

Н. О. Гура

КОНЦЕПЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В НЕПРИБУТКОВИХ НЕБЮДЖЕТНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

Визначено специфіку діяльності та концептуальні засади обліку в неприбуткових небюджетних організаціях. Розкрито застосування принципів, елементів методу бухгалтерського обліку та регламентації обліку. Висвітлено особливості об'єктів обліку та використання бухгалтерських рахунків, фінансової звітності.

Characteristics and conceptual principles of accounting in non-budget non-profit organizations are defined. Peculiarities of application of the principles and elements of the method of accounting and regulation of accounting are explored. Features of the objects of accounting and application of accounts and financial statements are disclosed.

Ключові слова: неприбуткові небюджетні організації, концепція обліку, принципи обліку, об'єкти обліку, фінансова звітність, активи, доходи, цільове фінансування.

Неприбуткові, некомерційні організації становлять важливу складову соціально-економічного розвитку держав. До складу таких організацій у різних країнах включають бюджетні, громадські, благодійні, релігійні організації; товариства власників житла; недержавні пенсійні фонди тощо. За кордоном поширені неприбуткові організації, діяльність яких спрямована на захист прав людини, збереження енергії тощо.

В українському законодавстві виокремлено вісім груп таких організацій за особливостями оподаткування залежно від видів отримуваних доходів згідно з Податковим кодексом України (ПКУ) та 16 видів неприбуткових організацій за ознаками неприбутковості. Серед них до небюджетних неприбуткових організацій належать: благодійні організації, громадські організації, творчі спілки, політичні партії, пенсійні фонди, кредитні спілки, релігійні організації, житлово-будівельні кооперативи (ЖБК), об'єднання співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ), профспілкові організації тощо.

У таких неприбуткових організаціях, за наявності спільних рис із комерційними підприємствами, існує багато особливостей та невирішених питань щодо побудови бухгалтерського обліку, котрі зумовлюють потребу розроблення відповідних нормативних документів. Основою таких документів повинна стати концепція обліку в неприбуткових небюджетних організаціях, яка б урахувала їх специфіку, методологічні особливості обліку в них та містила системний підхід до вирішення проблем.

Окремі питання обліку в неприбуткових організаціях досліджувалися в працях таких науковців, як О. І. Іваненко, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська, Я. В. Олійник та ін., але комплексне дослідження особливостей обліку і розроблення концепції обліку в неприбуткових небюджетних організаціях не проводились.

Метою статті є визначення концептуальних засад обліку в неприбуткових небюджетних організаціях на основі дослідження методологічних особливостей обліку в них та розроблення шляхів вирішення проблемних питань.

Концептуальні засади бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності визначено в Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) та нормативних документах різних країн. Зокрема в Україні це Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”¹ та П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”². Здійснений аналіз свідчить, що до концептуальної основи бухгалтерського обліку в різних країнах належать: мета обліку і складання звітності, принципи обліку, характеристика елементів фінансових звітів (об’єктів бухгалтерського обліку), якісні характеристики фінансових звітів (вони досить уніфіковані, стосуються усіх суб’єктів господарювання і не є специфічною складовою концепції обліку для окремих видів економічної діяльності).

Концептуальні засади бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях визначаються особливостями їх створення та діяльності, серед яких:

- добровільність створення;
- фінансування за рахунок власних джерел;
- виконання соціально-економічних функцій;
- відсутність мети отримання прибутку;
- незалежність від держави.

З огляду на ці особливості, побудова обліку в неприбуткових організаціях має ґрунтуватися на таких засадах:

- добровільність створення за спрямованості на вирішення завдань соціального характеру потребує сприяння на державному рівні, одним із напрямів якого повинно стати спрощення обліку і звітності;
- фінансування за рахунок власних внесків призводить здебільшого до нестачі коштів для утримання висококваліфікованих бухгалтерів та забезпечення їх необхідними матеріалами й можливістю вивчення змін у законодавчо-нормативній базі;
- обмеженість господарських операцій та об’єктів обліку зумовлює доцільність його спрощеної методики та організації;
- фінансування за рахунок внесків членів організації потребує забезпечення контролю з їхнього боку використання коштів;
- відсутність прибутку від основної діяльності, більшості складових власного капіталу та інших об’єктів обліку робить неінформативним і недоцільним складання більшості форм фінансової звітності;

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996 // ВВР. — 1999. — № 40. — Ст. 365.

² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>.

— наявність специфічних особливостей обліку потребує врахування їх у нормативних документах з обліку в неприбуткових організаціях;

— велика кількість різновидів неприбуткових організацій зумовлює необхідність врахування специфічних особливостей окремих з них у частині побудови обліку та складання звітності, у т. ч. шляхом розроблення окремих нормативних документів.

Зважаючи на цілі діяльності неприбуткових організацій, мета ведення бухгалтерського обліку в них відрізняється від такої мети на комерційних підприємствах, бо головним чином облік спрямовано на внутрішніх користувачів (за винятком неприбуткових організацій, діяльність яких підлягає контролю з боку держави, — пенсійні фонди, політичні партії), а одним із основних його завдань є складання кошторису витрат і доходів та контроль його виконання. Тому можна визначити, що метою ведення бухгалтерського обліку в неприбутковій організації є надання її членам та контролюючим органам повної, правдивої та неупередженої інформації про отримані з різних джерел доходи та здійснені витрати протягом звітного періоду, а також про стан активів, капіталу та зобов'язань.

Концепція бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях базується на тих самих принципах, що й на інших підприємствах та в організаціях.

На сьогодні у багатьох країнах принципи та припущення обліку закріплені законодавчо. Так, у МСФЗ визначено два принципи — безперервності й нарахування. У стандартах Великобританії встановлено чотири фундаментальні концепції (обачність, нарахування, послідовність, безперервність) та загальноприйняті принципи: відокремленість, оцінка, одиниця господарювання, двоїстість, грошовий вимірник, об'єктивність, собівартість, реалізація, суттєвість³. Дев'ять принципів американської бухгалтерії — двоїстість, вимірник, підприємство, безперервність, собівартість, консерватизм, значимість, реалізація, відповідність⁴. У російському законодавстві наведено вимоги та припущення⁵.

В Україні 10 принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначено в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”⁶ та П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”⁷. Їх застосування в неприбуткових організаціях має певні особливості, які розкрито далі.

³ Бриттон Э. Вводный курс по бухгалтерскому учету, аудиту и анализу / Э. Бриттон, К. Ватерстон ; пер. с англ. И. А. Смирновой ; под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 1998. — 328 с.

⁴ Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 496 с.

⁵ Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет / Н. П. Кондраков. — М. : ИНФРА-М, 2002. — 640 с.

⁶ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996 // ВВР. — 1999. — № 40. — Ст. 365.

⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>.

Принцип періодичності полягає в тому, що діяльність підприємства поділяється на певні періоди з метою складання фінансової звітності. Ця звітність подається з річною періодичністю, проміжна — з квартальною. У неприбуткових організаціях питання фінансової звітності остаточно не вирішено — деякі з них подають її у повному обсязі (пенсійні фонди, політичні партії), а деякі не подають зовсім. Але загалом принцип періодичності в неприбуткових організаціях виявляється через поділ діяльності на періоди для подання податкової, статистичної та внутрішньої звітності.

Принцип автономності підприємства, згідно з яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, тобто особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства, найкраще ілюструється саме в неприбуткових організаціях — ЖБК та ОСББ. Останні створюються для обслуговування житлового будинку, житлові й нежитлові приміщення якого є власністю співвласників, тобто засновників неприбуткової організації. Згідно з принципом автономності необхідно відображати житловий будинок поза балансом ЖБК та ОСББ.

Принцип безперервності діяльності передбачає, що оцінювання активів та зобов'язань підприємства здійснюється, з огляду на припущення, що його діяльність триватиме далі. Оцінка майна підприємства за безперервної діяльності та в разі його ліквідації буде різною. У неприбуткових організаціях процедура ліквідації суттєво відрізняється від комерційних підприємств: у випадку ліквідації більшості неприбуткових організацій їхні активи передаються іншій неприбутковій організації (або кільком організаціям) відповідного виду чи зараховуються до доходу бюджету згідно з п. 157.13 ПКУ. Можливі інші варіанти ліквідації, якщо це визначено відповідними законами, зокрема, розподіл активів неприбуткової організації між її членами.

Принцип історичної (фактичної) собівартості вимагає, щоб усі активи підприємства оцінювали за історичною вартістю, тобто за вартістю придбання, або чистою реалізаційною вартістю. У неприбуткових організаціях оцінювання здійснюється переважно за історичною вартістю, переоцінення проводиться рідко і стосується переважно необоротних активів. Щодо запасів, то їх частка в активах неприбуткових організацій незначна, і таких запасів, які потребували б переоцінення на дату балансу здебільшого немає.

Принцип обачності, згідно з яким методи оцінювання, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства (наприклад, запаси необхідно уцінювати, але не можна переоцінювати), у неприбуткових організаціях не відрізняється від інших підприємств з урахуванням обмеженої кількості активів, зобов'язань, доходів та витрат.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат передбачає, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи цього періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. Доходи і витрати висвітлюються в обліку та звітності у момент їх виникнення незалежно від дати оплати: надходження або сплати грошових коштів. Зокрема, дохід від реалізації відображається в бухгалтерському обліку за датою відвантаження продукції, а не її оплати. У неприбуткових організаціях доходи від різних видів цільового фінансування визнаються за цим принципом, але по-різному, при цьому можливі винятки, коли дохід визнається за датою надходження коштів.

Принцип послідовності полягає в тому, що підприємство повинно застосовувати обрану облікову політику постійно (з року в рік). Зміна облікової політики можлива у випадках, передбачених у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності. Обмежена кількість об'єктів обліку і операцій з ними в неприбуткових організаціях зумовлює обмежену кількість варіантів вибору в обліковій політиці, а неповна обізнаність бухгалтерів нерідко призводить до відсутності наказу про облікову політику в неприбуткових організаціях взагалі.

Принцип повного висвітлення передбачає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Сучасний стан ведення бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях свідчить, що частина з них узагалі не веде синтетичного бухгалтерського обліку, а фінансову звітність не складають більшість із них. Оскільки складання більшості форм фінансової звітності неприбутковими організаціями недоцільне, подання звітності у складі форми 1 “Баланс” відповідатиме зазначеному принципу з урахуванням особливостей діяльності цих організацій.

Принцип превалювання змісту над формою, згідно з яким операції повинні обліковуватись, зважаючи на їх сутність, а не лише на юридичну форму, не набув широкого застосування в Україні у зв'язку з високим рівнем регламентації обліку, і в неприбуткових організаціях суттєвого значення не має.

Принцип єдиного грошового вимірника передбачає, що вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій у фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці. Щодо неприбуткових організацій, то серед них багато таких, які ніколи не працюють з валютою, відповідно не здійснюють перерахунків валютних коштів у грошову одиницю держави для відображення у звітності.

Неприбуткові небюджетні організації під час ведення бухгалтерського обліку керуються законодавчо-нормативною базою для комерційних підприємств, а саме: Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову

звітність в Україні”⁸, Планом рахунків⁹, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами.

Щодо особливостей застосування неприбутковими організаціями *елементів методу* бухгалтерського обліку, то використання їх досить обмежене або модифіковане. Так, документація, інвентаризація та оцінювання застосовуються на загальних підставах з обмеженнями, зумовленими незначною кількістю об’єктів обліку і операцій з ними, калькулювання як елемент методу в неприбуткових організаціях практично не застосовується для основної діяльності, тільки для комерційної, при цьому складається кошторис доходів та витрат. З певними обмеженнями використовують рахунки і подвійний запис. Звітність доцільно обмежити балансом як важливим елементом методу та складовою фінансової звітності.

Неприбутковість таких організацій зумовлює значну специфіку обліку в них, пов’язану з особливостями оподаткування, складу доходів і витрат, відсутністю господарських процесів виробництва і реалізації, істотними обсягами цільового фінансування тощо.

Особливості обліку, пов’язані з *оподаткуванням* неприбуткових організацій, полягають у наявності значної кількості пільг — податок на прибуток вони сплачують тільки з прибутку від комерційної діяльності (у ст. 157 Податкового кодексу України¹⁰ визначено за кожним видом неприбуткових організацій склад доходів, які звільняються від оподаткування), податок на додану вартість за операціями основної діяльності також зазвичай не сплачується, бо немає об’єкта оподаткування ПДВ, тощо. Тобто в обліку майже не використовується визначення податкового зобов’язання з податків на прибуток та на додану вартість.

Визначаючи концепцію, на якій повинен ґрунтуватися облік у неприбуткових організаціях, слід вирішити такі питання, як ступінь спрощення обліку, порядок застосування відповідного Плану рахунків та форми бухгалтерського обліку.

В Україні передбачено три рівні застосування регламенту бухгалтерського обліку: підприємства з цінними паперами та ті, що оприлюднюють фінансову звітність, застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності (I рівень), інші підприємства — національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (II рівень), а суб’єкти малого підприємництва — спрощену систему обліку і звітності (III рівень). Для останніх затверджено спрощений план рахунків бухгалтерського обліку та відомості спрощеної форми обліку.

⁸ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996 // ВВР. — 1999. — № 40. — Ст. 365.

⁹ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

¹⁰ Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

При визначенні методологічних засад обліку необхідно враховувати особливості неприбуткових організацій за їх видами та розміром. Побудова обліку в більшості з них за рівнем *регламентації* переважно відповідає саме підприємствам третього рівня і повинна бути максимально спрощеною, хоча великі неприбуткові організації належать здебільшого до другого рівня регламентації. Так, використання спрощеного Плану рахунків для них буде недостатнім; можливе розроблення окремого плану рахунків, але доцільніше застосовувати загальний План рахунків, виключивши рахунки, які не використовуються. Можливе розроблення робочих планів рахунків для різних видів неприбуткових організацій на рівні як самих організацій, так і створеної для них нормативної бази.

Щодо *форми* бухгалтерського обліку, то неприбуткові організації можуть використовувати як журнальну, так і спрощену форму; для невеликих неприбуткових організацій доцільне застосування простої форми обліку зі складанням журналу господарських операцій. Спрощеними мають бути також вимоги до формування розпорядчих документів з ведення бухгалтерського обліку, до складу фінансової звітності. Можливе поширення на відповідні неприбуткові організації права вести облік за спрощеною формою без подвійного запису.

Методологія бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях визначається особливостями *об'єктів обліку* та операцій з ними.

У таких організаціях практично не відбуваються господарські процеси, притаманні комерційним підприємствам, зокрема виробництва і реалізації (крім послуг із надання в оренду приміщень, продажу газет, листівок та іншої підприємницької діяльності у разі її провадження); процес заготівлі незначною мірою має місце у частині заготівлі канцелярського приладдя та інших запасів для обслуговування власної діяльності, але за обсягом і метою суттєво відрізняється від комерційних підприємств. Це зумовлює особливості використання бухгалтерських рахунків для обліку доходів і витрат.

До специфічних питань обліку *активів* у неприбуткових організаціях належать:

- облік орендованих основних засобів, які мають істотну частку в багатьох неприбуткових організаціях;
- відображення в обліку будівництва та реконструкції основних засобів за рахунок власних коштів або інших цільових внесків;
- відображення в обліку придбання основних засобів за рахунок коштів цільового фінансування;
- облік на окремому балансі активів, створених неприбутковою організацією підприємств;
- відображення в обліку надання в оренду активів та продажу запасів у межах благодійних акцій або створених неприбутковою організацією;
- облік фінансових інвестицій, особливо кредитними спілками та недержавними пенсійними фондами;

— відображення в обліку ОСББ та ЖБК житлових будинків як таких, у яких приватизовані квартири належать мешканцям, а не ОСББ, що потребує врахування принципу автономності та відповідного відображення в обліку як самого будинку і нарахування на нього амортизації, так і операцій, пов'язаних із ремонтом та реконструкцією будинку;

— включення ПДВ, сплаченого постачальникам, до вартості таких запасів за більшістю операцій;

— облік коштів на депозитних рахунках, які доцільно відкривати для накопичення коштів на певні цілі.

У неприбуткових організаціях серед активів часто немає капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, не визначаються відстрочені податкові активи; здебільшого невеликі кількість і номенклатура основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, запасів. Водночас методологічні підходи до їх оцінювання та відображення на рахунках бухгалтерського обліку не відрізняються від комерційних підприємств. Тому загальноприйняті питання обліку цих активів не потребують відображення в специфічних нормативних документах для неприбуткових організацій: у цих документах мають відобразитися вказані особливості.

Зокрема, необхідно визначити відповідні рахунки і субрахунки для обліку, у т. ч. позабалансові для обліку орендованих активів та житлових будинків, порядок віднесення до витрат нарахованої амортизації та витрат на реконструкцію, модернізацію за рахунок цільового фінансування тощо. Окремо слід встановити порядок відображення в обліку неприбуткової організації фінансових інвестицій, коштів на депозитних рахунках тощо.

Особливості обліку *капіталу* в неприбуткових організаціях полягають насамперед у відсутності багатьох складових власного капіталу. У більшості з них використовують тільки дві складові — додатковий капітал (за винятком емісійного доходу) та прибуток, який визначається окремо від комерційної діяльності з відповідною сплатою податку на прибуток та від неприбуткової діяльності (формується у вигляді тимчасового перевищення доходів над витратами або, навпаки, збитку). Але загалом неприбуткові організації не повинні мати прибутку або збитку, і навіть прибуток від комерційної діяльності спрямовується на виконання завдань основної діяльності, що дає змогу не збільшувати членських та інших внесків для виконання статутних завдань.

Щодо інших складових капіталу, то кредитні спілки формують пайовий капітал, а окремі ЖБК дотепер обліковують житловий будинок у складі статутного капіталу, що не відповідає принципам та чинній методології бухгалтерського обліку.

Облік більшості *зобов'язань* у неприбуткових організаціях суттєво не відрізняється від комерційних підприємств — вони сплачують заробітну плату на загальних підставах, розраховуються за єдиним соціальним внеском, за

податками і зборами з бюджетом, тільки склад і обсяг цих податків обмежений. Обсяг розрахунків з постачальниками та іншими кредиторами за отримані активи чи послуги також у більшості випадків обмежений, і податковий кредит з ПДВ за основною діяльністю вони не відображають. Певний виняток щодо обсягу та порядку відображення становлять розрахунки з постачальниками комунальних послуг, здійснювані частиною ЖБК та ОСББ.

Специфічним зобов'язанням у неприбуткових організаціях є цільове фінансування, яке становить переважну частину їхніх доходів. У бухгалтерському обліку дохід від такого фінансування визнається частіше в момент надходження або витрачання коштів згідно з пунктами 16–18 П(С)БО 15 “Дохід”¹¹; визнання доходів з метою оподаткування максимально відповідає правилам бухгалтерського обліку згідно з п. 137.2 ПКУ¹², за винятком фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство. Специфіка визнання доходів від різних видів цільового фінансування потребує особливої уваги до цього об'єкта в нормативних документах з бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях.

Серед зобов'язань, яких немає або практично немає в неприбуткових організаціях — довгострокові зобов'язання, зобов'язання за розрахунками з учасниками, зобов'язання за позиками банків.

У таблиці наведено бухгалтерські рахунки, які повинні використовувати неприбуткові організації (НО) для обліку об'єктів, які відображають в балансі.

Деякі неприбуткові організації використовуватимуть не всі із запропонованих рахунків у разі відсутності капітальних та/або фінансових інвестицій, доходів і витрат майбутніх періодів тощо. Водночас за окремими рахунками потрібне відкриття субрахунків, передусім за рахунком 48 “Цільове фінансування”. За наявності об'єктів обліку, які не відображені в таблиці (наприклад, розрахунків векселями, готової продукції як результату комерційної діяльності), для їх обліку використовують рахунки згідно із загальним Планом рахунків.

Серед позабалансових рахунків у неприбуткових організаціях найчастіше використовується рахунок 01 “Орендовані необоротні активи”, застосування решти не відрізняється від комерційних підприємств. Для обліку поза балансом житлових будинків доцільно відкривати окремий субрахунок 029 “Житловий будинок в управлінні”.

Основну частину *доходів* неприбуткових організацій становлять цільові надходження, які можна поділити на такі групи:

- членські внески;
- добровільні пожертвування різних юридичних та фізичних осіб;

¹¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

¹² Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Таблиця. Рахунки для обліку активів, капіталу і зобов'язань у неприбуткових організаціях

Активи (Актив балансу)			Капітал і зобов'язання (Пасив балансу)		
Назва об'єкта обліку	Рахунки для обліку		Назва об'єкта обліку	Рахунки для обліку	
	у великих НО	у малих НО		у великих НО	у малих НО
1. Необоротні активи	Клас 1		1. Власний капітал	Клас 4	
Основні засоби	10	10	Пайовий капітал	41	41 (40)
Інші необоротні матеріальні активи	11	10	Додатковий капітал	42	42 (40)
Нематеріальні активи	12	10	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	44	44 (40)
Знос (амортизація) необоротних активів	13	13			
Довгострокові фінансові інвестиції	14**	14			
Капітальні інвестиції	15	15			
Інші необоротні активи	18	18			
2. Оборотні активи	Клас 2, 3		2. Зобов'язання	Клас 6, 5, рахунок 48	
Виробничі запаси	20	20	Цільове фінансування	48	48
Малоцінні та швидкозношувані предмети	22	20	Довгострокові зобов'язання	Клас 5	
Виробництво	23*	23*	Короткострокові позики	60	60
Грошові кошти в касі	30	30	Зобов'язання перед постачальниками і підрядниками	63	63
Грошові кошти на рахунках в банку	31 (32)	31	Зобов'язання перед бюджетом	64	64
Інші грошові кошти	33	30 (31)	Зобов'язання зі страхування	65	65
Поточні фінансові інвестиції	35**	35	Зобов'язання з оплати праці	66	66
Дебіторська заборгованість	36***, 37	37	Зобов'язання перед іншими кредиторами	68	68
Витрати майбутніх періодів	39	39	Доходи майбутніх періодів	69	69

* Рахунок 23 використовується тільки для обліку витрат, здійснених неприбутковою організацією підприємств, і витрат комерційної діяльності в окремих випадках.

** Фінансові інвестиції здійснюються не в усіх неприбуткових організаціях, а головним чином, у пенсійних фондах та кредитних спілках.

*** Рахунок 36 застосовується для розрахунків із покупцями продукції і послуг, вироблених створеними підприємствами або як продукт комерційної діяльності.

Джерело: складено за Планом рахунків бухгалтерського обліку.

- гуманітарна допомога;
- інші цільові надходження.

Визнання доходу від членських внесків у більшості неприбуткових організацій можливе згідно з п. 16 П(С)БО 15 “Дохід”, тобто в момент отримання

коштів; доходи від інших цільових надходжень визнаються зазвичай згідно з п. 17 П(С)БО 15, тобто при витрачанні коштів.

До інших доходів належать надходження від проведення благодійних кампаній у благодійних організаціях, доходи від продажу агітаційно-пропагандистських матеріалів, проведення політичних заходів тощо в політичних партіях, отримані кредити в кредитних спілках, доходи від надання консультаційних послуг у спілках, асоціаціях та інших об'єднаннях юридичних осіб тощо.

Серед пасивних доходів неприбуткових організацій найпоширеніші проценти від банківських депозитів та проценти банку за користування залишками коштів на поточному рахунку. На нашу думку, для невеликих неприбуткових організацій для їх обліку достатньо використання рахунку 71 “Інший операційний дохід”.

Відсутність реалізації робіт, послуг робить доцільним використання для обліку доходів від основної діяльності не рахунку 70 “Доходи від реалізації”, а рахунку 71 “Інший операційний дохід”. При цьому різний порядок визнання різних доходів потребує детального розкриття цих питань у нормативних документах.

Щодо обліку *витрат* у неприбуткових організаціях, то через відсутність виробництва доцільно застосовувати рахунки класу 8 без рахунку 23, а за необхідності обліку витрат на окремому рахунку можна використовувати рахунок 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Невеликі неприбуткові організації можуть не обліковувати окремо доходи і витрати від фінансової, інвестиційної діяльності та надзвичайних подій, використовуючи рахунки 94 та 71 для обліку доходів і витрат від усіх видів діяльності, а рахунок 79 “Фінансові результати” — для відображення фінансового результату в цілому без субрахунків. Великі неприбуткові організації за бажанням можуть застосовувати окремі рахунки для обліку доходів і витрат від різних видів діяльності.

Окремо в багатьох випадках обліковуються доходи і витрати від підприємницької діяльності неприбуткових організацій. Для цього можна використовувати рахунки 23, 26, 90, 70, особливо, коли йдеться про випуск певних товарів або діяльність створених такими організаціями підприємств. Якщо комерційна діяльність так обмежується наданням окремих послуг, наприклад, наданням в оренду приміщень, то застосування зазначених рахунків не потрібне, достатньо відображати отримані доходи як інші операційні.

Фінансову звітність неприбуткових організацій слід обмежити формою Ім “Баланс”, затвердженою для малих підприємств (крім великих неприбуткових організацій та таких, чия діяльність підлягає державному контролю). Всі інші форми звітності не відповідають специфіці діяльності неприбуткових організацій, не містять інформаційного навантаження, а подекуди можуть призвести до викривлення інформації або її незрозумілості.

Форма 2 “Звіт про фінансові результати” у сучасному вигляді передбачає відображення доходу від реалізації та собівартості реалізованих послуг; у неприбуткових організаціях ці показники можуть стосуватися тільки комерційної діяльності, тобто буде помилкою відображати в цих рядках доходи і витрати основної діяльності. Можна вказати їх у рядках інших доходів і витрат, але фінансовий результат від основної діяльності потрібно визначати як різницю між усіма доходами і витратами, при цьому податок на прибуток буде нарахований лише на прибуток від комерційної діяльності. Доходи і витрати неприбуткових організацій відображено в податковому звіті, де виокремлено оподатковувані та неоподатковувані доходи; дублювання цієї інформації, причому без розмежування доходів і витрат, не тільки не потрібне, а й певним чином викривлює інформацію.

Форма 3 “Звіт про рух грошових коштів” необхідна для визначення реального руху грошових коштів, оскільки інші звіти складають за принципом нарахування. Для неприбуткових організацій це не актуально у зв’язку з відсутністю прибутку, крім того, надходження і витрачання грошових коштів за напрямками в них відображаються в кошторисі доходів і витрат, у якому порівнюються планові й фактичні показники, а також показники звітного і попереднього періодів; цей документ містить достатню інформацію для аналізу й контролю як доходів і витрат, так і руху грошових коштів. Крім того, у неприбуткових організаціях переважно немає показників для заповнення другого і третього розділів звіту.

Щодо форми 4 “Звіт про власний капітал”, то неприбуткові організації можуть заповнювати в ньому один-два показники у зв’язку з відсутністю більшості складових власного капіталу, причому ці показники відображаються в балансі й дублювання їх не має сенсу.

Фінансову звітність у повному обсязі повинні подавати неприбуткові організації, які підлягають контролю з боку держави, — політичні партії та пенсійні фонди.

Таким чином, концепція бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях визначається особливостями їх діяльності, що зумовлює специфіку об’єктів обліку, особливості застосування принципів та елементів методу бухгалтерського обліку.

Концепція обліку в неприбуткових організаціях має виходити з того, що для великих і невеликих організацій застосовуються різні рівні регламентації обліку; варто використовувати специфічні рахунки для обліку окремих об’єктів; склад фінансової звітності повинен бути обмеженим, а в нормативних документах з обліку в неприбуткових організаціях слід урахувати специфічні питання.