

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
НЕКОМЕРЦІЙНИХ ОРГАНІЗАЦІЙFEATURES OF ACCOUNTING ACCOUNTS
OF NON-COMMERCIAL ORGANIZATIONS

У статті розглянуто особливості організації бухгалтерського обліку некомерційних організацій (ОСББ, релігійні організації, профспілки). Вивчено законодавче та інше нормативно-правове забезпечення некомерційних організацій, досліджено наявні підходи до організації бухгалтерського обліку. Доведено, що сьогодні в нашій країні відсутні спеціальні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, тому фахівці змушені користуватися загальноприйнятими уніфікованими правилами, які не враховують особливості функціонування некомерційних організацій. До того ж сьогодні не підготовлені в достатньому обсязі методичні рекомендації щодо організації та ведення бухгалтерського обліку різних некомерційних організацій. Обґрунтовано, що для вирішення означеної проблематики необхідно розробити спеціальні методики та вдосконалити наявні методико-організаційні положення бухгалтерського обліку некомерційних організацій з урахуванням специфіки їх статутної діяльності.

Ключові слова: ОСББ, релігійні організації, профспілки, законодавча база, бухгалтерський облік, методичне та організаційне забезпечення обліку.

В статье рассмотрены особенности организации бухгалтерского учета неком-

мерческих организаций (ОСМД, религиозные организации, профсоюзы). Изучено законодательное и другое нормативно-правовое обеспечение некоммерческих организаций, исследованы существующие подходы к организации бухгалтерского учета. Доказано, что сегодня в нашей стране отсутствуют специальные положения (стандарты) бухгалтерского учета, поэтому специалисты вынуждены пользоваться общепринятыми унифицированными правилами, которые не учитывают особенности функционирования некоммерческих организаций. К тому же сегодня не подготовлены в достаточном объеме методические рекомендации по организации и ведению бухгалтерского учета различных некоммерческих организаций. Обосновано, что для решения обозначенной проблематики необходимо разработать специальные методики и усовершенствовать существующие методико-организационные положения бухгалтерского учета некоммерческих организаций с учетом специфики их уставной деятельности.

Ключевые слова: ОСМД, религиозные организации, профсоюзы, законодательная база, бухгалтерский учет, методическое и организационное обеспечение учета.

УДК 657:061.2

Кейдалюк С.О.

студентка
Одеський національний економічний
університет

Артюх О.В.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
та аудиту
Одеський національний економічний
університет

The article discusses the features of the functioning of non-profit organizations (in particular, the association of co-owners of apartment buildings, religious organizations, trade union organizations), on the basis of which the specifics of accounting formation in such enterprises have been investigated. Legislative and other regulatory support of non-profit organizations was studied, existing approaches to the organization of accounting were investigated, and it was revealed that the insufficiency of special legislative acts and other legal regulations governing the accounting and reporting of non-profit organizations is a source of a number of problems. In this paper, it is established that today in our country there are no special provisions (standards) of accounting, and therefore experts of non-profit organizations are forced to use generally accepted unified rules that do not take into account the peculiarities of their functioning. In addition, to date, methodological recommendations on the organization and maintenance of accounting for various non-profit organizations have not been sufficiently prepared. So, at the methodological level, the following issues have not yet been resolved: the use of optimal accounting forms depending on different types of non-profit enterprises; development of a working plan of accounts, standard forms of primary documentation, accounting registers (analytical and synthetic); improvement of the reporting forms (financial, statistical, tax and other economic reporting), the indicators of which would reflect most fully and accurately all accounting information on the activities of a non-profit organization. It is substantiated that in order to solve this problem, it is necessary to develop special methodologies and improve the existing methodological and organizational provisions (recommendations, guidelines, procedures, and so on) of accounting for non-profit organizations, taking into account the specifics of their statutory activities. In this case, of course, the study of international experience would have a positive impact on the disclosure of the designated issues and would contribute to further scientific research in a given direction.

Key words: association of co-owners of an apartment building, religious organizations, trade unions, legislative base, accounting, methodological and organizational support of accounting.

Постановка проблеми. Некомерційні організації (установи), діяльність яких не пов'язана з отриманням прибутку, а спрямована виключно на врегулювання соціальних, економічних та політичних проблем, потрібні суспільству. Безумовно, визначним фактором їх ефективного управління є достовірна, повна та своєчасна облікова інформація, яка розкриває особливості функціонування таких установ і організацій. Отже, дослідження специфіки бухгалтерського обліку, проблемних аспектів

його організації та ведення, шляхів їх вирішення в некомерційних організаціях є досить актуальним, що обумовило напрям наукового пошуку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню теоретичних та прикладних аспектів бухгалтерського обліку некомерційних організацій присвячені праці таких вчених, як Н. Гура, Н. Глебова, І. Волошан, О. Папінова. Проте сьогодні низка проблемних питань організації та ведення бухгалтерського обліку залишається відкритою.

Постановка завдання. Метою статті є розкриття проблемних аспектів бухгалтерського обліку різних некомерційних організацій шляхом дослідження специфіки їх функціонування.

Виклад основного матеріалу дослідження. До некомерційних відносять такі типи організацій, як благодійні фонди, творчі спілки, садові або дачні спільноти, релігійні організації, об'єднання співвласників багатоквартирного будинку (ОСББ), профспілки.

Господарський кодекс України (ст. 52) визначає некомерційне господарювання як систематичну самостійну господарську діяльність, яка спрямована на здобуття соціальних, економічних, політичних результатів тощо [1]. В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вимоги, які висунуті як до некомерційних організацій, так і до всіх інших юридичних осіб, є однаковими [2]. Відповідно до ст. 2 цього Закону такі організації повинні здійснювати бухгалтерський облік та вести фінансову звітність згідно із законодавством нашої держави [2]. Бухгалтерські проведення в некомерційних організаціях здійснюються відповідно до Плану рахунків (загального чи спрощеного).

З огляду на те, що нині в Україні немає єдиних узгоджених законодавчих вимог до укладення фінансової звітності та здійснення бухгалтерського обліку некомерційними організаціями, результати статутної діяльності їх більшості не оприлюднюються, тобто перебувають поза межами суспільного незалежного контролю. Не можна не сказати про те, що трактування окремих категорій бухгалтерського обліку не завжди є доречним для некомерційних організацій. Так, одним з прикладів є застосування в практиці некомерційних організацій поняття «активи». Відомо, що активи – це ресурси, використання яких має приводити до отримання економічних вигід у майбутньому [2], а економічні вигоди – це ймовірна можливість отримання організацією грошей від використання активів [2]. У цьому сенсі виникає питання адекватного тлумачення активів в діяльності некомерційних організацій.

Слід відзначити, що в нашій країні для некомерційних організацій відсутні не тільки спеціальні положення (станданти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), але й навіть методичні рекомендації стосовно організації та ведення обліку під час виконання їх статутної діяльності. Недостатність спеціального законодавчого забезпечення в обліковій сфері для некомерційних організацій є джерелом низки проблем.

Кожен з типів некомерційних організацій має свої специфічні особливості, які проявляються у відмінностях підходів до здійснення бухгалтерського обліку. Розглянемо загальні засади організації обліку таких некомерційних організацій, як об'єднання

співвласників багатоквартирного будинку (ОСББ), релігійні організації, професійні спілки.

ОСББ

Згідно із Законом України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» ОСББ – це юридичні особи, які зареєстровані власниками квартир чи нежитлових приміщень багатоквартирної споруди задля впливу у сферах керування, контролю та утримання свого будинку й прибудинкової території, а також оформлення спільних майнових прав на прибудинкову територію та/або житловий будинок юридично й щодо їхнього загального суспільного користування [3]. Надання співвласникам дійсного механізму для розпорядження спільним майном регламентовано Законом України «Про особливості здійснення права власності у багатоквартирному будинку» [4].

Оскільки ОСББ є юридичними особами, ведення бухгалтерського обліку для них є неухильним, тому ОСББ використовують в обліковій сфері вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО, визначають облікову політику з розкриттям питань методології, методики, організації бухгалтерського обліку. Під час формування облікової політики цього типу організацій доречно використовувати Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [5].

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку в ОСББ [6] під час застосування робочого плану рахунків ОСББ має враховувати низку особливостей, таких як:

- неухильне дотримання рахунків класів 0–7;
- відсутність необхідності ведення рахунків класу 9 «Витрати діяльності» через те, що діяльність ОСББ не спрямована на виконання комерційних операцій, тобто операцій, пов'язаних з отриманням прибутку, тому вони мають можливість здійснювати облік витрат, спираючись тільки на рахунки класу 8 «Витрати за елементами».

Втім, потрібно звернути увагу на те, що Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку стосовно відображення на рахунках робочого плану різних господарських операцій, форми бухгалтерського обліку, порядку складання кошторису витрат і доходів ОСББ сьогодні не затверджені Наказом Міністерства з питань житлово-комунального господарства, тому мають скоріше не методичний, а ознайомчий та необов'язковий характер.

Релігійні організації

У нашій країні до таких організацій відносять релігійні громади, їхні центри та керування, духовні братства, монастирі, ордени, духовні навчальні заклади, місіонерські товариства та їхні групування. Релігійні організації мають право на здійснення добродійної діяльності самостійно або через громадські фонди згідно з вимогами ст. 23 Закону України «Про свободу совісті та релігійні організації» [7]. Невід'ємним напрямом діяль-

ності таких організацій є надання певної допомоги не тільки членами таких організацій, але й іншим громадянам. Релігійні організації не мають права впливати на діяльність політичних партій, надавати їм матеріальну підтримку, висувати кандидатів до органів державного правління, здійснювати агітації чи фінансування виборчих кампаній кандидатів. При цьому священники можуть вільно брати участь у політичному житті держави, як і будь-які рядові громадяни. Будь-яка релігійна організація має керівничий та виконавчий органи, особливу структуру, цілісність якої спирається на віровчення. Між цими складовими історично уклались ієрархічно-витримані відносини, які дають можливість керувати діяльністю, яка спирається на релігійні постулати, та впорядковувати її.

Доходи релігійних організацій складаються переважно з отриманих пожертв; плати за здійснення треб (надання послуг); плати за поширення (продаж) предметів релігійного призначення тощо. Витрати релігійних організацій складаються переважно з витрат на оплату праці робітників, грошове забезпечення священно- та церковнослужителів, включаючи відрахування до фондів соціального страхування; комунальні послуги для забезпечення функціонування культових та інших будівель; придбання матеріалів для використання в богослужіннях, богослужбових предметів (ікони, підсвічники, аналої тощо), господарського інвентаря, предметів для поширення; ремонт культових та інших будівель тощо. Слід зазначити, що якщо релігійні організації отримують прибутки, то вони мають використовуватися для здійснення добродійної діяльності, що передбачено вимогами Закону України «Про свободу совісті та релігійні організації» [7]. До такої діяльності відносять надання гуманітарної допомоги, милосердя та здійснення благодійної діяльності тощо.

За нормами Податкового кодексу України витрати на утримання некомерційної організацій, реалізації завдань та напрямів діяльності, їхньої мети та цілей, зазначених в установчих документах організації, не вважаються розподілом отриманих прибутків [8]. Причиною для виключення релігійної організації з Реєстру неприбуткових організацій може бути лише доказ факту використання прибутків з метою, яка не передбачена правилами ст. 133 Податкового кодексу України [8].

Слід зазначити, що згідно з п. 6 ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], міністерства, інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі НП(С)БО методичні рекомендації щодо їх застосування, які слугують зручним допоміжним матеріалом під час організації та ведення бухгалтерського обліку юридичними особами цих галузей. Однак для релігійних організа-

цій такі рекомендації не розроблялися, тому під час організації та ведення бухгалтерського обліку релігійні організації повинні керуватися лише переліченими вище нормативними документами без урахування специфіки їх статутної діяльності.

Професійні спілки

Професійна спілка (профспілка) – це некомерційна добровільна організація, яка об'єднує громадян, пов'язаних спільними інтересами за родом їхньої діяльності, а саме трудової або навчання. Об'єднання у профспілки є одним з найважливіших трудових прав робітників, яке закріплене у ст. 36 Конституції України: громадяни України мають право на свободу об'єднання у політичні партії або громадські організації задля здійснення й захисту своїх прав та свобод і задоволення політичних, соціальних, економічних, культурних та інших інтересів, окрім встановлених законом обмежень, в інтересах національної безпеки та громадського порядку, охорони здоров'я населення чи захисту прав і свобод інших людей [9].

Постановою Президії Ради Федерації профспілок України «Про особливості методики впровадження бухгалтерського обліку в профспілкових організаціях» задля створення загальних методологічних порад щодо організації та ведення бухгалтерського обліку профспілок було затверджено План рахунків бухгалтерського обліку первинних профспілкових організацій та Інструкцію про застосування цього плану рахунків [10]. Слід відзначити, що цей План не має принципових відмінностей від загального плану рахунків. Втім, варто виділити певну специфіку використання такого Плану рахунків. Так, за цим планом:

- 7 класом рахунків «Доходи і результати діяльності» користуються винятково професійні спілки, які займаються господарською діяльністю та отримують дохід (прибуток);

- на рахунках 8 класу «Витрати за елементами на господарську діяльність» групуються витрати, які пов'язані з господарською діяльністю профспілок;

- на рахунку 79 «Фінансові результати» профспілки узагальнюють облікову інформацію про результат своєї діяльності з подальшим виділенням на рахунку 44 інформації про нерозподілені прибутки/непокріті збитки.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, розгляд законодавчого та іншого нормативно-правового забезпечення некомерційних організацій (ОСББ, релігійні організації, профспілки), дослідження наявних підходів до організації їх обліку свідчать про те, що сьогодні потребує вдосконалення методичне забезпечення бухгалтерського обліку таких некомерційних організацій з урахуванням специфіки їх статутної діяльності. До того ж вивчення міжнародного досвіду позитивно би вплинуло на розкриття зазначеної проблематики й сприяло би подальшому науковому пошуку в цьому напрямі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Господарський кодекс України : Кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/436-15> (дата звернення: 10.06.2019).
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/996-14> (дата звернення: 10.06.2019).
3. Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку : Закон України від 29 листопада 2001 р. № 2866-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2866-14> (дата звернення: 10.06.2019).
4. Про особливості здійснення права власності у багатоквартирному будинку : Закон України від 14 травня 2015 р. № 417-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/417-19> (дата звернення: 10.06.2019).
5. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/card/ru/v0635201-13> (дата звернення: 12.06.2019).
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків : проект / Міністерство з питань житлово-комунального господарства. URL: zakon.help/article/metodichni-rekomendacii-z-buhgalterskogo-obliku-v (дата звернення: 12.06.2019).
7. Про свободу совісті та релігійні організації : Закон України від 23 квітня 1991 р. № 987-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/987-12> (дата звернення: 12.06.2019).
8. Податковий кодекс України : Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2755-17> (дата звернення: 12.06.2019).
9. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254 к/96-ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 12.06.2019).
10. Про особливості методики впровадження бухгалтерського обліку в профспілкових організаціях : Постанова Президії Ради Федерації профспілок України від 28 вересня 2000 р. № П-29-3 / Рада Федерації профспілок України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0180580-06> (дата звернення: 12.06.2019).

REFERENCES:

1. Hospodarskyi kodeks Ukrainy : Kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 r. № 436-IV / Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/436-15> (accessed: 10 June 2019).
2. Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini : Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 № 996-XIV / Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/996-14> (accessed: 10 June 2019).
3. Pro obiednannia spivvlasnykiv bahatokvartyrnoho budynku : Zakon Ukrainy vid 29.11.2001 r. № 2866-III / Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2866-14> (accessed: 10 June 2019).
4. Pro osoblyvosti zdiisnennia prava vlasnosti u bahatokvartyrnomu budynku : Zakon Ukrainy vid 14.05.2015 r. № 417-VIII / Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/417-19> (accessed: 10 June 2019).
5. Metodichni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky pidpriemstva: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.06.2013 № 635 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/card/ru/v0635201-13> (accessed: 12 June 2019).
6. Metodichni rekomendatsii z bukhgalterskoho obliku v obiednanniakh spivvlasnykiv bahatokvartyrnykh budynkiv: projekt / Ministerstvo z pytan zhytlovo-komunalnoho hospodarstva. URL: zakon.help/article/metodichni-rekomendacii-z-buhgalterskogo-obliku-v (accessed: 12 June 2019).
7. Pro svobodu sovisti ta relihiini orhanizatsii: Zakon Ukrainy vid 23.04.1991 r. № 987-XII / Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/987-12> (accessed: 12 June 2019).
8. Podatkovi kodeks Ukrainy: Kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI / Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2755-17> (accessed: 12 June 2019).
9. Konstytutsiia Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 28.06.1996 r. № 254 k/96-VR / Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (accessed: 12 June 2019).
10. Pro osoblyvosti metodyky vprovadzhennia bukhgalterskoho obliku v profspilkovykh orhanizatsiiah : Postanova Prezydii Rady Federatsii profspilok Ukrainy vid 28.09.2000 r. № P-29-3 / Rada Federatsii profspilok Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0180580-06> (accessed: 12 June 2019).

Kaydalyuk Sophia

Student

Odessa National University of Economics

Artyukh Oksana

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Auditing
Odessa National University of Economics

FEATURES OF ACCOUNTING ACCOUNTS OF NON-COMMERCIAL ORGANIZATIONS

The purpose of the article. Non-profit organizations, whose activities are solely aimed at resolving social, economic, and political problems, are necessary for society. Non-profit organizations include such types of organizations as: charitable foundations, creative unions, garden or country communities, religious organizations, associations of co-owners of a multi-apartment building, trade unions, etc. These organizations carry out a systematic independent economic activity aimed at obtaining social, economic, political results not related to profit. A key factor in their effective management is reliable, complete, timely accounting information that reveals the peculiarities of the functioning of such organizations. Therefore, the study of the specifics of accounting, the problematic aspects of its organization and ways to solve them in non-profit organizations are very relevant, which led to the choice of research topic. The purpose of the article is to reveal the problem aspects of accounting of various non-profit organizations by disclosing the specifics of their functioning.

Methodology. The research is based on the study of the peculiarities of the functioning of non-profit organizations; analysis of their legislative framework, other regulatory and methodological support in the field of accounting organization.

Results. Each of the types of nonprofit organizations has its own specific personality, which manifests itself in the differences in approaches to accounting. To achieve this goal we will consider the general principles of accounting organization in such non-profit organizations, such as: association of co-owners of an apartment building (ACMH); religious organizations; trade unions. Taking into account the logic of their functioning, the problem aspects of accounting organization at such enterprises are investigated. The legal and other normative-legal support of non-profit organizations was studied, the existing approaches to the organization of accounting were investigated and it was found that the lack of special legislative acts, other regulatory legal regulations governing the accounting and reporting of non-profit organizations, is a source of a number of problems. In this paper it is established that today in our country there are no special accounting regulations (standards), and therefore specialists of non-profit organizations are forced to use generally accepted unified rules that do not take into account the peculiarities of their functioning. In addition, to date, methodological recommendations on the organization and accounting of various non-profit organizations have not been prepared in sufficient quantity. So, at the methodological level, questions still remain unresolved: the application of optimal forms of accounting depending on different types of non-profit enterprises; development of a working plan of accounts, typical forms of primary documentation, accounting registers (analytical and synthetic); improvement of reporting forms (financial, statistical, tax and other economic reporting), which indicators would reflect the most complete and reliable all accounting information about the activities of a nonprofit organization.

It is substantiated that in order to solve this problem, it is necessary to develop special methods and to improve the existing methodological and organizational provisions (recommendations, instructions, procedures, etc.) of accounting of non-profit organizations taking into account the specifics of their statutory activities. In this case, of course, the study of international experience would have had a positive effect on the disclosure of this problem and would contribute to further scientific research in a given direction.

Practical implications. The attention is paid to the functional specificity of the activities of non-profit organizations, which determines the development of special methodological support in the field of accounting organization of various types of non-profit organizations.

Value/originality. The problem issues of methodological provision of accounting for non-profit enterprises are considered in the work. The prospects for further research aimed at improving the provisions and methods (orders, recommendations, instructions) in the accounting sphere are determined in the account of the peculiarities of the statutory activities of commercial organizations.