

УДК 657

## Концептуальні основи бухгалтерського обліку в профспілкових організаціях

**Толмачова А.М.**

аспірант кафедри бухгалтерського обліку  
Львівського торговельно-економічного університету

**Панченкова Ю.В.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Львівського торговельно-економічного університету

**Головай Н.М.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту  
Вінницького навчально-наукового інституту економіки  
Тернопільського національного економічного університету

У статті досліджено специфіку діяльності та концептуальні засади обліку в профспілкових організаціях. Встановлено, що особливості діяльності неприбуткових організацій обумовлюють відповідні особливості обліку в них, а саме обмежений склад об'єктів обліку, наявність специфічних ділянок обліку. Окреслено основні засади побудови обліку у профспілкових організаціях, зокрема, розкрито особливості застосування принципів, елементів методу та форми бухгалтерського обліку, визначено порядок регламентації обліку у цих установах.

**Ключові слова:** неприбуткові організації, профспілкові організації, концепція бухгалтерського обліку, принципи обліку, об'єкти обліку, фінансова звітність.

Tolmacheva A.N., Panchenkova Yu.V., Golovay N.N. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ПРОФСОЮЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В статье исследованы специфика деятельности и концептуальные принципы учета в профсоюзных организациях. Установлено, что особенности деятельности неприбыльных организаций обуславливают соответствующие особенности учета в них, а именно ограниченный состав объектов учета, наличие специфических участков учета. Очерчены основные принципы построения учета в профсоюзных организациях, в частности, раскрыты особенности применения принципов, элементов метода и формы бухгалтерского учета, определен порядок регламентации учета в этих учреждениях.

**Ключевые слова:** неприбыльные организации, профсоюзные организации, концепция бухгалтерского учета, принципы учета, объекты учета, финансовая отчетность.

Tolmacheva A.N., Panchenkova Yu.V., Golovay N.N. CONCEPTUAL BASES OF ACCOUNTING IN TRADE UNION ORGANIZATIONS

In the article the specificity of activity and conceptual principles of accounting in trade union organizations are investigated. It was established that the peculiarities of the activities of non-profit organizations stipulate the relevant features of accounting in them, namely the limited composition of accounting objects, the availability of specific accounting areas. The basic principles of accounting in trade union organizations are outlined, in particular, the specifics of the application of principles, elements of the method and the form of accounting are disclosed, and the procedure for regulating accounting in these institutions is defined.

**Keywords:** non-profit organizations, trade-union organizations, concept of accounting, accounting principles, accounting objects, financial reporting.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Неприбуткові організації становлять одну з важливих складових соціально-економічного розвитку будь-якої сучасної держави. До складу таких організацій у різних країнах включають громадські, бюджетні, благодійні, релігійні організації; недержавні пенсійні фонди, товариства власників житла тощо. Зокрема,

за кордоном поширені неприбуткові організації, діяльність яких пов'язана із захистом прав людини, тваринного світу та навколишнього середовища, ресурсозбереження тощо.

В системі вітчизняного законодавства виокремлено вісім груп таких організацій за особливостями оподаткування отримуваних доходів згідно з Податковим кодексом Укра-

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

їни (ПКУ) та вісімнадцять видів неприбуткових організацій за ознаками неприбутковості.

Відповідно до вищезазначеного поділу профспілкові організації відносять до не бюджетних неприбуткових організацій. У такого виду неприбуткових організацій за наявності багатьох спільних рис із комерційними підприємствами існує також й безліч особливостей та невирішених питань щодо побудови системи бухгалтерського обліку, що обумовлює потребу розроблення відповідних нормативних документів та інструктивно-методичних роз'яснень. В основі цих розробок має лежати концепція обліку в профспілкових організаціях, яка б враховувала специфіку їх діяльності, методологічні та організаційні особливості побудови комплексної системи обліку.

Виходячи з вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», слід сказати, що всі юридичні особи, створені відповідно до вітчизняного законодавства, незалежно від форм власності та організаційно-правової форми зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність. Оскільки профспілкові організації є юридичними особами, вони зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Окремі питання обліку в неприбуткових організаціях досліджувалися в роботах таких провідних науковців, як, зокрема, Н. Гура, Ю. Іваненко, Ю. Кірсанова, С. Левицька, Я. Олійник.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Беручи до уваги вагомий науковий внесок вищезазначених науковців, необхідно відзначити, що і досі залишилося багато теоретичних та організаційно-практичних питань, які вимагають подальшого розвитку та застосування нових підходів до побудови системи обліку в неприбуткових організаціях. Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в неприбуткових організаціях в Україні залишаються малодослідженими та без уваги з боку держави. Зокрема, ще не окреслені методологічні та методичні основи обліку, а також не проводились дослідження щодо розроблення концепції обліку в неприбуткових профспілкових організаціях.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є дослідження питань щодо особливостей розвитку концептуальних засад обліку в профспілкових організаціях та розроблення рекомендацій щодо вирішення виявлених проблем.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Концептуальні засади бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначені Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та іншими нормативними документами, які враховують національні особливості ведення обліку в кожній окремій країні. Зокрема, в Україні це Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Проведений аналіз свідчить про те, що до концептуальної основи бухгалтерського обліку в різних країнах можуть належати мета обліку та складання звітності, принципи обліку, характеристика елементів об'єктів бухгалтерського обліку, якісні характеристики фінансової звітності.

Концептуальні засади бухгалтерського обліку у профспілкових організаціях та інших неприбуткових організаціях повинні визначатися особливостями створення цих суб'єктів господарювання та ведення діяльності. До них можна віднести такі: виконання відповідних соціально-економічних функцій; відсутність мети отримання прибутку; фінансування за рахунок власних джерел; добровільність створення та незалежність від держави.

З огляду на окреслені вище особливості побудова обліку в профспілкових організаціях та інших неприбуткових організаціях має ґрунтуватися на таких основних засадах:

- вирішення завдань соціального характеру обумовлює необхідність сприяння на державному рівні потребі у спрощенні обліку і звітності для таких організацій та створення позитивного клімату для їх діяльності;
- обмеженість видів господарських операцій та об'єктів обліку обумовлює доцільність впровадження спрощеної методики та організації обліку;
- відсутність мети отримання прибутку від основної діяльності, обмеженість складових власного капіталу роблять недоцільним і неінформативним складання окремих форм фінансової звітності;
- обмеження фінансування лише за рахунок власних внесків учасників може призводити до нестачі коштів, що спрямовуватимуться на фінансування організації обліку й утримання висококваліфікованих бухгалтерів, що, відповідно, перешкоджає створенню дієвого внутрішнього контролю використання внесків членів профспілкової організації;
- наявність специфічних особливостей обліку діяльності потребує врахування їх

у нормативних документах з обліку для неприбуткових організацій;

– різноманітність неприбуткових організацій обумовлює необхідність врахування специфічних особливостей окремих з них, наприклад, профспілкових організацій у частині побудови обліку та складання звітності, шляхом розроблення окремих нормативних та інструктивних документів.

Враховуючи цілі діяльності профспілкових організацій, можемо дійти висновку, що мета ведення бухгалтерського обліку в таких неприбуткових установах буде відрізнятися від такої мети в комерційних підприємствах. Це пов'язано з тим, що в профспілкових організаціях облік спрямований передусім на внутрішніх користувачів, а одними з його основних завдань є складання кошторису витрат і доходів та здійснення контролю за його виконанням.

Виходячи з вищевикладеного, можемо дійти висновку, що метою ведення бухгалтерського обліку в профспілковій організації є надання її членам, органам внутрішнього та зовнішнього контролю, громадським організаціям, а також іншим зацікавленим користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про отримані доходи й здійснені витрати протягом звітного періоду, а також про стан активів, капіталу та зобов'язань.

Отже, концепція бухгалтерського обліку в профспілкових організаціях повинна базуватися на тих самих принципах, на яких базуються інші комерційні підприємства та організації.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено 10 принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Водночас їх застосування в профспілкових організаціях може мати певні особливості.

Принцип періодичності полягає в тому, що діяльність підприємства поділяється на певні періоди з метою складання фінансової звітності. Деякі неприбуткові організації подають звітність у повному обсязі (політичні партії, пенсійні фонди), а деякі не подають її зовсім. Принцип періодичності в профспілкових організаціях виявляється через поділ діяльності таких суб'єктів на періоди для подання податкової, статистичної та внутрішньої звітності.

Принцип автономності підприємства передбачає, що особисте майно та зобов'язання учасників профспілкової організації не повинні відображатися у фінансовій звітності даної установи.

Принцип безперервності діяльності передбачає, що оцінювання активів та зобов'язань

профспілкової організації здійснюється з огляду на припущення, що її діяльність триватиме далі. Оцінка майна суб'єкта господарювання за безперервної діяльності та у разі його ліквідації зазвичай буде різною. У профспілкових організаціях процедура ліквідації принципово відрізняється від практики ліквідації комерційних підприємств. Так, у разі ліквідації профспілкової організації активи передаються одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зрахування до доходу бюджету відповідно до п. 133.4.1 ПКУ.

Принцип історичної (фактичної) собівартості передбачає проведення оцінки усіх активів підприємства за історичною вартістю, тобто за вартістю придбання, або чистою реалізаційною вартістю. У профспілкових організаціях оцінку здійснюють переважно за історичною вартістю, переоцінювання об'єктів обліку проводиться рідко і стосується переважно необоротних активів. Щодо запасів, то їх частка в активах профспілкових організацій досить незначна, і, відповідно, таких запасів, які потребували б переоцінювання на дату балансу, здебільшого немає.

Принцип обачності передбачає, що методи оцінювання, які застосовують в системі бухгалтерського обліку, повинні запобігати заниженню зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів суб'єкта господарювання. Застосування цього принципу у профспілкових організаціях суттєво не відрізняється від інших підприємств. Виняток становить лише обмеженість наявності в них окремих видів та кількості активів, зобов'язань, витрат та доходів.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат полягає в тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи поточного періоду з витратами, понесеними для отримання таких доходів. Доходи і витрати висвітлюються в обліку та звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. У профспілкових організаціях під час визнання доходів від різних видів цільового фінансування керуються також цим принципом.

Принцип послідовності передбачає, що суб'єкт господарювання повинен застосовувати вибрану облікову політику на постійній основі. Зміна облікової політики є можливою у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути розкрита та обґрунтована

у фінансовій звітності. Обмеженість кількості об'єктів обліку і виконуваних з ними операцій в профспілкових організаціях передбачає невелику кількість варіантів вибору в обліковій політиці, а неповна обізнаність бухгалтерів цих організацій нерідко призводить до відсутності наказу про облікову політику взагалі.

Принцип повного висвітлення полягає в тому, що фінансова звітність суб'єкта господарювання має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій, здатних вплинути на рішення, які приймаються на її основі. Оскільки складання більшості форм фінансової звітності профспілковими організаціями недоцільне, доцільно використовувати спрощену звітність, що відповідатиме цьому принципу з урахуванням особливостей діяльності таких організацій.

Принцип превалювання змісту над формою передбачає, що операції повинні відображатися в обліку, виходячи з їх економічної сутності, а не лише юридичної форми. Цей принцип не набув широкого застосування у вітчизняній практиці у зв'язку з високим рівнем регламентації обліку, а в профспілкових організаціях суттєвого значення також не має.

Принцип єдиного грошового вимірника полягає в тому, що вимірювання та узагальнення господарських операцій у фінансовій звітності проводиться в єдиній національній грошовій одиниці (гривні). Щодо профспілкових організацій, то серед них більшість таких, які ніколи не працюють з валютою, відповідно, не проводять перерахунок валютних коштів у національну грошову одиницю для відображення у звітності.

Щодо особливостей застосування профспілковими організаціями елементів методу бухгалтерського обліку, то їх практичне використання є досить модифікованим або обмеженим. Зокрема, такі елементи методу, як оцінка, інвентаризація та документація, застосовуються на загальних підставах з відповідними обмеженнями, зумовленими передусім незначною кількістю об'єктів обліку та операцій з ними. Калькулювання як елемент методу в профспілкових організаціях практично не використовують, при цьому має місце практика складання кошторису доходів і витрат. Досить обмежено застосовують рахунки і подвійний запис. Водночас в системі обліку профспілкових організацій важливим елементом методу виступає управлінська та фінансова звітність.

Отже, профспілкові організації під час організації та ведення бухгалтерського обліку

керуються тією самою законодавчо-нормативною базою, що й комерційні підприємства, а саме Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Планом рахунків, Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими документами. Водночас неприбутковість таких організацій обумовлює відповідну специфіку обліку в них, що передбачає особливості в оподаткуванні, складі доходів і витрат, відсутність таких господарських процесів, як виробництво і реалізація, наявність істотних обсягів цільового фінансування тощо.

Особливості обліку пов'язані з оподаткуванням профспілкових організацій та полягають у наявності великої кількості пільг: податок на прибуток вони сплачують тільки з прибутку від комерційної діяльності, податок на додану вартість за операціями основної діяльності також не сплачується, бо відсутній об'єкт оподаткування ПДВ. Тобто в обліку профспілкових організацій майже не використовують визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток та податку на додану вартість.

На нашу думку, під час визначення концепції, на якій має ґрунтуватися облік у профспілкових організаціях, важливим є вирішення таких питань, як спрощення організації обліку, впровадження найбільш прийнятної форми бухгалтерського обліку та застосування відповідного Плану рахунків.

У вітчизняній практиці передбачені три рівні регламенту бухгалтерського обліку: суб'єкти господарювання, діяльність яких пов'язана з цінними паперами, та ті, що оприлюднюють фінансову звітність, застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності (I рівень), інші суб'єкти господарювання застосовують Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (II рівень), а суб'єкти малого підприємництва застосовують спрощену систему обліку та звітності (III рівень). Для останніх суб'єктів господарювання окремо розроблені спрощений план рахунків бухгалтерського обліку та відомості спрощеної форми обліку.

Під час визначення особливостей методологічних засад обліку потрібно враховувати особливості неприбуткових організацій за їх видами та розміром. Побудова обліку в більшості профспілкових організацій за рівнем регламентації відповідає суб'єктам третього рівня та має бути максимально спрощеною, хоча великі профспілкові організації можуть належати до другого рівня регламентації. В обліку для таких організацій доцільно вико-



ристовувати загальний План рахунків, виключивши рахунки, що не використовуються під час ведення діяльності. Це обумовлено тим, що використання спрощеного Плану рахунків для них може бути недостатнім. Окрім цього, доцільно розробити робочий план рахунків для профспілкових організацій на рівні як самих організацій, так і створеної для них нормативно-інструктивної бази.

Методологія бухгалтерського обліку у профспілкових організаціях визначається особливостями об'єктів обліку та операцій з ними. Для такого виду організацій не характерні господарські процеси, що відбуваються у комерційних підприємствах: відсутні процеси виробництва і реалізації; процес заготівлі незначною мірою має місце лише у частині заготівлі канцелярського приладдя та інших запасів з метою обслуговування ведення діяльності, але за обсягами і метою використання суттєво відрізняється. Це обумовлює відповідні особливості використання бухгалтерських рахунків для обліку витрат і доходів.

Щодо форми бухгалтерського обліку, то профспілкові організації можуть застосовувати як журнальну, так і спрощену форму

обліку. Спрощеними також мають бути вимоги щодо формування розпорядчих документів з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Фінансову звітність у повному обсязі мають подавати неприбуткові організації, що підлягають контролю з боку державних органів, а саме пенсійні фонди та політичні партії.

**Висновки з цього дослідження.** Таким чином, можемо дійти висновку, що концепція бухгалтерського обліку в профспілкових організаціях визначається особливостями діяльності цих установ, що зумовлює особливості у застосуванні принципів та елементів методу бухгалтерського обліку, а також специфіку об'єктів обліку.

Концепція обліку в профспілкових організаціях має виходити з того, що для цього виду установ повинні застосовуватися відповідні рівні регламентації обліку; важливо обґрунтовано впровадити специфічні рахунки для обліку окремих об'єктів; склад фінансової звітності повинен бути спрощеним, а в нормативно-інструктивних документах з обліку в профспілкових організаціях необхідно враховувати специфічні питання, що стосуються виключно їх діяльності.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Гура Н. Методика бухгалтерського обліку в неприбуткових не бюджетних організаціях / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 3-8.
2. Іваненко Ю. Економічне визначення поняття «некомерційна організація» / Ю. Іваненко // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 5(167). – С. 8-19.
3. Кірсанова Ю. Бухгалтерський облік для неприбуткових організацій: нові стандарти – нові можливості / Ю. Кірсанова. – К.: Центр інновацій та розвитку, 2000. – С. 81-85.
4. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
5. Левицька С. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій: [монографія] / С. Левицька. – Рівне: НУВГП, 2005.
6. Левицька С. Облік, контроль та аналіз діяльності неприємницьких організацій: автореф. дис. ... докт. екон. наук / С. Левицька. – 2005.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 року № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
8. Олійник Я. Проблемні положення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій / Я. Олійник // Бізнес-Інформ. – 2012. – № 5. – С. 234-236.
9. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
11. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV // ВВР. – 2003. – № 41-44. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>