

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-73>

УДК 657

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У НЕБЮДЖЕТНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ УКРАЇНИ: ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

## ACCOUNTING IN NON-BUDGETARY NON-PROFIT ORGANIZATIONS OF UKRAINE: ACCOUNTING FOR RECEIVABLES

**Височан Олег Степанович**

доктор економічних наук, доцент,  
Національний університет «Львівська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0066-2624>

**Vysochan Oleh**

Lviv Polytechnic National University

Стаття присвячена науковому обґрунтуванню заходів щодо вдосконалення діючої методики обліку дебіторської заборгованості для подальшої розробки новітньої концепції бухгалтерського обліку у неприбутковому секторі економіки України. У дослідженні систематизовано і уточнено ознаки небюджетних неприбуткових організацій за їх впливом на систему бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості; виявлено і проаналізовано порядок обліку дебіторської заборгованості таких організацій з врахуванням вимог вітчизняного законодавства; вдосконалено методику обліку дебіторської заборгованості, яка виникає в ході фінансово-господарської діяльності небюджетних неприбуткових організацій в Україні. Наприкінці зроблено висновки про переваги гнучкості організації обліково-інформаційного процесу у некомерційних організаціях для побудови ефективної системи обліку дебіторської заборгованості.

**Ключові слова:** дебіторська заборгованість, бухгалтерський облік, некомерційний сектор економіки, небюджетні неприбуткові організації, членські внески.

Статья посвящена научному обоснованию мер по усовершенствованию действующей методики учета дебиторской задолженности для дальнейшей разработки новейшей концепции бухгалтерского учета в неприбыльном секторе экономики Украины. В исследовании систематизированы и уточнены признаки небюджетных неприбыльных организаций по их влиянию на систему бухгалтерского учета дебиторской задолженности; выявлен и проанализирован порядок учета дебиторской задолженности таких организаций с учетом требований отечественного законодательства; усовершенствована методика учета дебиторской задолженности, которая возникает в ходе финансово-хозяйственной деятельности небюджетных неприбыльных организаций в Украине. В заключении сделаны выводы о преимуществах гибкости организации учетно-информационного процесса в некоммерческих организациях для построения эффективной системы учета дебиторской задолженности.

**Ключевые слова:** дебиторская задолженность, бухгалтерский учет, некоммерческий сектор экономики, небюджетные некоммерческие организации, членские взносы.

In Ukraine, there is a significant lag in the current accounting system of non-budgetary non-profit organizations from the requirements of the time, despite significant progress in solving problems related to the processing of accounting information that have occurred in recent years. The method of double entry is used as the main technique of formation and generalization of information in accounting. The aim of the study is to develop modern scientifically sound measures to improve the current methodology of accounting for accounts payable for further development of the latest concept of accounting in the non-profit sector of the economy of Ukraine. The article takes into account the main features of non-budgetary non-profit organizations in Ukraine: the goals of financial and economic activities are different from making a profit; retained earnings that can be generated are used to support the main activity; the main purpose of activity – achievement of public goods; the main source of funds – targeted funding; lack of classical economic categories “capital”, “price” and “cost”; service-oriented organizations, respectively, production – no; lack of financial and speculative activities – transactions with shares, bonds, bills, etc.; performance can not be measured by standard indicators, such as profit. The article identifies and analyzes the procedure for accounting for receivables of non-budgetary non-profit organizations, taking into

account the requirements of domestic law. Accounting for receivables in non-budgetary non-profit organizations is limited mainly by such operations as: accrual of membership fees, advance payments, calculations of temporary incapacity for work at the expense of the Social Insurance Fund of Ukraine and a number of others. The article also improves the method of accounting for receivables that arise in the course of financial and economic activities of non-budgetary non-profit organizations in Ukraine. The results obtained in the study can be useful for accountants of non-budgetary non-profit organizations to streamline the accounting of cash and receivables.

**Keywords:** receivables, accounting, non-profit sector of the economy, non-budgetary non-profit organizations, membership fees.

**Постановка проблеми.** У сучасній економічній літературі досить часто зіставляються некомерційні (у закордонній практиці – неурядові) організації та комерційні підприємства на предмет їх внеску в розвиток економіки країни.

В економічному механізмі функціонування держави традиційно основна роль відводиться комерційним організаціям, оскільки їх участь в економічних відносинах сприяє досягненню високих і стійких темпів економічного зростання і стимулюванню підприємницької активності. Значення некомерційних організацій для економіки країни зазвичай вважається другорядним і малозначимим через спрямованість їх діяльності на досягнення інших цілей – некомерційних [1, с. 236].

Водночас, некомерційний сектор займає вагомий роль у вирішенні багатьох економічних задач... Нерідко організації цього сектора працюють ефективніше, якісніше, із ширшою турботою про людей. У багатьох випадках вказані утворення здатні успішно замінити пасивність деяких бюрократизованих органів виконавчої влади, покликаних виконувати різні соціальні програми [2, с. 54]. Різноманіття видів діяльності некомерційних організацій є досить значним. Некомерційний сектор ефективно надає різні соціальні послуги населенню, займається екологічними проблемами, захистом громадянських прав, соціальною реабілітацією, організацією допомоги інвалідам, дітям, які залишилися без опіки батьків, біженцям і вимушеним переселенцям. Багато некомерційних організацій займаються захистом прав людини, здійснюють громадський контроль за роботою державних служб, що сприяє розвитку і укріпленню організаційних основ громадянського суспільства [3, с. 35]. Однак, для ефективної роботи некомерційних організацій необхідно розробляти нові механізми і моделі функціонування, вдосконалювати наявні, в результаті чого слід досягнути позитивного результату як в суспільному, так і економічному житті держави, а також повинен відбутися якісно новий розвиток тих сфер суспільної діяльності, які є малодохідними, однак важливими для розвитку суспільства [4, с. 420]. Важ-

ливим елементом економіки держави є система бухгалтерського обліку, тому його роль у формуванні надійного інформаційного забезпечення управління діяльністю некомерційних організацій важко переоцінити [5, с. 18].

Актуальність проведеного дослідження визначається суттєвим відставанням діючої системи бухгалтерського обліку небюджетних неприбуткових організацій (далі – ННО) від вимог часу, незважаючи на суттєві зрушення у розв'язанні проблем, пов'язаних з обробкою облікової інформації, що відбулися останніми роками.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Особливості функціонування господарського механізму некомерційних організацій, в основі якого закладено використання коштів, внесених засновниками (учасниками) або пожертвованих на ведення цими організаціями статутної підприємницької діяльності, впливають на організацію процесів обліку та контролю [6, с. 4].

Вирішенню проблем із цими процесами пов'язаних, присвячені роботи таких авторів: Височан О.О., Гура Н.О., Гусарова Л.В., Котлова Ю.А., Крамаренко Є.Н., Слободяник Ю.Б., Ягудина Г.Г. та низки інших.

Попри широке коло авторів, наукові здобутки яких пов'язані із вивченням системи обліку у небюджетних неприбуткових організаціях, багато теоретичних аспектів управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів третього сектору економіки досі комплексно не досліджено. Організація облікового процесу функціональної ланки грошових коштів та дебіторської заборгованості вимагає напрацювання єдиного підходу з врахуванням особливостей цільового фінансування статутної діяльності ННО.

Зростаючий інтерес до некомерційного сектору економіки, а також функція яку він виконує у сучасному суспільстві, вимагають більшої уваги до організації бухгалтерського обліку, звітності і незалежного контролю за некомерційними організаціями [7, с. 35].

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Ціллю дослідження є розробка сучасних науково обґрунтованих заходів щодо вдосконалення діючої методики обліку кредиторської заборгованості для подальшої

розробки новітньої концепції бухгалтерського обліку у неприбутковому секторі економіки України. Завдання дослідження:

- систематизувати і уточнити ознаки небюджетних неприбуткових організацій за їх впливом на систему бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості;
- виявити і проаналізувати порядок обліку дебіторської заборгованості ННО з врахуванням вимог вітчизняного законодавства;
- вдосконалити методику обліку дебіторської заборгованості, яка виникає в ході фінансово-господарської діяльності

небюджетних неприбуткових організацій в Україні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розгляд питання щодо обліку дебіторської заборгованості в ННО неможливий без дослідження специфіки діяльності цих організацій в Україні (табл. 1).

Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості в ННО повинен здійснюватися з врахуванням базових принципів фінансів некомерційних організацій, узагальнених, зокрема, у монографії Д.А. Кутьєвої та В.А. Макарової [8, с. 44–45]:

Таблиця 1

**Вплив особливостей основної діяльності ННО  
на побудову бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості**

<b>Особливості основної діяльності</b>	<b>Специфіка бухгалтерського обліку в ННО</b>
Цілі фінансово-господарської діяльності відмінні від отримання прибутку	ННО не використовують (або обмежують у використанні) цілу номенклатуру субрахунків дебіторської заборгованості, які зорієнтовані на відображення операцій суто комерційного характеру: 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями", 373 "Розрахунки за нарахованими доходами", 379 "Розрахунки за операціями з деривативами" тощо
Нерозподілений прибуток, який може утворитись, скеровується на забезпечення основної діяльності	Дохід від реалізації матеріальних цінностей у рамках діяльності, що не суперечить законодавству і статуту організації відображається проведенням Дт 377 Кт 719, однак прибуток який при цьому утворюється не є об'єктом розподілу між учасниками
Основна мета діяльності – досягнення суспільних благ	Аналітичний облік по рахунках дебіторів повинен мати ідентифікатор належності до того чи іншого напрямку діяльності ННО, проекту тощо
Основне джерело отримання грошових коштів – цільове фінансування	Відображення цільового фінансування у формі членських внесків здійснюється із залученням субрахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами", передоплати за рахунок коштів цільового фінансування – 371 "Розрахунки за виданими авансами"
Відсутність класичних економічних категорій "капітал", "ціна" та "собівартість"	Рахунок 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" обліку ННО не застосовується
ННО орієнтовані на послуги, відповідно, виробництво продукції – відсутнє	Послуги, отримані від сторонніх організацій (субрахунок 377) та розрахунки, пов'язані із відрядженнями працівників організації (субрахунок 372) відносяться на адміністративні витрати (рахунок 92) та/або інші витрати операційної діяльності (субрахунок 949) без використання рахунку 23
Відсутність діяльності фінансового та спекулятивного характеру – операцій з акціями, облігаціями, вексями тощо	Відсутність в практиці обліку ННО рахунків, пов'язаних із фінансовою діяльністю: 34 "Короткострокові векселі одержані", 35 "Поточні фінансові інвестиції"
Ефективність діяльності не може вимірюватися стандартними показниками, на зразок прибутку	Аналіз фінансового стану із залученням стандартних показників, при розрахунку яких враховується величина дебіторської заборгованості (мобільність активів, оборотність обігових коштів, рентабельність активів, поточна ліквідність тощо) може давати хибні результати, що вимагають коригування

Джерело: власна розробка

– цільовий характер використання наявних грошових фондів в межах затвердженого кошторису доходів і витрат;

– зовнішнє фінансування (формування грошових фондів з пожертвувань, членських внесків, грантів, бюджетних асигнувань, благодійної допомоги);

– громадський контроль, відсутність комерційної таємниці, відкритість фінансів у діяльності ННО;

– затратність, відсутність самоокупності і отримання прибутку;

– підзвітність джерелу фінансування;

– соціальна і моральна відповідальність учасників ННО за результати власної діяльності;

– здійснення діяльності, яка передбачена виключно засновницькими документами, реалізація громадських інтересів.

Ґрунтуючись на дослідженнях [9; 10], можна виокремити такі завдання обліку грошових коштів та дебіторської заборгованості в ННО:

1) дотримання вимог законодавчо-нормативних актів, інструкцій, наказів і розпоряджень керівника організації;

2) достовірне відображення інформації про наявність та рух грошових коштів і дебіторської заборгованості у звітності;

3) облікове підтвердження показників обсягів виконаних робіт і наданих послуг, які відображені у планових документах;

4) підтвердження повноти оприбуткування грошових коштів та матеріальних цінностей;

5) цільове використання грошових коштів та майна;

6) обґрунтування прийняття і повне відображення організацією зобов'язань і грошових коштів;

7) належне оформлення і відображення в реєстрах бухгалтерського обліку фактів господарського життя, що спричиняють рух грошових коштів та дебіторської заборгованості.

Н.О. Гура зазначає, що облік грошових коштів та дебіторської заборгованості у ННО “загальноприйнятий” [11, с. 6], звертаючи увагу на відсутність довгострокової дебіторської заборгованості, як одну з основних особливостей об’єктів бухгалтерського обліку у неприбуткових організаціях [11, с. 5].

Базові проведення, які формуються у системі обліку на ділянці дебіторської заборгованості ННО представлені у табл. 2.

Облік дебіторської заборгованості більшості ННО, таким чином, обмежується використанням декількох субрахунків до рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. Рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” із зрозумілих причин практично не застосовується.

**Висновки.** Оскільки ННО займає певну проміжну ланку між комерційним та державним секторами економіки, це забезпечує додаткову їх гнучкість в плані організації обліково-інформаційного процесу.

Врахування низки доповнень і змін в існуючу практику бухгалтерського обліку у небюджетних неприбуткових організаціях дозволить підвищити якість отримуваних у фінансовій звітності показників, зіставність їх із результатами виконання кошторисів, забезпечить ідентичність відображення в обліку подібних за своїм економічним змістом господарських операцій різних видів та підсекторів некомерційних організацій.

Таблиця 2

### Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості у небюджетних неприбуткових організаціях

Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нараховано суму членських внесків	377	484
Отримано членські внески	311	377
Здійснено авансові платежі постачальникам	371	311
Проведено взаємозалік заборгованості	631	371
Авансові платежі підзвітним особам	372	311
Невикористані кошти підзвітними особами зараховано на поточний рахунок	311	372
Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності за рахунок Фонду соціального страхування (ФСС) України	378	663
Отримано фінансування з тимчасової непрацездатності від ФСС України	311	378

Джерело: авторське узагальнення практики ведення бухгалтерського обліку у ННО України

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Ананич С.М. О делении юридических лиц на коммерческие и некоммерческие. *Право в современном белорусском обществе*. 2011. Вып. 6. С. 234–241.
2. Крамаренко Е.Н. Правовой статус некоммерческих организаций. *Вектор науки ТГУ. Серия : Юридические науки*. 2016. № 4(27). С. 54–58.
3. Ягудина Г.Г. Проблемы унификации организационно-правовых форм некоммерческих организаций. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2012. № 6(294). С. 35–42.
4. Маньковский С.Л. Некоммерческие организации как важные экономические и общественные институты. *Аудит и финансовый анализ*. 2012. № 6. С. 419–420.
5. Дементьева Н.М. Необходимость и роль классификации некоммерческих организаций. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2014. № 5(341). С. 14–20.
6. Гусарова Л.В. Концепция бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях : автореф. дис. ... докт. экон. наук : 08.00.12. Йошкар-Ола, 2010. 36 с.
7. Слободяник Ю.Б. Некоммерческие организации в Украине: Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2013. № 6(318). С. 29–36.
8. Кутьева Д.А., Макарова В.А. Особенности управления финансовыми ресурсами в некоммерческой организации : научная монография. Санкт-Петербург : Изд-во Политехн. ун-та, 2014. 185 с.
9. Височан О.О. Особливості організації і методології індикативного контролю у небюджетних неприбуткових організаціях. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. № 3(38). С. 8–14.
10. Котлова Ю.А. К вопросу о системе внутреннего контроля в некоммерческих организациях общественного сектора. *Новое слово в науке: перспективы развития*. 2014. № 2(2). С. 257–259.
11. Гура Н. Методологічні засади бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 9. С. 3–9.

## REFERENCES:

1. Ananich, S.M. (2011) O delenii juridicheskikh lic na kommercheskie i nekommercheskie [On the Division of Legal Entities into Commercial and Non-commercial]. *Pravo v sovremennom belorusskom obshhestve – Law in Modern Belarusian Society*, 6, 234–241. (in Russian)
2. Kramarenko, E.N. (2016) Pravovoj status nekommercheskikh organizacij [Legal Status of Non-profit Organizations]. *Vektor nauki TGU. Serija: Juridicheskie nauki – Science Vector of TSU. Series: Legal Sciences*, 4(27), 54–58. (in Russian)
3. Jagudina, G.G. (2012) Problemy unifikacii organizacionno-pravovykh form nekommercheskikh organizacij [Problems of Unification of Organizational and Legal Forms of Non-profit Organizations]. *Buhgalterskij uchet v bjudzhetyh i nekommercheskikh organizacijah – Accounting in Budgetary and Non-profit Organizations*, 6(294), 35–42. (in Russian)
4. Mankovskij, S.L. (2012) Nekommercheskie organizacii kak vazhnye jekonomicheskie i obshhestvennye instituty [Non-profit Organizations as Important Economic and Social Institutions]. *Audit i finansovyj analiz – Audit and financial analysis*, 6, 419–420. (in Russian)
5. Dementyeva, N.M. (2014) Neobhodimost' i rol klassifikacii nekommercheskikh organizacij [Necessity and Role of Classification of Non-profit Organizations]. *Buhgalterskij uchet v bjudzhetyh i nekommercheskikh organizacijah – Accounting in Budgetary and Non-profit Organizations*, 5(341), 14–20. (in Russian)
6. Gusarova, L.V. (2010) Konceptcija buhgalterskogo ucheta, audita i analiza v nekommercheskikh organizacijah [The Concept of Accounting, Auditing and Analysis in Non-profit Organizations]. *Extended abstract of Doctor's thesis*. Yoshkar-Ola. (in Russian)
7. Slobodjanik, Ju.B. (2013) Nekommercheskie organizacii v Ukraine: Buhgalterskij uchet, nalogooblozhenie i audit [Non-profit Organizations in Ukraine: Accounting, Taxation and Audit]. *Buhgalterskij uchet v bjudzhetyh i nekommercheskikh organizacijah – Accounting in Budgetary and Non-profit Organizations*, 6(318), 29–36. (in Russian)
8. Kutjeva, D.A., & Makarova, V.A. (2014) *Osobennosti upravlenija finansovymi resursami v nekommercheskoj organizacii* [Features of Financial Resources Management in a Non-profit Organization]. St. Petersburg: Izd-vo Politehn. un-ta. (in Russian)
9. Vysochan, O.O. (2017) Osoblyvosti orhanizatsii i metodolohii indykatyvnoho kontroliu u nebiudzhetyhkh neprybutkovykh orhanizatsiiakh [Peculiarities of Organization and Methodology of Indicative Control in Nonbudget Unprofitable Organizations]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*, 3(38), 8–14. (in Ukrainian)

10. Kotlova, Ju.A. (2014) K voprosu o sisteme vnutrennego kontrolja v nekommercheskih organizacijah obshhestvennogo sektora [On the Issue of the Internal Control System in Non-profit Organizations in the Public Sector]. *Novoe slovo v nauke: perspektivy razvitija – A New Word in Science: Development Prospects*, 2(2), 257–259. (in Russian)

11. Hura, N. (2012) Metodolohichni zasady bukhhalterskoho obliku v neprybutkovykh nebiudzhethnykh orhanyzatsiiakh [Methodological Principles of Accounting in Non-profit Non-budget Organizations]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and Auditing*, 9, 3–9. (in Ukrainian)