

Височан О.О.,

к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ У НЕБЮДЖЕТНИХ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

Анотація. У статті вдосконалено методику обліку запасів як специфічної категорії активів у діяльності небюджетних неприбуткових організацій. Виокремлено основні завдання обліку та здійснено класифікацію запасів за ознакою систематичності використання в діяльності на: запаси постійного використання, запаси періодичного використання, запаси одиничного використання. Трансформовано рахунки оборотних матеріальних цінностей відповідно до потреб небюджетних неприбуткових організацій. Досліджено фактори, які впливають на організацію і ведення обліку запасів у небюджетних неприбуткових організаціях.

Ключові слова: небюджетні неприбуткові організації, запаси, методи списання запасів, некомерційна діяльність.

Постановка проблеми. Небюджетні неприбуткові організації (ННО) у процесі власної діяльності використовують запаси для забезпечення поточних потреб та реалізації конкретних проектів, програм, заходів. Склад та структура запасів ННО відрізняються від комерційних підприємств, оскільки зазвичай не містять таких їх видів, як напівфабрикати, готова продукція, товари, сировина.

З погляду бухгалтерського обліку відмінність неприбуткових організацій від комерційних підприємств і організацій полягає у відсутності окремих господарських операцій і відповідних рахунків для обліку, у широкому використанні низки відповідних специфічних рахунків і субрахунків, а також у можливості та необхідності застосування адаптованої спрощеної системи обліку [1, с. 3]. Діюча система бухгалтерського обліку некомерційних організацій в багатьох аспектах відстає від вимог часу, незважаючи на те що спирається на інформаційно-правову базу, яка зазнала за останні десятиліття достатньо суттєвих змін. У зв'язку із цим нині система бухгалтерського обліку некомерційних організацій вимагає детального наукового аналізу в галузі обліку цільового фінансування, обліку нарахування зносу й амортизації основних засобів, задіяних в основній (статутній) і підприємницькій діяльності, роздільного обліку доходів і витрат за різними напрямками діяльності некомерційних організацій, вдосконалення бухгалтерської звітності [2, с. 3–4]. Наведений перелік можна доповнити ділянкою обліку запасів.

Актуальність вирішення проблем, пов'язаних з обліком запасів у ННО, визначається специфікою діяльності останніх, недостатністю теоретико-методологічних розробок у цьому напрямі та лежить у таких площинах: уточнення понятійно-категорійного апарату, раціональна класифікація, об'єктивна оцінка (особливо запасів отриманих безкоштовно і призначених для передачі на сторону), розширення можливостей аналітичного обліку та ін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Започаткування вирішення проблеми ефективної організації і ведення обліку запа-

сів у небюджетних неприбуткових організаціях покладене в роботах таких вітчизняних та зарубіжних науковців, як: М.В. Багуріна, Н.О. Гура, Л.В. Гусарова, Л.В. Єгорова, С.О. Левицька, М.Л. Макальська, Г.А. Созарукова, Г.Г. Ягудіна та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Досліджуючи дисертаційні роботи обліково-економічного профілю, Д.Л. Кузьмін виокремив шість базових проблемних областей, на яких концентрувалася увага науковців останніми роками: 1) пошук більш раціональної класифікації виробничих запасів для потреб бухгалтерського обліку; 2) недостатність нормативного забезпечення бухгалтерського обліку виробничих запасів в Україні; 3) вибір найоптимальнішого методу оцінки виробничих запасів; 4) удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів та їх відображення у фінансовій звітності; 5) вдосконалення форм первинних документів і облікових регістрів для виробничих запасів та процесу документообігу; 6) вдосконалення методики аудиту виробничих запасів [3]. Поряд із цим системних, ґрунтовних досліджень у площинах теорії, організації та методології обліку запасів небюджетних неприбуткових організацій досі бракує.

Для вдосконалення обліку запасів вважаємо за доцільне здійснити розроблення їх класифікації за систематичністю використання, а також удосконалити аналітичний облік наявності та руху.

Мета статті полягає в удосконаленні методики обліку запасів як специфічної категорії активів у діяльності небюджетних неприбуткових організацій. Означена мета вимагає вирішення таких завдань:

- виокремлення основних завдань обліку запасів у ННО;
- трансформація рахунків оборотних матеріальних цінностей відповідно до потреб ННО;
- удосконалення класифікації запасів;
- дослідження факторів, які впливають на організацію і ведення обліку запасів у ННО.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з п. 5 П(С)БО 9, запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність отримання в майбутньому підприємством/установою економічних вигод, пов'язаних із використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Поняття «майбутня економічна вигода» для небюджетних неприбуткових організацій відмінна від аналогічного терміну, що застосовується у практиці комерційних підприємств і зазвичай означає отримання прибутку. Для ННО вона стосується забезпечення культурних, просвітницьких, наукових, освітніх та інших соціальних цілей. Відповідно, запаси, які використовуватимуться з визначеною метою, у майбутньому принесуть радше соціальний, аніж економічний ефект. Цей факт повинен стати основним мотивом для вибору методів оцінки під час списання запасів, їх класифікації та побудови аналітичного обліку.

Н.О. Гура, характеризуючи особливості об'єктів бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях, указує на таке:

«У ННО практично відсутні господарські процеси, притаманні комерційним підприємствам, зокрема процеси виробництва і реалізації (крім реалізації послуг із надання в оренду приміщень, продажу листівок та іншої підприємницької діяльності у разі її здійснення); процес заготівлі займає незначне місце у частині купівлі канцелярського приладдя та інших запасів для обслуговування власної діяльності, однак за своїм обсягом і метою він суттєво відрізняється від того, який простежується на комерційних підприємствах» [1, с. 5]. На комерційних підприємствах управління запасами спрямоване на збільшення прибутку шляхом скорочення матеріальних витрат, тоді як у небюджетних неприбуткових організаціях пріоритетним є контроль над їх ефективним та цільовим використанням.

Саме тому основними завданнями обліку запасів у небюджетних неприбуткових організаціях можна визначити такі:

- повне та своєчасне первинне документування, відображення операцій із руху запасів на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та звітності;
- виявлення і належне відображення в бухгалтерському обліку всіх витрат, пов'язаних із придбанням (отриманням) і транспортуванням запасів, установлення первісної вартості залежно від способу їх надходження до організації;
- контроль оприбуткування запасів за джерелами отримання та їх наявності за місцями зберігання і на всіх стадіях подальшого руху;
- раціональна оцінка запасів з урахуванням законодавчих норм та встановлених організацією правил;
- розрахунок та відображення в обліку вартості списаних із балансу запасів, а також установлення їх залишків за рахунками, статтями бюджету і напрямками використання;

- контроль над цільовим використанням запасів, отриманих як благодійна допомога і на виконання окремих проектів.

За відсутності іншого варіанту облік запасів у ННО організовується з використанням рахунку 20 «Виробничі запаси», який, однак, не відповідає логіці функціонування організацій некомерційного сектору економіки.

Обґрунтування недоцільності ведення обліку матеріальних цінностей небюджетної неприбуткової організації на рахунку виробничих запасів знаходимо в роботах багатьох відомих економістів. Так, Л.В. Гусарова зазначає: «Матеріали, що використовуються в некомерційній сфері, не беруть участі у виробництві, тому не можуть мати жодного відношення до виробничих запасів» [4, с. 36]. І далі: «Такі види цінностей, як, наприклад, одяг, взуття, білизна, іграшки та інше для дітей з дитячих будинків, одяг для роздачі безхатькам, ані до предметів праці, ані до малоцінних засобів праці відношення не мають. Інший приклад – предмети релігійного призначення, книги, аудіо- і відеокасети релігійного змісту не можуть бути віднесені ані до готової продукції, ані до товарів, оскільки використовуються в статутній непідприємницькій діяльності» [4, с. 36].

М.Л. Макальська пропонує вводити до рахунку матеріалів ті субрахунки, які відповідають діяльності некомерційної організації. Наприклад, для організації, які ведуть роботу з дітьми-сиротами, можливим набором субрахунків можуть бути: «Продукти харчування»; «Одяг і взуття»; «Іграшки»; «Спортивний інвентар»; «Інвентар культурного призначення»; «М'який інвентар, включаючи білизну»; «Інвентар господарського призначення» [5]. Для первинних профспілкових організацій Постановою Президії Ради федерації професійних спілок України [6] затверджено окремий План рахунків бухгалтер-



Рис. 1. Трансформація рахунків оборотних матеріальних цінностей для забезпечення облікових потреб ННО

ського обліку, який містить скорочену їх номенклатуру порівняно зі стандартним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, в якому рахунок 20 «Виробничі запаси» перейменовано на «Товарно-матеріальні цінності», а перелік наявних субрахунків скорочено до трьох: 203 «Паливо», 207 «Запасні частини» та 209 «Інші матеріали». Робочим планом рахунків для ОСББ, викладеному в Методичних рекомендаціях із бухгалтерського обліку в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків [7], рахунок 20 взагалі не містить субрахунків. Доцільність їх відкриття визначається організацією самостійно.

Вважаємо, що рахунки чинного Плану слід скоригувати для адаптації до практичних потреб небюджетних неприбуткових організацій (рис. 1).

Пропозиція покликана забезпечити відповідність системи обліку запасів у ННО управлінським потребам.

Ще одним питанням, яке досі залишається дискусійним, теоретично і методологічно невирішеним, є визнання запасів активами для відображення їх на балансі у складі майна організації на відміну від таких, що зберігаються ННО тимчасово, призначені для передачі стороннім особам і обліковуються на позабалансових рахунках.

Здавалося б, раціональним є міркування М.Л. Макальської, яка зазначає: «Якщо матеріали жертвуються для потреб доброчинності, то ставити їх на баланс як майно, яке належить даній некомерційній організації, буде невірно як з юридичного, так і з практичного боку. Передбачається, що їх власником будуть особи, що потребують благодійної допомоги. Такі матеріали (продукти харчування, одяг, взуття тощо) слід відображати на позабалансовому рахунку» [5]. Однак уніграфічний підхід до формування бухгалтерських записів у позабалансовому обліку унеможливає відслідковування взаємозв'язків між такими важливими об'єктами, як цільові кошти, джерела фінансування та заборгованість постачальникам. Вилучення з указаних облікових об'єктів запасів із наступним відображенням їх наявності за балансом не дає змоги сформулювати проведення з надходження та подальшого руху запасів, а також використання на їх придбання коштів цільового фінансування виходячи з дуалістичної природи цих господарських операцій.

Організація аналітичного обліку запасів залежить від того, які ознаки будуть покладені в основу класифікації запасів, ура-

ховуючи особливості їх надходження та використання у небюджетних неприбуткових організаціях.

У роботі Л.В. Гусарової [4] знаходимо таку базову класифікацію запасів, які використовуються в діяльності некомерційних організацій:

- матеріали і господарський інвентар для управлінських цілей;
- матеріали, придбані для подальшої передачі нужденним;
- безоплатно отримані матеріальні цінності.

Потреби управління небюджетною неприбутковою організацією висувають нові вимоги до формування його облікового забезпечення, у т. ч. на ділянці матеріальних цінностей. Для оптимізації контролю над наявністю та рухом запасів у ННО доречно використовувати такий їх поділ:

- запаси постійного використання – переважно матеріали та офісне приладдя, яке слугує забезпеченню основної діяльності організації. Їх придбання характеризується циклічністю, а ознака постійності передбачає необхідність створення певних обов'язкових залишків для забезпечення безперервної діяльності організації. Для їх списання найдоцільніше використовувати метод ФІФО або нормативних затрат;
- запаси періодичного використання – предмети культурного, релігійного призначення та інші матеріальні цінності для забезпечення некомерційної діяльності, які використовуються регулярно для проведення певних заходів (наприклад, конференцій чи виставок). Їх придбання здійснюється залежно від потреби, резерви по них не формуються, а списання рекомендується проводити за методами ФІФО або середньозваженої собівартості;
- запаси одиничного використання – матеріальні цінності для забезпечення потреб певного проекту, програми чи заходу, які мають унікальні характеристики і не можуть бути використані на інші цілі ніж визначено цим проектом. Придбаються виключно за необхідності і повністю списуються на витрати, пов'язані із здійсненням статутної діяльності, методом ідентифікованої собівартості.

Такий поділ запасів небюджетної неприбуткової організації за систематичністю використання в діяльності надає широкі можливості для контролю над їх рухом. Наприклад, суттєве зростання обсягів списаних запасів першої категорії в динаміці, не підтвержене розширенням діяльності ННО, може свідчити про їх нераціональне використання. Другий тип запа-

Таблиця 1

Типова кореспонденція рахунків з обліку запасів у ННО

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
<i>Облік запасів постійного використання</i>		
Придбано запаси для власних потреб організації	201	631, 372
Відображено податковий кредит із ПДВ (якщо ННО зареєстровано платником ПДВ)	641	631, 372
Списано запаси на забезпечення основної діяльності	921	201
<i>Облік запасів періодичного використання</i>		
Придбано запаси для здійснення заходів, спрямованих на досягнення цілей діяльності	202	631, 372
Відображено податковий кредит з ПДВ (якщо ННО зареєстровано платником ПДВ)	641	631, 372
Списано запаси на здійснення заходів, спрямованих на досягнення цілей діяльності	949	202
<i>Облік запасів одиничного використання</i>		
Отримано гуманітарну допомогу у вигляді запасів	203	48
Передано запаси, одержані як гуманітарна допомога, на благодійні цілі	949	203
Одночасно визнано дохід на суму переданих запасів	48	718

сів контролюється для недопущення перевитрат по бюджетах, затверджених на реалізацію певних заходів. Запаси одиничного використання є пріоритетним об'єктом зовнішнього контролю для аудиторів на предмет дотримання їх цільового використання на конкретні проекти чи програми.

Типова кореспонденція рахунків з обліку запасів у небюджетних неприбуткових організаціях, представлена в табл. 1.

Облік гуманітарної допомоги в благодійних організаціях можна умовно поділити на дві частини: облік гуманітарної допомоги, що отримана для подальшого передавання набувачам, та облік гуманітарної допомоги, що використовує небюджетна організація для власних потреб. Кореспонденція рахунків для обох наведених випадків дещо відрізнятиметься в частині використання отриманої допомоги [8, с. 144].

Запаси одиничного використання не обов'язково можуть бути отримані як благодійна чи гуманітарна допомога, а й придбані за рахунок коштів цільового фінансування. При цьому у третьому блоці кореспонденції рахунків табл. 1 з'являється проведення з отримання коштів та їх використання на придбання цінностей за посередництва рахунку з обліку заборгованості перед постачальниками або підзвітними особами. Однак принципових змін у методику відображення доходів і витрат в обліку це не внесе.

Висновки. Таким чином, на організацію обліку запасів у небюджетних неприбуткових організаціях впливають відсутність виробництва та процесу реалізації і, як наслідок, потреби у спеціалізованих приміщеннях для їх зберігання на зразок комори чи складу. Спрощений документообіг дає можливість уникнути заповнення низки первинних форм, пов'язаних із рухом запасів – нарядів-замовлень, накладних на відпуск продукції/товарів, карток складського обліку, товарних звітів тощо. Основним документом, який підтверджує отримання запасів ННО, залишається накладна, відпуск – накладна-вимога. За наявності більшої номенклатури запасів корисним для управління та контролю може стати формування Звіту про рух запасів, в якому відображається інформація про вартісні показники руху запасів за конкретний період (зазвичай тиждень або місяць) у розрізі номенклатурних груп. Під час реалізації конкретного проекту формується калькуляція, в якій матеріали становлять окрему групу статей витрат.

Невеликий обсяг, номенклатурна однорідність та відносно незначна кількість господарських операцій із руху запасів у загальній їх сукупності дає змогу використовувати небюджетним неприбутковим організаціям постійну (безперервну) систему їх обліку, прямий метод під час віднесення транспортно-заготівельних витрат до вартості отриманих запасів і метод ідентифікованої собівартості у разі їх списання з балансу. Це забезпечує максимально точну оцінку запасів та створює передумови для ефективного контролю над дотриманням бюджетних показників. Водночас у занадто детальному аналітичному обліку запасів, скажімо, із розподілом за технічними ознаками (сорт, гапунок, розмір тощо), який ускладнює облікові роботи на цій ділянці, практичної потреби немає.

Покращенню організації обліку запасів в ННО сприятиме запропонована класифікація запасів за систематичністю використання в діяльності: запаси постійного використання, запаси періодичного використання, запаси одиничного використання.

Література:

1. Гура Н. Методологічні засади бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 9. – С. 3–9.
2. Ягудина Г.Г. Методическое обеспечение бухгалтерского учета и отчетности некоммерческих организаций : автореф. дис. ... к-та экон. наук : спец. 08.00.12 / Г.Г. Ягудина ; Марийский государственный технический университет. – Йошкар-Ола, 2010. – 24 с.
3. Кузьмін Д.Л. Проблемні питання обліку виробничих запасів в дисертаційних дослідженнях / Д.Л. Кузьмін // Торгівля, комерція, підприємництво. – 2014. – Вип. 16. – С. 214–216.
4. Гусарова Л.В. Учет материалов и основных средств некоммерческих организаций / Л.В. Гусарова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2011. – № 21(285). – С. 36–41.
5. Макальская М.Л. Проблемы бухгалтерского учета и налогообложения приобретения и использования материалов в некоммерческой организации / М.Л. Макальская // Некоммерческие организации в России. – 2003. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nkor.ru/articles/2003/4/1195.html>.
6. Про особливості методики впровадження бухгалтерського обліку в профспілкових організаціях : Постанова Президії Ради федерації професійних спілок України від 28.09.2000 р. № П-29-3.
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://osbb-online.com>.
8. Височан О.О. Особливості облікового відображення благодійної допомоги у неприбуткових небюджетних організаціях / О.О. Височан // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2014. – № 794 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 139–144.

Височан О.О. Особенности учета запасов в небюджетных некоммерческих организациях

Аннотация. В статье усовершенствована методика учета запасов как специфической категории активов в деятельности небюджетных неприбыльных организаций. Выделены основные задачи учета и осуществлена классификация запасов по признаку систематичности использования в деятельности на: запасы постоянного использования, запасы периодического использования, запасы единичного использования. Трансформированы счета оборотных материальных ценностей в соответствии с потребностями небюджетных неприбыльных организаций. Исследованы факторы, которые влияют на организацию и ведение учета запасов в небюджетных некоммерческих организациях.

Ключевые слова: небюджетные неприбыльные организации, запасы, методы списания запасов, некоммерческая деятельность.

Vysochan O.O. Peculiarities of inventory accounting in non-budget non-profit organizations

Summary. The article improved a method for inventory accounting as a specific category of assets in activities of non-budget non-profit organizations. The main objectives of accounting are distinguished and classification of reserves on the basis of systematic use in activities is made: inventory of continuous use, inventory of periodic use, inventory of single use. Accounts of current tangible assets are transformed in accordance with the needs of non-budget non-profit organizations. The factors that affect the organization and management of inventory accounting in non-budget non-profit organizations are studied.

Keywords: non-budget non-profit organization, inventory, methods of write-off, non-profit activities.