

## СЕКЦІЯ 7 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

DOI: 10.32999/ksu2307-8030/2021-41-14

УДК 657.1.014.132

**Височан О.С.**

доктор економічних наук, професор кафедри обліку та аналізу  
Національного університету «Львівська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0066-2624>  
E-mail: [oleh.s.vysochan@lpnu.ua](mailto:oleh.s.vysochan@lpnu.ua)

**Борщук І.В.**

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аналізу  
Національного університету «Львівська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2090-8425>  
E-mail: [iryana.v.borshchuk@lpnu.ua](mailto:iryana.v.borshchuk@lpnu.ua)

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ У ГРОМАДСЬКИХ ОБ'ЄДНАННЯХ

У статті розкрито питання особливостей обліку у громадських об'єднаннях з урахуванням специфіки їх функціонування. Наведено особливості діяльності громадських організацій та громадських спілок як окремих організаційно-правових форм громадських об'єднань. Установлено, що основними відмінностями громадських об'єднань, які впливають на ведення ними бухгалтерського обліку, є: неприбутковий статус, невідприємницька діяльність як пріоритет, добровільність участі, відсутність майнового інтересу з боку учасників, можливість співробітництва з міжнародними урядовими та неурядовими організаціями, можливість утворення відокремлених підрозділів (набуття всеукраїнського статусу), право на фінансову підтримку з бюджетів різних рівнів, цільовий характер розпорядження коштами та іншим майном, активна взаємодія з органами державної влади та місцевого самоврядування, помірний зовнішній контроль над діяльністю.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, громадське об'єднання, громадська організація, громадська спілка, цільове фінансування.

#### **Височан О.С., Борщук І.В. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В ОБЩЕСТВЕННЫХ ОБЪЕДИНЕНИЯХ**

В статье раскрыты вопросы особенностей учета в общественных объединениях с учетом специфики их функционирования. Приведены особенности деятельности общественных организаций и общественных союзов как отдельных организационно-правовых форм общественных объединений. Установлено, что основными отличиями общественных объединений, влияющими на ведение ими бухгалтерского учета, являются: некоммерческий статус, некоммерческая деятельность как приоритет, добровольность участия, отсутствие имущественного интереса со стороны участников, возможность сотрудничества с международными правительственными и неправительственными организациями, возможность образования обособленных подразделений (приобретение всеукраинского статуса), право на финансовую поддержку из бюджетов различных уровней, целевой характер распоряжения средствами и иным имуществом, активное взаимодействие с органами государственной власти и местного самоуправления, умеренный внешний контроль над деятельностью.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, общественное объединение, общественная организация, общественный союз, целевое финансирование.

#### **Vysochan Oleh, Borshchuk Iryna. FEATURES OF ACCOUNTING IN PUBLIC ASSOCIATIONS**

The article reveals the peculiarities of accounting in public associations, taking into account the specifics of their operation, in particular in the aspect of standard correspondence of accounts of the main operations of public associations with the status of a legal entity. Emphasis is placed on the use of targeted funding accounts, as well as revenues and expenditures of public associations. The peculiarities of the activity of public organizations and public unions as separate organizational and legal forms of public associations are given, taking into account the legal status of their founders and participants. It is established that the main differences of public associations that affect their accounting are: non-profit status – the lack of accounting for the concepts of “profit” and “loss”; non-entrepreneurial activity as a priority – focus on the satisfaction of public interests; voluntary participation – features of accrual and payment of entrance and annual membership fees; lack of property interest from the participants – the passive nature of the account of settlements with creditors; possibility of cooperation with international governmental and non-governmental organizations – conducting currency accounting; possibility of formation of separate subdivisions (acquisition of all-Ukrainian status) – keeping records of current internal settlements; the right to financial support from budgets of different levels – the formation of reports on the targeted use of budget funds; the target nature of the disposal of funds and other property – separate accounting of property by sources of income and areas of use; active interaction with public authorities and local governments – the possibility of funding through the Treasury; moderate external control over the activity – evidence of the legitimacy of the transactions. A combined version of the structure of sub-accounts of targeted funding and targeted revenues of public associations is proposed, which provides for the opening of analytical accounts of the second and third orders in terms of individual projects and budget items. Typical operations for public associations that determine the specifics of their accounting are: accrual and payment of membership fees, receipt of property from various sources, settlement with contractors in the implementation of individual projects, calculation of exchange rates, recognition of income and expenses.

**Keywords:** accounting, public association, public organization, public union, targeted funding.

**Постановка проблеми.** В Україні впродовж останніх років спостерігається стабільне зростання інтересу до вирішення суспільних проблем із залученням

потенціалу громадських організацій. За даними статистики [1, с. 23], на 1 січня 2020 р. їхня кількість досягла 88 100 од. Громадські об'єднання викону-

ють свої статутні цілі шляхом реалізації низки програм і проєктів, що вимагає залучення фінансування з різних джерел, у т. ч. закордонних. Належне звітування щодо використання отриманих коштів, а також підвищення ефективності управління організацією неможливі без створення максимально інформативної системи бухгалтерського обліку.

Актуальність порушеної проблеми створює об'єктивну необхідність для поглиблення наукових досліджень у царині облікового забезпечення системи управління громадськими об'єднаннями в Україні на основі наявних здобутків вітчизняної науки та міжнародного досвіду.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження проблематики ведення обліку в організаціях небюджетної неприбуткової сфери економіки України присвячено праці таких науковців, як: О.О. Височан, Н.О. Гура, С.Г. Карпіцька, С.О. Левицька, Г.А. Созарукова, В.Т. Чає, В.Є. Швець, А.І. Ясінька та ін.

В Україні початок професійного інтересу до дослідження проблем бухгалтерського обліку в некомерційній галузі економіки можна віднести до середини 90-х років ХХ ст. Поштовхом до цього стало прийняття у 1992 р. Закону України «Про об'єднання громадян», яким було введено поняття «громадська організація» та покладено на них обов'язок щодо ведення оперативного й бухгалтерського обліку, а також формування статистичної звітності. Подальші загальносвітові та внутрішньодержавні виклики у сфері громадянського суспільства посприяли суттєвій модернізації цього нормативного акту, а в подальшому й прийняттям нового Закону «Про громадські об'єднання» зразка 2012 р.

Цей нормативно-правовий акт активізував діяльність суб'єктів громадянського суспільства в Україні, розширивши можливості їхньої діяльності. Його можна вважати початком інституційно-правового оформлення поля громадських об'єднань в Україні за європейським зразком [2, с. 282]. Статтею 23 Закону України «Про громадські об'єднання» [3] ведення бухгалтерського обліку, а також складання й подання фінансової та статистичної звітності відносяться до обов'язків таких організацій. Це надало нового поштовху зростанню інтересу вітчизняних науковців до проблем обліку у небюджетних неприбуткових організаціях.

Водночас ґрунтовних праць, у яких комплексно вирішуються проблеми, пов'язані з підвищенням інформаційно-аналітичної функції бухгалтерського обліку у громадських об'єднаннях, усе ще бракує.

**Метою статті** є виокремлення особливостей діяльності громадських об'єднань, які мають принципове значення для побудови системи бухгалтерського обліку в такого роду організаціях, а також формування на цій основі типової кореспонденції рахунків по базових ділянках облікового процесу.

**Виклад матеріалу дослідження та його основні результати.** В основі специфіки ведення обліку громадськими об'єднаннями лежать форми їхньої діяльності як нормативно-правові та організаційно-економічні категорії.

Форми діяльності громадського об'єднання – це способи практичної діяльності, спрямованої на втілення у життя цілей громадського об'єднання та поставлених перед ним завдань, які мають такі ознаки: регулюються нормами права; спричиняють юридичні наслідки; пов'язані зі створенням, реалізацією та охороною правових норм, забезпечуючи правотворчу, правозастосовну, правозабезпечувальну (зокрема, правоохоронну, контрольно-наглядову), договірну та розпорядчу діяльність [4, с. 90].

Юридичний статус засновників та членів (учасників) є основою для виокремлення громадських організацій та громадських спілок із сукупності громадських об'єднань (табл. 1).

До спеціальних принципів утворення та діяльності громадських об'єднань відносять: вільний вибір території діяльності; рівність перед законом, відсутність майнового інтересу їх членів (учасників); прозорість, відкритість та самоконтроль [5, с. 42].

Основними відмінностями громадських об'єднань від підприємств комерційного сектору економіки є цільовий характер фінансування діяльності, неприбутковий статус та заборона на розподіл майна і доходів між учасниками. Багато в чому саме ці обставини визначають основні завдання бухгалтерського обліку у громадських об'єднаннях (табл. 2).

Таким чином, особливості ведення обліку у громадських об'єднаннях лежать у декількох площинах (ділянках): облік доходів і витрат; нарахування та сплата членських внесків; розрахунки з контрагентами по виконуваних об'єднаннях програмах (проєктах); отримання майна з різних джерел та використання його за цільовими напрямками.

Достатньо повний перелік доходів і витрат громадського об'єднання наведений у роботі [6]:

- доходи: членські внески, вступні внески, добровільні пожертви, гранти, доходи від підприємницької діяльності, позитивна курсова різниця, праця волонтерів (добровольців), асигнування з бюджету;

- витрати: оплата праці, нарахування на заробітну плату, витрати на відрядження, оренда, комунальні платежі, витрати на зв'язок, витрати на придбання і ремонт обладнання, витрати на публікації, цільові витрати на окремі програми, витрати, пов'язані зі здійсненням підприємницької діяльності, від'ємна курсова різниця, послуги банку, витрати на забезпечення діяльності волонтерів (добровольців), витрати на аудит програм, адміністративні витрати (оплата праці та нарахування по адміністративно-управлінському персоналу, канцелярські офісні витрати, службові відрядження тощо), інші цільові витрати.

Водночас в обліковій практиці громадських об'єднань часто такі доходи та витрати акумулюються на двох субрахунках: 719 «Інші доходи від операційної діяльності» та 949 «Інші витрати операційної діяльності» відповідно. Це становить певні труднощі під час контролю доцільності використання коштів та вимагає додаткового аналітичного розшифрування. Така аналітика напряму залежить від виокремлення конкретних джерел фінансування та напрямів використання отриманих коштів.

Таблиця 1

Види громадських об'єднань за організаційно-правовою формою

Види громадських об'єднань	Засновники:		Члени (учасники):	
	юридичні особи	фізичні особи	юридичні особи	фізичні особи
Громадська організація	-	+	-	+
Громадська спілка	+	-	+	+

Джерело: сформовано авторами з урахуванням норм, викладених у статті 1 Закону України «Про громадські об'єднання» [3]

Таблиця 2

**Вплив галузевих особливостей на систему бухгалтерського обліку громадських об'єднань України**

Особливості функціонування	Вплив на ведення обліку
Неприбутковий статус	Відсутність в обліковій практиці таких об'єктів, як прибуток та збиток → відсутність облікових записів щодо нарахування та сплати податку на прибуток → немає необхідності подавати податкову декларацію з податку на прибуток → існує вимога щодо складання та подання Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації
Непідприємницька діяльність як пріоритет	Орієнтація на задоволення суспільних інтересів не виключає можливості отримання громадською організацією доходів від реалізації матеріальних цінностей, що вимагає належного відображення в обліку → органам статистики подається Звіт про діяльність громадської організації
Добровільність участі	Членство у громадському об'єднанні зазвичай передбачає сплату внесків, які використовуються для забезпечення діяльності об'єднання → членські внески (вступні, щорічні) відображаються в обліку у складі майна об'єднання → порядок нарахування та сплати членських внесків регулюється окремим Положенням про членські внески, яке розробляється згідно зі Статутом та затверджується рішенням Ради громадського об'єднання
Відсутність майнового інтересу з боку учасників	Члени (учасники) не відповідають за зобов'язаннями громадського об'єднання та не мають права на частку його майна → виключається можливість використання рахунку 67 «Розрахунки з учасниками» → субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» має ознаки виключно пасивного (за винятком коригувальних операцій)
Можливість співробітництва з міжнародними урядовими та неурядовими організаціями	Реалізація спільних цілей передбачає укладання угод про співробітництво → організація грошово-розрахункових операцій повинна передбачати можливість ведення валютного обліку
Можливість утворення відокремлених підрозділів (набуття всеукраїнського статусу)	За рішенням Ради громадського об'єднання відокремлені підрозділи створюються та функціонують відповідно до затвердженого Положення → облік поточних розрахунків із відокремленими підрозділами ведеться з використанням субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки»
Право на фінансову підтримку з бюджетів різних рівнів	Можливість отримання допомоги за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів передбачена законодавчо → облік повинен забезпечити достовірність формування звітів про цільове використання отриманих бюджетних коштів
Цільовий характер розпорядження коштами та іншим майном	Порядок формування та використання власності громадського об'єднання визначається чинним законодавством та його Статутом → забезпечення роздільного обліку майна за джерелами надходження: майно, набуте як членські внески, передане громадському об'єднанню державою, пожертвуване громадянами (підприємствами, установами, організаціями), набуте в результаті підприємницької діяльності, придбане за рахунок власних коштів, отримане у тимчасове користування тощо
Активна взаємодія з органами державної влади та місцевого самоврядування	Можливість залучення громадських об'єднань до процесу формування і реалізації державної політики, вирішення питань місцевого значення → виконання державних замовлень призводить до необхідності створення системи аналітичних рахунків для обліку грошово-розрахункових операцій по реалізовуваних проєктах із залученням фінансування через органи казначейства
Помірний зовнішній контроль за діяльністю	Забезпечення доказової бази легітимності здійснюваних операцій → облікові документи зберігаються в архіві громадського об'єднання впродовж не менше п'яти років

Джерело: авторська пропозиція з урахуванням норм Закону України «Про громадські об'єднання» [3]

Можливу структуру цільового фінансування наведено в публікації В.Т. Чає та Г.А. Созарукової [7, с. 29]:

Варіант № 1: субрахунок № 1 – облік основних джерел фінансування (за сумами цільових коштів); субрахунок № 2 – облік інших джерел фінансування;

Варіант № 2: субрахунок № 1 – облік операцій із фінансування в рамках цільової програми 1-го рівня; субрахунок № 2 – облік операцій з фінансування в рамках цільової програми 2-го рівня; ...; субрахунок №*n* – облік операцій із фінансування в рамках цільової програми *n*-го рівня.

Водночас, на нашу думку, для максимізації аналітичного потенціалу бухгалтерського обліку пріоритетним є комбінований варіант, коли до субрахунків рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відкриваються аналітичні рахунки другого та третього порядків у розрізі окремих проєктів та статей бюджету. Таким чином, досягається зіставність показників фінансового плану та результатів його виконання, які відбиваються у системі бухгалтерського обліку. Детальніше про це йшлося у публікації [8], де запропоновано три варіанти обліку цільового фінансування для потреб небюджетних неприбуткових організацій.

Ще одним важливим джерелом отримання коштів для громадського об'єднання є вступні та щорічні

членські внески, облік яких подібний до існуючої практики в інших секторах некомерційної діяльності в Україні (для політичних партій така методика запропонована у [9]).

Основні проведення, характерні для операцій із набуття та використання майна громадськими об'єднаннями в Україні, представлено в табл. 3.

Аналітичний облік кожне громадське об'єднання підлаштовує під власні інформаційні потреби, однак загалом він повинен забезпечити максимальний контроль над грошовими коштами щодо цільового їх використання.

**Висновки.** Концепція бухгалтерського обліку у небюджетних неприбуткових організаціях передбачає врахування особливостей їх напрямів та форм діяльності. Для громадських об'єднань важливими є забезпечення цільового характеру фінансування діяльності, відповідність неприбутковому статусу та дотримання заборони на розподіл майна і доходів між учасниками. Водночас інші характеристики (добровільність участі, можливість співробітництва з міжнародними урядовими та неурядовими організаціями, можливість утворення відокремлених підрозділів, право на фінансову підтримку з бюджету країни, цільовий характер розпорядження коштами та іншим майном, активна взаємодія з органами дер-

Таблиця 3

**Типова кореспонденція рахунків обліку основних операцій громадських об'єднань  
зі статусом юридичної особи**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нараховано членські внески до сплати	685	484
Погашено заборгованість учасниками за нарахованими членськими внесками	311	685
Отримано основні засоби як благодійну допомогу	104, 109	483
Вартість отриманого основного засобу визнано як доходи майбутніх періодів	483	69
Нарахування амортизації по безоплатно отриманому основному засобу (щомісячно)	92	131
Визнання доходу у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних основних засобів (щомісячно)	69	745
Отримано бюджетні кошти в рамках співфінансування програм, проєктів	311	482
Відображено витрати, пов'язані з реалізацією програм, проєктів	949	631, 661, 651, 685, 20, 22, ...
Здійснено оплату витрат, понесених у зв'язку з реалізацією програм, проєктів	631, 661, 651, 685	311
Відображено дохід у розмірі понесених витрат	482	719
Визнано дохід від реалізації матеріальних цінностей у рамках діяльності, що не суперечить Статуту об'єднання	377	719
Отримано кошти за реалізовані матеріальні цінності	311	377
Списано собівартість реалізованих матеріальних цінностей	949	209

*Джерело: авторське узагальнення практики ведення бухгалтерського обліку у громадських об'єднаннях України*

жавної влади та місцевого самоврядування, помірний зовнішній контроль над діяльністю) також є визначальними під час побудови ефективної системи бухгалтерського обліку для такого типу організацій. При цьому розроблення аналітичних рахунків другого та третього порядків забезпечить чіткий розподіл коштів та іншого майна за джерелами отримання та напрямками використання, що є критично важливим для донорів громадських об'єднань та держави.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Україна у цифрах. 2019 : статистичний збірник / Державна служба статистики України. Київ, 2020. 44 с.
- Петренко К. Інституційне забезпечення діяльності громадських об'єднань у країнах Центрально-Східної Європи (ЦСЄ). *Наукові записки ІПіЕНД ім. І.Ф. Кураса НАН України*. 2015. Вип. 2(76). С. 281–299.
- Про громадські об'єднання : Закон України від 22 березня 2012 р. № 4572-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4572-17#Text> (дата звернення: 13.02.2021).
- Ковалів М.В. Форми діяльності громадських об'єднань в Україні. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 845. С. 89–93.
- Курило В.І., Рамазанова У.В. Адміністративно-правові засади діяльності громадських об'єднань в Україні : монографія. Київ : БУБІП, 2016. 222 с.
- Карпицкая С.Г. Особенности бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности общественных объединений : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. Нижний Новгород, 2007. 25 с.
- Чая В.Т., Созарукова Г.А. Порядок организации бухгалтерского учета в некоммерческой общественной организации. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2009. № 1(217). С. 26–30.
- Височан О.С., Височан О.О., Ясинська А.І. Особливості бухгалтерського обліку цільового фінансування у небюджетних неприбуткових організаціях. *Облік і фінанси*. 2017. № 1(75). С. 17–24.
- Височан О.С., Височан О.О. Особливості бухгалтерського обліку у політичних партіях: облік членських внесків. *Облік і фінанси*. 2018. № 1(79). С. 28–33.

#### REFERENCES:

- Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy (2020) *Ukraina u tsyfrakh [Ukraine in numbers]*. Kyiv: Informatsiino-analitychne ahentstvo. (in Ukrainian)
- Petrenko K. (2015) *Institutsiine zabezpechennia diialnosti hromadskykh ob'ednan u krainakh Tsentralno-skhidnoi Yevropy (TsSle) [Institutional support for the activities of public associations in the countries of Central and Eastern Europe (CEE)]*. *Naukovi zapysky IPIEND im. I.F. Kurasa NAN Ukrainy*, vol. 2, no. 76, pp. 281–299. (in Ukrainian)
- Verkhovna Rada Ukrainy (2012) *Pro hromadski ob'ednannia [About public associations]: Zakon Ukrainy*, no. 4572-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4572-17#Text> (accessed 13 February 2021).
- Kovaliv M.V. (2016) *Formy diialnosti hromadskykh ob'ednan v Ukraini [Forms of activity of public associations in Ukraine]*. *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnika"*. *Yurydychni nauky*, no. 845, pp. 89–93. (in Ukrainian)
- Kurylo V.I., Ramazanova U.V. (2016) *Administratyvno-pravovi zasady diialnosti hromadskykh ob'ednan v Ukraini: monohrafiia [Administrative and legal bases of activity of public associations in Ukraine: monograph]*. Kyiv: BUBIP. (in Ukrainian)
- Karpitskaya S.G. (2007) *Osobennosti bukhgalterskogo ucheta finansovo-khozyaystvennoy deyatel'nosti obshchestvennykh ob'edineniy [Features of accounting of financial and economic activity of public associations]* (PhD Thesis), Nizhnyi Novgorod. (in Russian)
- Chaya V.T., Sozarukova G.A. (2009) *Poryadok organizatsii bukhgalterskogo ucheta v nekommercheskoy obshchestvennoy organizatsii [The order of organization of accounting in a non-profit public organization]*. *Bukhgalterskiy uchets v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, vol. 1, no. 217, pp. 26–30. (in Russian)
- Vysochan O.S., Vysochan O.O., Yasinska A.I. (2017) *Osoblyvosti bukhgalterskoho obliku tsilovoho finansuvannia u nebudzhetykh neprybutkovykh orhanizatsiyakh [Features of accounting for targeted funding in non-budgetary non-profit organizations]*. *Oblik i finansy*, vol. 1, no. 75, pp. 17–24. (in Ukrainian)
- Vysochan O.S., Vysochan O.O. (2018) *Osoblyvosti bukhgalterskoho obliku u politychnykh partiiah: oblik chlenskykh vneskiv [Features of accounting in political parties: accounting for membership fees]*. *Oblik i finansy*, vol. 1, no. 79, pp. 28–33. (in Ukrainian)

*Стаття надійшла до редакції 20.02.2021.  
The article was received 20 February 2021.*