів ведення облікових реєстрів.

Як бачимо, питання формування облікової політики викликає закономірний інтерес у сучасних науковців, однак критично важливим залишається встановлення факторів, які дозволяють співвіднести потреби її користувачів із можливостями розробників та об'єктивною необхідністю у висвітленні конкретних положень.



**Рис. 1. OPM-модель облікової політики\***

\* Власна розробка

Для вдосконалення організації облікового процесу підприємств (організацій, установ), в т.ч. некомерційного сектору, пропонуємо використання ОРМ-моделі формування облікової політики (рис. 1).

Формування облікової політики згідно ОРМ-моделі здійснюється з врахуванням трьох детермінант, тобто найважливіших чинників, які встановлюють пріоритети і конкретизують її мету, залежно від потреб споживачів облікової інформації:

- обмеження;
- ризики;
- можливості.

На рис.1 відображено лише незначну частину складових детермінант моделі. Конкретизація їх складу та характеристика повинна бути предметом детальнішого дослідження.

Відповідно до них, облікова політика може формуватися з використанням таких підходів:

1) *стандартизований* (орієнтація на обмеження) – облікова політика, в першу чергу, заснована на дотриманні чітких умов і критеріїв, задоволення яких повинно забезпечити досягнення основної мети її використання. Це, організаційно і методологічно, найбільш простий і багато в чому формальний підхід до побудови облікової політики, при якому основною умовою залишається дотримання встановлених норм і стандартів. Часто таку політику встановлюють вищі органи щодо підвідомчих структур для досягнення максимальної впорядкованості і методологічної єдності ведення обліку. При цьому використовуються термінологічні конструкції на зразок «типова облікова політика» чи «рекомендована облікова політика»;

2) *превентивний* (орієнтація на ризики) – облікова політика покликана зменшити можливий негативний вплив від настання несприятливих подій в господарській діяльності організації. В основі її розробки покладено песимістичний сценарій розвитку суб'єкта, за якого ймовірність настання збитків оцінюється високо, а сама облікова політика розглядається як ефективний засіб мінімізації потенційних втрат;



Рис. 2. Ієрархія рівнів облікової політики (ОП)\*

\* Власна розробка

3) *перспективний* (орієнтація на можливості) – облікова політика формується для якнайповнішого використання сприятливих обставин, які забезпечують зростання показників діяльності підприємства (установи, організації). Практичне втілення такої політики на етапі зрілості дозволяє отримати додаткові вигоди, використовуючи організаційно-методологічний інструментарій, не пов'язаний із зростанням обсягів реалізації;

4) *збалансований* – поєднання попередніх підходів з метою використання переваг кожного з них. Він є найбільш складним для втілення, оскільки вимагає врегулювання багатьох факторів, умов та критеріїв, потребує залучення висококваліфікованих фахівців (інколи зовнішніх консультантів) і максимально спрямований на інформаційну та обліково-методологічну підтримку прийняття ефективних управлінських рішень.

У випадку стабільного зростання підприємства (установи, організації) останній варіант є пріоритетним, що, однак не виключає ефективного використання попередніх на інших етапах його розвитку. Скажімо, на етапі зародження, найбільш доцільним може бути формування облікової політики за стандартизованим принципом, а при досягненні фази спаду використовуватиметься превентивний підхід.

Фактично, ці чотири типи облікової політики формують ієрархічну модель, залежно від їх рівня складності, технічної й функціональної інтелектуалізованості та участі в управлінському процесі (рис. 2).

Чим вище знаходиться облікова політика в ієрархічній піраміді, тим складнішим та інноваційно-містким є процес її підготовки, відповідно, тим вищими є вимоги до неї як інструменту підтримки прийняття управлінських рішень.

Під **збалансованою обліковою політикою** розуміємо **сукупність принципів, методів і процедур, які забезпечують дотримання оптимального співвідношення детермінант обмеження, ризику та можливості для досягнення мети ведення бухгалтерського обліку.**

Відповідно, базовими вимогами до збалансованої облікової політики є:

1) *нормативна відповідність* законодавчо-інструктивним вимогам з питань обліку та оподаткування; умовам, дотримання яких покликано забезпечити якість облікової інформації; технічним вимогам щодо оформлення та змісту Наказу про облікову політику тощо;

2) *пруденційна спрямованість* – облікова політика повинна забезпечити мінімізацію суб'єктивності в оціночних судженнях та зменшення інших ризиків, які виникають у зв'язку з динамічністю умов середовища для недопущення недостовірності облікової інформації;

3) *продуктивна гнучкість*, яка виявляється у здатності використання сприятливих нагод для покращення фінансово-економічних показників діяльності та забезпечення стабільного функціонування підприємства (установи, організації) обліковими засобами.

**Висновки.** Отже, результатами дослідження, які становлять науково-прикладну цінність, є:

1) пропонується ОРМ-модель формування облікової політики у небюджетних неприбуткових організаціях полягає у врахуванні трьох детермінант, які встановлюють пріоритети і конкретизують її мету, залежно від потреб споживачів облікової інформації: обмеження; ризику; можливості. Відповідно до них, облікова політика може формуватися з використанням таких підходів: стандартизований (орієнтація на обмеження); превентивний (орієнтація на ризику); перспективний (орієнтація на можливості); збалансований;

2) залежно від рівня складності, технічної та функціональної інтелектуалізованості та участі в управлінському процесі існує ієрархічна взаємозалежність між різними типами облікової політики;

3) збалансована облікова політика є найбільш прогресивною і складається із сукупності принципів, методів і процедур, які забезпечують дотримання оптимального співвідношення детермінант обмеження, ризику та можливості для досягнення мети ведення бухгалтерського обліку;

4) базовими вимогами до збалансованої облікової політики є: нормативна відповідність; пруденційна спрямованість; продуктивна гнучкість.

Перспективами подальших розвідок в обліковій теорії й практиці вбачаємо у конкретизації та поданні економічної характеристики структурних елементів стандартизованої, превентивної, перспективної та збалансованої типів облікової політики у небюджетних неприбуткових організаціях.

1. Шекова Е.Л. Экономика и менеджмент некоммерческих организаций : учебное пособие / Е.Л. Шекова. – Санкт-Петербург: Лань, 2004. – 192 с.

2. Вольська О.М. Основи управління некомерційними організаціями / О.М. Вольська // Економіка будівництва і міського господарства. – 2014. – Том 10, № 4. – С. 233-242.

3. Мякина Л.Н. Организация бухгалтерского учета в некоммерческих организациях / Л.Н. Мякина // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2006. – № 13(157). – С. 9-15.

4. Котлячков О.В. Основы формирования учетной политики некоммерческих организаций / О.В. Котлячков, Н.В. Котлячкова, Н.Л. Денисова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013. – № 8(320). – С. 24-32.

5. Дружиловская Т.Ю. Сущность учетной политики в современном бухгалтерском учете некоммерческих организаций / Т.Ю. Дружиловская, Т.Н. Коришнова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2014. – № 11(347). – С. 19-26.

6. Баханькова Е.Р. Некоммерческие организации в России: финансовое управление : учебно-практическое пособие / Е.Р. Баханькова, М.Л. Макальская. – М.: Дело и Сервис, 2004. – 336 с.

7. Егорова Л.В. Специфика учетной политики некоммерческих организаций / Л.В. Егорова // Финансы и бизнес. – 2007. – № 3. – С. 86-93.

8. Скляренко З.А. Бухгалтерский и налоговый учет в жилищных, жилищно-строительных кооперативах, товариществах собственников жилья / З.А. Скляренко, А.Ю. Трущицына // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2009. – № 23(239). – С. 31-38.

9. Язудина Г.Г. Формирование учетной политики в автономных учреждениях / Г.Г. Язудина // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2012. – № 3(291). – С. 42-45.

10. Czubakowska K. Rachunkowość jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej / K. Czubakowska, K. Winiarska. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2015. – 274 s.

E-mail: osidach\_o@ukr.net