

Авторы: Воеводина Наталья Анатольевна,  
Вяльшина Анна Александровна, Ермак Татьяна  
Леонидовна, Невешкина Елена Владимировна

**Некоммерческие организации:  
бухгалтерский учет, налоги и новые  
возможности**



2012

В практическом пособии рассматриваются особенности бухгалтерского учета и налогообложения в неправительственных (негосударственных и немunicipальных) некоммерческих организациях (НКО). Содержатся практические рекомендации по организации деятельности НКО, оформлению документов, оптимизации налогообложения.

Даются пояснения к изменениям, произошедшим в законодательных и нормативных актах. Все сведения, представленные в практическом пособии, базируются на законодательстве Российской Федерации.

Издание адресовано бухгалтерам некоммерческих организаций, аудиторам, налоговым юристам.

## **Содержание**

### **Глава 1. Организационно-правовые формы некоммерческих организаций**

### **Глава 2. Создание некоммерческих организаций и их государственная регистрация**

2.1. Создание некоммерческих организаций

2.2. Государственная регистрация некоммерческой организации как юридического лица

2.3. Сведения и документы о юридическом лице, содержащиеся в едином государственном реестре юридических лиц

### **Глава 3. Налогообложение некоммерческих организаций**

3.1. Общее понятие о налогообложении некоммерческих организаций

3.2. Налог на прибыль организаций

3.3. Налог на добавленную стоимость

3.4. Взносы на обязательное пенсионное страхование

3.5. Налог на доходы физических лиц

3.6. Государственная пошлина

3.7. Налог на имущество организаций

3.8. Транспортный налог

3.9. Земельный налог

3.10. Упрощенная система налогообложения

3.11. Налог на вмененный доход

### **Глава 4. Финансовое управление в НКО.**

## **Планирование. Бюджетирование**

4.1 Основные понятия финансового управления и его особенности для НКО

4.2. Основные сложности, связанные с применением систем финансового управления в российских НКО

4.3. Понятие и определение бюджетирования

4.4. Планирование и разработка бюджета

4.5. Подходы к составлению бюджета

4.6. Контроль над бюджетом

## **Глава 5. Бухгалтерский учет и отчетность в некоммерческих организациях**

5.1. Общие организационные вопросы, связанные с ведением бухгалтерского учета

5.2. Учет поступления средств на основную деятельность НКО и их использования

5.3. Учет наличных денежных средств и операций на расчетном и валютном счетах

5.4. Бухгалтерский учет имущества НКО, предназначенного для длительного использования

5.5. Бухгалтерский учет нематериальных активов

5.6. Бухгалтерский учет материалов

5.7. Особенности организации труда и его оплаты в НКО

5.8. Предпринимательская деятельность некоммерческих организаций и ее правовое регулирование

5.9. Формирование учетной политики

5.10. Отчетность некоммерческих организаций

5.11. Инвентаризация

## **Глава 6. Контроль финансово-хозяйственной деятельности НКО**

6.1. Аудит некоммерческих организаций

6.2. Достижение понимания деятельности НКО на основе



ее уставных документов и бюджета

6.3. Аудит поступления средств на уставную  
непредпринимательскую деятельность НКО

6.4. Аудит расходования средств на уставную  
непредпринимательскую деятельность НКО

6.5. Контроль деятельности НКО со стороны органов  
государственной регистрации

## **Глава 1. Организационно-правовые формы некоммерческих организаций**

Становление рыночных отношений в Российской Федерации (РФ) предопределило бурное развитие основополагающих функциональных элементов рыночной экономики, важнейшим из которых является многообразие организационно-правовых форм юридических лиц, действующих в экономическом пространстве страны. Некоммерческие организации занимают важное место в социально-экономической деятельности страны, и вопросы определения их организационно-правовых форм вызывают серьезный практический интерес.

За последние годы количество некоммерческих организаций в РФ возросло, поменялся их качественный состав. Появляются новые фонды, ассоциации, клубы, объединения, что определяется многообразием и сложностью функций, выполняемых некоммерческими организациями. К примеру, ассоциации и союзы юридических лиц осуществляют координацию коммерческой деятельности, защиту собственных имущественных интересов. Некоммерческие организации выступают посредником при взаимодействии предпринимателей и государства, представляя интересы предпринимателей в органах государственной власти. Серьезное значение имеют также общественные объединения граждан, различные фонды, учреждения.

В переходный период в РФ процесс создания некоммерческих организаций сначала отставал от быстрого роста коммерческих предприятий. На этапе завершения создания в РФ системы товарных и фондовых бирж темпы роста численности некоммерческих организаций резко уменьшились. Однако в последнее время заметен новый скачок.

В целом, на сегодняшний день возникают новые перспективы расширения деятельности некоммерческих организаций во всех областях социально-экономической и общественной жизни страны, которые определяют преобразование данного вида юридических лиц в обширную и влиятельную систему.

Законодательство РФ определяет общие правовые рамки для создания, регистрации и осуществления деятельности любой некоммерческой организации, функционирующей на соответствующей территории. В РФ имеет место многоуровневая система законодательного и нормативного регулирования, и следует обратить внимание, что существующие нормативные документы находятся в определенной иерархической соподчиненности. Их ранжирование по значимости определяет силу действия данных ими предписаний в сравнении с другими нормативными актами.

На первом уровне системы нормативного регулирования в РФ находится федеральное законодательство, состоящее из Конституции РФ, Конституционных федеральных законов, Кодексов и федеральных законов, подзаконных нормативных актов, указов и распоряжений Президента, постановлений Правительства и иных нормативных правовых актов министерств и ведомств РФ.

Ко второму уровню относятся нормативные акты субъектов РФ.

На третьем уровне располагаются локальные правовые акты, регулирующие внутренние и внешние отношения юридического лица.

В процессе принятия решения об организационно-правовой форме некоммерческой организации необходимо иметь в виду некоторые противоречия, содержащиеся в различных правовых актах. Уделить внимание юридическим аспектам деятельности некоммерческой организации необходимо прежде всего для ее успешного

функционирования и организации управленческого учета. Если имеются противоречия в нормативах законодательствах, тогда документ более высокого статуса отменяет норму документа с более низким статусом. Наличие противоречий в нормативных документах одинакового статуса разрешается путем отмены прежней нормы в пользу последней по времени ее принятия в действие. Противоречивость норм общего и специального характера одного и того же документа решает вопрос в пользу специальной нормы. При этом имеется в виду, что общие нормы регулируют общие вопросы, а специальные раскрывают смысл общей нормы относительно конкретной ситуации.

Согласно ст. 2 Федерального закона от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» некоммерческой является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками.

Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

Однако некоммерческие организации имеют право осуществлять предпринимательскую деятельность для достижения целей, провозглашенных в уставе, и имеют ряд льгот при налогообложении.

Согласно ст. 50 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться в форме:

- 1) потребительских кооперативов;
- 2) общественных или религиозных организаций

(объединений)

- 3) учреждений;
- 4) благотворительных и иных фондов;
- 5) в других формах, предусмотренных законом.

Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

Согласно п. 3 ст. 2 Федерального закона «О некоммерческих организациях» существуют следующие **организационно-правовые формы некоммерческих организаций:**

- 1) общественные или религиозные организации (объединения);
- 2) общины коренных малочисленных народов РФ;
- 3) казачьи общества;
- 4) некоммерческие партнерства;
- 5) учреждения;
- 6) автономные некоммерческие организации;
- 7) социальные, благотворительные и иные фонды;
- 8) ассоциации и союзы;
- 9) другие формы, предусмотренные федеральными законами.

**Потребительские кооперативы.** Потребительским кооперативом признается добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов (п. 1 ст. 116 ГК РФ)

Согласно ст. 1 Закона РФ от 19.06.1992 г. № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации» **потребительская кооперация** — система потребительских обществ и их союзов разных уровней, созданных в целях удовлетворения материальных и иных потребностей их членов.

Особенности правового положения потребительских кооперативов определяются ст. 116 ГК РФ и специальными законами об отдельных видах таких кооперативов, основными из которых являются:

1) Закон РФ «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации»;

2) Федеральный закон от 08.12.1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации»;

3) Федеральный закон от 18.07.2009 г. № 190-ФЗ «О кредитной кооперации».

В состав участников потребительских кооперативов должны входить как юридические лица, так и граждане. Требование наличия среди пайщиков хотя бы одного гражданина является обязательным, иначе кооператив будет представлять собой объединение юридических лиц. Участниками потребительского кооператива могут быть граждане, достигшие 16-летнего возраста, причем каждый может участвовать в нескольких кооперативах. Устав кооператива служит основным учредительным документом, в котором, в частности, декларируются все вопросы, касающиеся паевых взносов (их размер, порядок их внесения). Круг участников кооператива не регламентируется, если иное не установлено специальными законами или уставом соответствующего кооператива.

Государственная регистрация потребительских кооперативов осуществляется на основании Федерального закона от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Согласно п. 1 ст. 110 ГК РФ высшим органом управления кооперативом является общее собрание его членов. В кооперативе с числом членов более 50 может быть создан наблюдательный совет, который осуществляет контроль за деятельностью исполнительных органов кооператива.

Исполнительными органами кооператива являются правление и (или) его председатель. Они осуществляют текущее руководство деятельностью кооператива и подотчетны наблюдательному совету и общему собранию членов кооператива. Членами наблюдательного совета и правления кооператива, а также председателем кооператива могут быть только члены кооператива. Член кооператива не может одновременно быть членом наблюдательного совета и членом правления либо председателем кооператива.

Пайщики — члены потребительского кооператива не должны принимать личное трудовое участие в его деятельности и не обязаны отвечать по его долгам (за единственным исключением, предусмотренным п. 4 ст. 116 ГК РФ).

Отличительной особенностью данного вида некоммерческой организации является осуществление деятельности для удовлетворения материальных и иных потребностей его участников. Устав потребительского кооператива может предусматривать осуществление им определенных видов предпринимательской деятельности в отличие от деятельности других некоммерческих организаций, которая нацелена на достижение общественных благ, а также делить полученную таким образом прибыль между участниками. Данное положение определяет специфическое положение потребительского кооператива между коммерческими и некоммерческими организациями.

Особенностью имущественно-правового положения потребительского кооператива является требование наличия полностью оплаченного паевого фонда, точный размер которого регулируется специальными законами о каждом виде кооперативов. Потребительский кооператив должен покрывать свои убытки с помощью дополнительных взносов своих членов в виду отсутствия предпринимательской деятельности, а, следовательно, и доходов. Уставом кооператива предусмотрена обязанность по внесению

соответствующих взносов его участниками, которая также является и гарантией имущественных претензий кредиторов потребительского кооператива. Потребительский кооператив имеет право собственности на свое имущество, которым он отвечает по своим обязательствам, а его членам остаются только обязательственные права на это имущество.

В соответствии с п. 4 ст. 116 ГК РФ члены потребительского кооператива обязаны в течение 3 месяцев после утверждения ежегодного баланса покрыть образовавшиеся убытки путем дополнительных взносов. В случае невыполнения этой обязанности кооператив может быть ликвидирован в судебном порядке по требованию кредиторов. Члены потребительского кооператива солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах невнесенной части дополнительного взноса каждого из членов кооператива.

Согласно п. 5 ст. 116 ГК РФ доходы, полученные потребительским кооперативом от предпринимательской деятельности, осуществляемой кооперативом в соответствии с законом и уставом, распределяются между его членами.

Размер кооперативных выплат, определяемый общим собранием потребительского общества, не должен превышать 20 % от доходов потребительского общества (п. 2 ст. 24 Закона РФ «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации»).

**Общественные и религиозные организации (объединения).** Согласно п. 1 ст. 117 ГК РФ общественными и религиозными организациями (объединениями) признаются добровольные объединения граждан, в установленном законом порядке объединившихся на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей.

Общественные и религиозные организации являются некоммерческими организациями. Они вправе осуществлять предпринимательскую деятельность лишь для достижения



целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

ГК РФ регулирует их правовой статус только как участников имущественных, гражданских правоотношений.

Участники (члены) общественных и религиозных организаций не сохраняют прав на переданное ими этим организациям в собственность имущество, в том числе на членские взносы. Они не отвечают по обязательствам общественных и религиозных организаций, в которых участвуют в качестве их членов, а указанные организации не отвечают по обязательствам своих членов (п. 2 ст. 117 ГК РФ).

Для общественных и религиозных организаций предусмотрено право заниматься предпринимательской деятельностью в соответствии с действующим законодательством и уставом организации. Примером этого может являться возможность для общественной организации формировать новые некоммерческие организации и тем самым решать свои насущные материальные проблемы за счет прибыли от соответствующей деятельности.

В РФ деятельность религиозных объединений регулируется Федеральным законом от 26.09.1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях». Законом установлены основные цели деятельности религиозных организаций, а также закреплены их характерные признаки.

Согласно ст. 6 вышеуказанного закона **религиозным объединением** в РФ признается добровольное объединение граждан РФ, иных лиц, постоянно и на законных основаниях проживающих на территории РФ, образованное в целях совместного исповедания и распространения веры и обладающее соответствующими этой цели признаками:

- 1) вероисповедание;
- 2) совершение богослужений, других религиозных обрядов и церемоний;
- 3) обучение религии и религиозное воспитание своих последователей.

Религиозные объединения могут создаваться в форме религиозных групп и религиозных организаций.

Запрещаются создание религиозных объединений в органах государственной власти, других государственных органах, государственных учреждениях и органах местного самоуправления, воинских частях, государственных и муниципальных организациях, а также создание и деятельность религиозных объединений, цели и действия которых противоречат закону.

**Религиозной группой** признается добровольное объединение граждан, образованное в целях совместного исповедания и распространения веры, осуществляющее деятельность без государственной регистрации и приобретения правоспособности юридического лица. Религиозные группы имеют право совершать богослужения, другие религиозные обряды и церемонии, а также осуществлять обучение религии и религиозное воспитание своих последователей (ст. 7 Федерального закона «О свободе совести и о религиозных объединениях»).

Согласно ст. 8. Федерального закона «О свободе совести и о религиозных объединениях» **религиозной организацией** признается добровольное объединение граждан РФ, иных лиц, постоянно и на законных основаниях проживающих на территории РФ, образованное в целях совместного исповедания и распространения веры и в установленном законом порядке зарегистрированное в качестве юридического лица.

Религиозные организации в зависимости от территориальной сферы своей деятельности подразделяются на:

- 1) местные;
- 2) централизованные.

**Местной религиозной организацией** признается религиозная организация, состоящая не менее чем из 10 участников, достигших возраста 18 лет и постоянно

проживающих в одной местности либо в одном городском или сельском поселении.

**Централизованной религиозной организацией** признается религиозная организация, состоящая в соответствии со своим уставом не менее чем из 3 местных религиозных организаций.

Согласно ст. 5 Федерального закона от 19.05.1995 г. № 82-ФЗ «Об общественных объединениях» под **общественным объединением** понимается добровольное, самоуправляемое, некоммерческое формирование, созданное по инициативе граждан, объединившихся на основе общности интересов для реализации общих целей, указанных в уставе общественного объединения.

Согласно ст. 6 Федерального закона «Об общественных объединениях» учредителями общественного объединения являются физические лица и юридические лица — общественные объединения, созвавшие съезд (конференцию) или общее собрание, на котором принимается устав общественного объединения, формируются его руководящие и контрольно-ревизионный органы. Учредители общественного объединения — физические и юридические лица — имеют равные права и несут равные обязанности.

Существует несколько организационно-правовых форм некоммерческих организаций, которые можно отнести к собирательному понятию «общественное объединение». Они различаются направлениями деятельности, порядком членства или его отсутствием, вопросами управления имуществом. Среди них основными являются следующие (ст. 7 Федерального закона «Об общественных объединениях»):

- 1) общественная организация;
- 2) общественное движение;
- 3) общественный фонд;
- 4) общественное учреждение;
- 5) орган общественной самодеятельности;
- 6) политическая партия.

Право граждан на создание общественных объединений реализуется как непосредственно путем объединения физических лиц, так и через юридические лица — общественные объединения.

Общественные объединения независимо от их организационно-правовых форм равны перед законом. Деятельность общественных объединений основывается на принципах добровольности, равноправия, самоуправления и законности. Общественные объединения свободны в определении своей внутренней структуры, целей, форм и методов своей деятельности (ст. 15 Федерального закона «Об общественных объединениях»).

Общественные объединения создаются по инициативе их учредителей — не менее 3 физических лиц. Количество учредителей для создания отдельных видов общественных объединений может устанавливаться специальными законами о соответствующих видах общественных объединений (ст. 18 Федерального закона «Об общественных объединениях»).

Вышеуказанный закон разграничивает участников и членов соответствующих объединений. Члены общественного объединения имеют право избирать и быть избранными в руководящие и контрольно-ревизионный органы данного объединения, а также контролировать деятельность руководящих органов общественного объединения в соответствии с его уставом.

В целом, Федеральный закон «Об общественных объединениях» постулирует только самые общие положения, касающиеся организационной структуры подобных юридических лиц, предоставляя ее подробную разработку на усмотрение участников.

**Общественной организацией** является основанное на членстве общественное объединение, созданное на основе совместной деятельности для защиты общих интересов и достижения уставных целей объединившихся граждан.

Членами общественной организации в соответствии с ее

уставом могут быть физические лица и юридические лица — общественные объединения, если иное не установлено законами об отдельных видах общественных объединений.

Высшим руководящим органом общественной организации является съезд (конференция) или общее собрание. Постоянно действующим руководящим органом общественной организации является выборный коллегиальный орган, подотчетный съезду (конференции) или общему собранию (ст. 8 Федерального закона «Об общественных объединениях»).

Согласно ст. 9 Федерального закона «Об общественных объединениях» **общественным движением** является состоящее из участников и не имеющее членства массовое общественное объединение, преследующее социальные, политические и иные общественно полезные цели, поддерживаемые участниками общественного движения.

Высшим руководящим органом общественного движения является съезд (конференция) или общее собрание. Постоянно действующим руководящим органом общественного движения является выборный коллегиальный орган, подотчетный съезду (конференции) или общему собранию.

Одним из видов общественного движения считается политическое общественное объединение, в уставе которого основными целями декларируются участие в политической жизни общества, влияние на становление политической воли граждан, участие в выборах в органы государственной власти и местного самоуправления.

**Общественный фонд** представляет собой не имеющее членства общественное объединение, цель которого заключается в формировании имущества на основе добровольных взносов, иных не запрещенных законом поступлений и использовании данного имущества на общественно полезные цели. Учредители и управляющие имуществом общественного фонда не вправе использовать указанное имущество в собственных интересах.

Руководящий орган общественного фонда формируется его учредителями и (или) участниками либо решением учредителей общественного фонда, принятым в виде рекомендаций или персональных назначений, либо путем избрания участниками на съезде (конференции) или общем собрании (ст. 10 Федерального закона «Об общественных объединениях»).

С момента образования фонда и передачи ему в собственность имущества учредители теряют любые имущественные права на него. Именно поэтому учредители и фонд не отвечают по обязательствам друг друга. Исключительная важность имущества фонда для достижения целей, оговоренных в уставе, подтверждается наличием в ГК РФ дополнительного основания его ликвидации, не характерного для других юридических лиц, а именно недостаточности имущества фонда для осуществления его целей при условии, что вероятность его получения нереальна (подп. 1 п. 2 ст. 119 ГК РФ).

В связи с тем, что в фондах не предусмотрено членство и соответственно нет членских взносов, требование возможности участия фондов в осуществлении коммерческой деятельности является принципиальным, без которого невозможна любая общественно полезная деятельность. Именно поэтому закон разрешает фондам участвовать в предпринимательской деятельности, в том числе посредством создания или участия в хозяйственных обществах, для достижения уставных целей. Специальная правоспособность фонда заключается в ограничении форм и видов некоммерческой и предпринимательской деятельности. Фонд имеет право осуществлять некоммерческую и предпринимательскую деятельность, прямо соответствующую и не противоречащую целям его создания и закрепленную в уставе.

Фонд несет полную ответственность по своим обязательствам полученным от учредителей имуществом, на

которое имеет право собственности. Поэтому его учредители не несут ответственности по долгам фонда. После ликвидации фонда и расчетов с кредиторами оставшееся имущество фонда не подлежит распределению между учредителями. Решение о ликвидации фонда может принять только суд по заявлению заинтересованных лиц.

**Фонд может быть ликвидирован (ст. 119 ГК РФ):**

1) если имущества фонда недостаточно для осуществления его целей и вероятность получения необходимого имущества нереальна;

2) если цели фонда не могут быть достигнуты, а необходимые изменения целей фонда не могут быть произведены;

3) в случае уклонения фонда в его деятельности от целей, предусмотренных уставом;

4) в других случаях, предусмотренных законом.

**Общественным учреждением** является не имеющее членства общественное объединение, ставящее своей целью оказание конкретного вида услуг, отвечающих интересам участников и соответствующих уставным целям указанного объединения.

Управление общественным учреждением и его имуществом осуществляется лицами, назначенными учредителем (учредителями).

В соответствии с учредительными документами в общественном учреждении может создаваться коллегиальный орган, избираемый участниками, не являющимися учредителями данного учреждения и потребителями его услуг. Указанный орган может определять содержание деятельности общественного учреждения, иметь право совещательного голоса при учредителе (учредителях), но не вправе распоряжаться имуществом общественного учреждения, если иное не установлено учредителем (учредителями) (ст. 11 Федерального закона «Об общественных объединениях»).

Учреждение владеет своим имуществом на праве оперативного управления, что подразумевает его использование и распоряжение им лишь в том объеме, в котором это разрешено собственником и оговорено в уставе. Он также имеет право предусмотреть возможность заниматься деятельностью, приносящей доходы. Полученные доходы и приобретенное за их счет имущество учитываются на отдельном балансе и поступают в хозяйственное ведение учреждения.

Согласно ст. 12 Федерального закона «Об общественных объединениях» **органом общественной самодеятельности** является не имеющее членства общественное объединение, целью которого является совместное решение различных социальных проблем, возникающих у граждан по месту жительства, работы или учебы, направленное на удовлетворение потребностей неограниченного круга лиц, чьи интересы связаны с достижением уставных целей и реализацией программ органа общественной самодеятельности по месту его создания.

Орган общественной самодеятельности формируется по инициативе граждан, заинтересованных в решении указанных проблем, и строит свою работу на основе самоуправления в соответствии с уставом, принятым на собрании учредителей. Орган общественной самодеятельности не имеет над собой вышестоящих органов или организаций.

### **Государственные корпорации.**

Государственной корпорацией считается некоммерческая организация, единственным учредителем которой является РФ, созданная для реализации социальных, управленческих или других общественно полезных функций. Исключительное положение данной организационно-правовой формы некоммерческих организаций подтверждается отсутствием нормативно-правового регулирования данного вида некоммерческих организаций, а именно: для государственной корпорации нормативное регулирование заменяется



индивидуально-правовым.

Статья 7.1 Федерального закона «О некоммерческих организациях» констатирует, что государственная корпорация представляет собой некоммерческую организацию и является собственником переданного ей имущества.

Больше никаких норм относительно государственных корпораций данный закон не имеет. Однако создание государственной корпорации регламентируется специальным законом в каждом конкретном случае, который и будет определять правовой фон деятельности подобной некоммерческой организации. Кроме того, специальный закон регулирует все вопросы создания (без учредительных документов) и осуществления деятельности корпораций.

Специфическое положение данного вида некоммерческих организаций в правовом поле страны влечет за собой некоторые юридические сложности. К примеру, как определить, имеет ли понятие «государственная корпорация» какие-либо подвиды различных организаций (как, например, общественное объединение) или представляет собой единую организационно-правовую форму юридического лица? Или, почему Федеральный закон «О некоммерческих организациях», призванный регулировать правовое положение, порядок создания, деятельности, реорганизации и ликвидации однородных некоммерческих организаций, фактически смешивает разные их виды? Или каким образом органам юстиции, занимающимся регистрацией юридических лиц, осуществлять регистрацию государственных корпораций без учредительных документов, ведь ст. 51 ГК РФ устанавливает необходимость государственной регистрации всех без исключения юридических лиц на основании проверки соответствия закону учредительных документов? Ответы на эти и другие вопросы можно будет дать лишь спустя некоторое время на основании результатов практики создания и деятельности государственных корпораций.

**Государственная компания.**

Государственной компанией признается некоммерческая организация, не имеющая членства и созданная Российской Федерацией на основе имущественных взносов для оказания государственных услуг и выполнения иных функций с использованием государственного имущества на основе доверительного управления. Государственная компания создается на основании федерального закона.

Государственная компания использует имущество для целей, определенных федеральным законом, предусматривающим создание государственной компании. Государственная компания может осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых она создана, и соответствует таким целям. Государственная компания обязана публиковать отчеты о своей деятельности в порядке, установленном федеральным законом, предусматривающим создание государственной компании.

В федеральном законе, предусматривающем создание государственной компании, должны определяться наименование государственной компании, цели ее деятельности, порядок управления ее деятельностью, порядок государственного финансирования государственной компании, порядок ее реорганизации и ликвидации, порядок использования имущества государственной компании в случае ее ликвидации.

В состав высшего органа управления государственной компании могут входить члены, не являющиеся государственными гражданскими служащими.

Высший орган управления государственной компании вправе создавать комитеты, комиссии по вопросам, отнесенным к его компетенции, для их предварительных рассмотрения и подготовки. Порядок деятельности указанных комитетов, комиссий и их персональный состав устанавливаются решениями о создании комитетов, комиссий.

Годовая бухгалтерская отчетность государственной

компания подлежит обязательному аудиту, проводимому аудиторской организацией, отобранной по результатам открытого конкурса и утвержденной высшим органом управления государственной компании.

Счетная палата Российской Федерации и иные государственные органы в соответствии с законодательством Российской Федерации вправе осуществлять контроль за деятельностью государственных компаний (ст. 7.2 Федерального закона «О некоммерческих организациях»).

### **Объединения юридических лиц (ассоциации и союзы).**

Юридические лица по совместной договоренности могут формировать объединения в виде ассоциаций или союзов для ведения деятельности в собственных интересах, с целью регулирования предпринимательской деятельности, а также представления и защиты общих прав и свобод. Государство и физические лица не могут быть участниками подобного объединения.

Коммерческие или некоммерческие организации могут объединяться в ассоциации и союзы, но не одновременно ввиду наличия разных целей хозяйственной деятельности. В случае желаний коммерческих и некоммерческих организаций все же объединиться на основе общих целей (к примеру, политических) это объединение должно осуществляться в иной организационно-правовой форме. Участники ассоциации или союза могут совместно принять решение о необходимости ведения предпринимательской деятельности для достижения общих целей, и тогда ассоциация или союз должны пройти процедуру реорганизации в товарищество или хозяйственное общество либо создать подобные организации для этих целей. Данное требование ограничивает правоспособность объединения коммерческих организаций относительно других некоммерческих организаций, которым разрешено самостоятельно принимать решения, касающиеся целей и видов своей деятельности, в том числе и предпринимательской. Ассоциация или союз некоммерческих

организаций также становятся некоммерческой организацией.

Объединившиеся в ассоциацию или союз юридические лица не утрачивают собственную самостоятельность, статус юридического лица, а также все права и обязанности, которые имели до вступления в ассоциацию или союз. Ассоциация или союз имеет право собственности на имущество, образованное с помощью поступлений от участников (как регулярных, так и единовременных), а также иных источников, установленных законодательством. Использование имущества ассоциаций и союзов допускается только в пределах специальной правоспособности соответствующих объединений.

Учредительными документами ассоциации или союза оговаривается невозможность отвечать своим имуществом по обязательствам своих членов, которые, наоборот, несут субсидиарную ответственность по обязательствам объединения (ст. 121 ГК РФ).

### **Казачьи общества.**

Казачьими обществами признаются формы самоорганизации граждан Российской Федерации, объединившихся на основе общности интересов в целях возрождения российского казачества, защиты его прав, сохранения традиционного образа жизни, хозяйствования и культуры российского казачества. Казачьи общества создаются в виде хуторских, станичных, городских, районных (юртовых), окружных (отдельских) и войсковых казачьих обществ, члены которых в установленном порядке принимают на себя обязательства по несению государственной или иной службы. Казачьи общества подлежат внесению в государственный реестр казачьих обществ в Российской Федерации.

Казачье общество вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, соответствующую целям, для достижения которых оно создано.

Имущество, переданное казачьему обществу его членами, а также имущество, приобретенное за счет доходов

от его деятельности, является собственностью казачьего общества. Члены казачьего общества не отвечают по его обязательствам, а казачье общество не отвечает по обязательствам своих членов.

Особенности правового положения казачьих обществ, их создания, реорганизации и ликвидации, управления казачьими обществами определяются законодательством Российской Федерации (ст. 6.2 Федерального закона «О некоммерческих организациях»).

### **Некоммерческие партнерства.**

Некоммерческим партнерством считается некоммерческая организация, созданная на основе членства для осуществления деятельности, направленной на содействие в достижении общих целей, удовлетворение нематериальных потребностей, защиту прав и интересов, разрешение споров и конфликтов, оказание юридической помощи, а также в иных областях для получения общественных благ.

Учредителями некоммерческого партнерства могут становиться как физические, так и юридические лица, а также и те и другие вместе. Некоммерческое партнерство имеет право осуществлять предпринимательскую деятельность для достижения целей, декларируемых в уставе.

Имущество, переданное некоммерческому партнерству его членами, является собственностью партнерства. Члены некоммерческого партнерства не отвечают по его обязательствам, а некоммерческое партнерство не отвечает по обязательствам своих членов, если иное не установлено федеральным законом (ст. 8 Федерального закона «О некоммерческих организациях»).

Согласно ст. 29 Федерального закона «О некоммерческих организациях» высшим органом управления некоммерческого партнерства становится общее собрание его членов. Некоммерческое партнерство имеет организационно-правовую форму, близкую с общественными организациями, автономными некоммерческими организациями и фондами. Подтверждением

этому служит возможность преобразования некоммерческого партнерства в одну из вышеперечисленных форм согласно п. 1 ст. 17 Федерального закона «О некоммерческих организациях».

ГК РФ не содержит каких-либо законодательных норм относительно некоммерческих партнерств, их деятельность регулируется Федеральным законом «О некоммерческих организациях».

Некоммерческие партнерства основываются на принципе членства, что делает их похожими на общественные организации. Однако различия между ними существенные: во-первых, если целью создания общественных организаций является достижение общепользовательных результатов, то некоммерческие партнерства формируются в качестве содействующего инструмента для достижения этих результатов. Во-вторых, между этими видами юридических лиц имеются серьезные различия в объеме имущественных прав их членов. Члены общественных организаций не обладают последними в отношении имущества организаций, в то время как члены некоммерческих партнерств имеют даже обязательные права на имущество партнерства. К числу основных прав членов некоммерческого партнерства относятся участие в управлении делами партнерства, право выходить из него по своему усмотрению и получать при этом часть наличного имущества или его стоимость в тех пределах, в которых это имущество было передано в собственность партнерству этим членом, если иное не предусмотрено федеральным законодательством или учредительными документами некоммерческого партнерства.

### **Автономная некоммерческая организация.**

Согласно ст. 10 Федерального закона «О некоммерческих организациях» автономной некоммерческой организацией признается не имеющая членства некоммерческая организация, созданная в целях предоставления услуг в сфере образования, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта и иных сферах. Автономная некоммерческая организация может быть создана в результате

ее учреждения гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов. В случаях, предусмотренных федеральными законами, автономная некоммерческая организация может быть создана путем преобразования юридического лица другой организационно-правовой формы.

Учредители автономной некоммерческой организации осуществляют надзор за ее деятельностью согласно учредительным документам. Вышеуказанный закон относительно автономных некоммерческих организаций содержит минимум обязательных предписаний в области управления ими, что подразумевает достаточную свободу выбора для ее учредителей. Существенным ограничением имущественных прав учредителей является предписание пользоваться услугами автономной некоммерческой организации на равных условиях со всеми остальными лицами. Данное положение в известной степени снижает привлекательность этой организационно-правовой формы некоммерческих организаций для учредителей.

Автономные некоммерческие организации вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, соответствующую целям ее создания. Аналогично ситуации с некоммерческим партнерством автономная некоммерческая организация имеет право реорганизации в общественную организацию или в фонд.

Федеральный закон «О некоммерческих организациях» и ГК РФ содержат далеко не полный перечень возможных организационно-правовых форм некоммерческих организаций. Существует множество некоммерческих организаций, чей вклад в улучшение жизни общества, отдельных граждан и предприятий трудно переоценить. Их деятельность регулируется специальными нормативными правовыми актами. Основными из подобных некоммерческих организаций являются следующие:

- 1) товарищество собственников жилья (Жилищный кодекс

Российской Федерации (ЖК РФ));

2) садоводческие, огороднические и дачные некоммерческие объединения граждан (Федеральный закон от 15.04.1998 г. № 66-ФЗ «О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан»);

3) объединения работодателей (Федеральный закон от 27.11.2002 г. № 156-ФЗ «Об объединениях работодателей»);

4) профессиональные союзы (Федеральный закон от 12.01.1996 г. № 10-ФЗ «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности»);

5) община коренных малочисленных народов (Федеральный закон от 20.06.2000 г. № 104-ФЗ «Об общих принципах организации общин коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации»);

6) ассоциации экономического взаимодействия (Федеральный закон от 17.12.1999 г. № 211-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности ассоциаций экономического взаимодействия субъектов Российской Федерации»).

Согласно ст. 135 ЖК РФ **товариществом собственников жилья** признается некоммерческая организация, объединение собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления общим имуществом в многоквартирном доме, имуществом собственников помещений в нескольких многоквартирных домах или имуществом собственников нескольких жилых домов, обеспечения владения, пользования и в установленных законодательством пределах распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме либо совместного использования имущества, находящегося в собственности собственников помещений в нескольких многоквартирных домах, или имущества, принадлежащего собственникам нескольких жилых домов, осуществления деятельности по созданию, содержанию, сохранению и приращению такого имущества, предоставления коммунальных услуг лицам,



пользующимся в соответствии с ЖК РФ помещениями в данных многоквартирных домах или данными жилыми домами, а также для осуществления иной деятельности, направленной на достижение целей управления многоквартирными домами либо на совместное использование имущества, принадлежащего собственникам помещений в нескольких многоквартирных домах, или имущества собственников нескольких жилых домов.

Необходимость совместного регулирования частных интересов собственников жилых помещений в многоквартирных домах вызвана наличием права приватизации жилья и бурным развитием рыночных отношений. Наиболее часто встречающейся организационно-правовой формой подобного объединения домовладельцев является товарищество собственников жилья.

Собственники помещений в одном многоквартирном доме могут создать только одно товарищество собственников жилья. Решение о создании товарищества собственников жилья принимается собственниками помещений в многоквартирном доме на их общем собрании. Протокол общего собрания собственников помещений в многоквартирном доме, на котором приняты решения о создании товарищества собственников жилья и об утверждении его устава, подписывается всеми собственниками помещений в многоквартирном доме, проголосовавшими за принятие таких решений (ст. 136 ЖК РФ).

Общее собрание членов товарищества является высшим органом его управления, а исполнительным — правление и председатель правления, границы компетенции которых разъясняются в уставе товарищества. Основаниями для реорганизации или ликвидации товарищества собственников жилья могут стать общие с остальными юридическими лицами причины.

Согласно Федеральному закону «О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан» **садоводческие, огороднические и дачные некоммерческие объединения граждан** (садоводческое,

огородническое или дачное некоммерческое товарищество, садоводческий, огороднический или дачный потребительский кооператив, садоводческое, огородническое или дачное некоммерческое партнерство) — некоммерческая организация, учрежденная гражданами на добровольных началах для содействия ее членам в решении общих социально-хозяйственных задач ведения садоводства, огородничества и дачного хозяйства.

Организационно-правовыми формами подобных объединений могут стать некоммерческие товарищества, потребительские кооперативы или некоммерческие партнерства. Имущество любой из указанных организаций формируется для общего пользования за счет взносов (некоммерческие партнерства), целевых взносов (некоммерческое товарищество) и объединения паевых взносов (потребительские кооперативы). Находится такое имущество в частной собственности кооператива и партнерства как юридического лица, а у товарищества — в совместной собственности. Члены товарищества и партнерства не отвечают по обязательствам своих организаций, а участники потребительских кооперативов, напротив, несут субсидиарную ответственность в части дополнительных взносов за непокрытые убытки своей организации.

Под **объединением работодателей** понимается некоммерческая организация, созданная на основе членства юридических и (или) физических лиц, являющихся работодателями. Создание подобных объединений преследует своей целью представительство законных интересов и защиты прав своих членов в сфере социально-трудовых отношений. Основными принципами осуществления деятельности подобных объединений являются добровольность вступления в него и выхода из него, принцип самостоятельности в определении целей, видов и направлений деятельности, а также принцип социального партнерства при взаимодействии объединений работодателей и профессиональных союзов, органов

государственной власти и местного самоуправления.

Объединения работодателей создаются по территориальному (региональному, межрегиональному), отраслевому, межотраслевому, территориально-отраслевому признакам (ст. 4 Федерального закона «Об объединениях работодателей»).

Ответственность данного вида объединений устанавливается за невыполнение или нарушение заключенных соглашений относительно собственных обязательств, причем прекращение членства в объединении работодателей не освобождает от ответственности, предусмотренной законодательством или соответствующими соглашениями.

Однако по обязательствам своих членов объединение работодателей ответственности не несет, даже по их обязательствам, предусмотренным соответствующими соглашениями (ст. 15 Федерального закона «Об объединениях работодателей»).

**Профессиональные союзы (профсоюзы)** представляют собой добровольное общественное объединение граждан, связанных общими производственными, профессиональными интересами по роду их деятельности, создаваемое в целях представительства и защиты их социально-трудовых прав и интересов (ст. 2 Федерального закона «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности»).

Целями деятельности профсоюзов становятся представительство и защита связанных с трудовой сферой прав и интересов, содействие занятости, урегулирование споров, ведение коллективных переговоров, заключение соглашений и контроль над их исполнением. В связи с этим профессиональные союзы наделяются соответствующими правами.

Специфической формой некоммерческих организаций является **община коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ**, создаваемая для защиты исконной среды обитания, традиционного образа жизни, прав и законных интересов указанных коренных малочисленных

народов, действующая на основе самоуправления. Данный вид юридических лиц похож по организационно-правовой форме на потребительские кооперативы и органы общественной самодеятельности, но более всего — на некоммерческие партнерства.

Но согласно Федеральному закону «Об общих принципах организации общин коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации» подобные общины представляют собой самостоятельную форму некоммерческих организаций, которую нельзя преобразовать в юридическое лицо какого-либо другого вида.

Согласно Федеральному закону «Об общих принципах организации и деятельности ассоциаций экономического взаимодействия субъектов Российской Федерации» под **ассоциацией экономического взаимодействия** понимается некоммерческая организация, созданная добровольно в целях межрегиональной интеграции и социально-экономического развития субъектов РФ.

Поэтому основными целями и задачами подобных ассоциаций являются обеспечение условий для взаимодействия субъектов РФ с целью устойчивого социально-экономического развития; создание базы для повышения уровня жизни населения; достижение устойчивого развития экономики субъектов; стабилизация экономического положения и социальная защита населения; совершенствование методов управления хозяйствующими субъектами; представление интересов членов ассоциации.

Учредителями ассоциаций экономического взаимодействия могут быть органы законодательной и исполнительной власти субъектов РФ, которые в соответствии с региональным законодательством устанавливают правила формирования имущества ассоциации, его источники, порядок пополнения и суммы ежегодных целевых взносов.

## Глава 2. Создание некоммерческих организаций и их государственная регистрация

### 2.1. Создание некоммерческих организаций

Федеральным законом «О некоммерческих организациях» определен порядок создания, деятельности, реорганизации и ликвидации некоммерческих организаций как юридических лиц, формирования и использования имущества некоммерческих организаций, права и обязанности их учредителей (участников), а также порядок создания и деятельности на территории РФ структурных подразделений иностранных некоммерческих неправительственных организаций.

В соответствии с п. 2 ст. 2 Федерального закона «О некоммерческих организациях» **некоммерческой организацией** является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками.

В РФ некоммерческие организации могут быть созданы для:

- 1) достижения социальных, образовательных, научных, культурных, благотворительных и управленческих целей;
- 2) охраны здоровья граждан и развития физкультуры и спорта;
- 3) удовлетворения духовных и других нематериальных потребностей граждан;
- 4) защиты прав и законных интересов как граждан, так и организаций;
- 5) разрешения конфликтов, споров и оказания юридической помощи;
- 6) достижения иных общественных благ.

Некоммерческая организация считается созданной как юридическое лицо с момента ее государственной регистрации в установленном законом порядке, имеет в собственности или

в оперативном управлении обособленное имущество, отвечает (за исключением случаев, установленных законом) по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде (ст. 3 Федерального закона «О некоммерческих организациях»).

Некоммерческая организация может быть создана в результате ее учреждения или реорганизации другой некоммерческой организации такой же организационно-правовой формы и в случаях, предусмотренных федеральными законами, в результате реорганизации в форме преобразования юридического лица другой организационно-правовой формы (ст. 13 Федерального закона «О некоммерческих организациях»).

В соответствии со ст. 15 Федерального закона «О некоммерческих организациях» учредителями некоммерческой организации могут выступать только полностью дееспособные граждане и (или) юридические лица.

Не может быть учредителем (участником, членом) некоммерческой организации:

1) иностранный гражданин или лицо без гражданства, в отношении которых в установленном законодательством РФ порядке принято решение о нежелательности их пребывания (проживания) в РФ;

2) лицо, включенное в перечень в соответствии с п. 2 ст. 6 Федерального закона от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) денежных средств, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»;

3) общественное объединение или религиозная организация, деятельность которых приостановлена в соответствии со ст. 10 Федерального закона от 25.07.2002 г. № 114-ФЗ «О противодействии экстремистской деятельности»;

4) лицо, в отношении которого вступившим в законную силу решением суда установлено, что в его действиях содержатся признаки экстремистской деятельности;

5) лицо, которое не соответствует предъявляемым к учредителям (участникам, членам) некоммерческой организации требованиям федеральных законов, определяющих правовое положение, порядок создания, деятельности, реорганизации и ликвидации некоммерческих организаций отдельных видов.

Например, в РФ запрещены:

1) Международная религиозная организация «Нурджулар» (решение Верховного Суда Российской Федерации от 10.04.2008 г. о запрете деятельности);

2) Кабардино-Балкарская региональная общественная организация «Совет старейшин балкарского народа КБР», деятельность которой приостановлена постановлением Прокуратуры Кабардино-Балкарской Республики от 09.11.2007 г.;

3) другие некоммерческие организации и общественные объединения.

Участниками некоммерческих организаций могут выступать и иностранные граждане, и лица без гражданства, которые на законных основаниях находятся в РФ (помимо случаев, установленных федеральными законами и международными договорами).

Согласно ст. 14 Федерального закона «О некоммерческих организациях» при создании некоммерческой организации должны быть разработаны и утверждены (заключены) учредительные документы — устав и учредительный договор.

Устав по своей правовой природе — это локальный нормативный акт, который является обязательным не только для учредителей и членов некоммерческой организации, но и для юридических и физических лиц, которые вступают в гражданско-правовые отношения с некоммерческой организацией.

Учредительный договор должен заключаться только в письменной форме в виде единого документа, подписанного всеми учредителями.

В соответствии с п. 3 ст. 14 Федерального закона «О некоммерческих организациях» в учредительных документах некоммерческих организаций должны определяться **следующие основные элементы:**

1) наименование некоммерческой организации, содержащее указание на характер ее деятельности и организационно-правовую форму;

2) место нахождения некоммерческой организации;

3) порядок управления деятельностью;

4) предмет и цели деятельности;

5) сведения о филиалах и представительствах;

6) права и обязанности членов;

7) условия и порядок приема в члены некоммерческой организации и выхода из нее (если некоммерческая организация имеет членство);

8) источники формирования имущества некоммерческой организации;

9) порядок внесения изменений в учредительные документы некоммерческой организации;

10) порядок использования имущества в случае ликвидации некоммерческой организации;

11) иные положения, предусмотренные законодательством.

Учредители некоммерческой организации **в учредительном договоре обязуются:**

1) создать некоммерческую организацию;

2) определить порядок совместной деятельности по созданию некоммерческой организации,

3) определить условия передачи своего имущества некоммерческой организации;

4) установить условия своего участия в деятельности некоммерческой организации;



5) определить условия и порядок выхода учредителей (участников) из ее состава.

Устав некоммерческой организации, **созданной в форме фонда, должен содержать:**

- 1) наименование фонда, включающее слово «фонд»;
- 2) сведения о цели фонда;
- 3) указания об органах фонда и о порядке их формирования (в том числе и о попечительском совете);
- 4) о порядке назначения должностных лиц фонда и их освобождения;
- 5) о месте нахождения фонда;
- 6) о судьбе имущества фонда в случае его ликвидации.

Если некоммерческая организация создается в форме ассоциации или союза, то в учредительных документах определяются условия о составе и компетенции органов управления некоммерческой организации, о порядке принятия решений органами управления, а также устанавливается круг вопросов, по которым решения могут приниматься квалифицированным большинством голосов или единогласно.

Следует отметить, что некоммерческая организация может действовать не только на основании утвержденного устава и заключенного учредительного договора, но и на основании общего положения.

Так как некоммерческие организации могут быть созданы в различных формах, то и содержание учредительных документов будет различно. Проведем сравнительный анализ на основании ст. 14 Федерального закона «О некоммерческих организациях» (табл. 1).

**Таблица 1**

**Учредительные документы некоммерческой  
организации в зависимости от формы некоммерческих  
организаций**

<b>Форма некоммерческой организации в соответствии с ФЗ «О некоммерческих организациях»</b>	<b>Устав</b>	<b>Учредительный договор</b>
<p>Общественная организация (ст. 6 ФЗ «О некоммерческих организациях»)</p>	<p>Утверждается учредителями или участниками. Содержание устава определяется в Федеральном законе от 19.05.1995 г. № 82-ФЗ «Об общественных объединениях»</p>	<p>Не заключается</p>
<p>Фонд (ст. 7 ФЗ «О некоммерческих организациях»)</p>	<p>Утверждается участниками или учредителями фонда</p>	<p>Не заключается</p>
<p>Некоммерческие партнерства (ст. 8 ФЗ «О некоммерческих организациях»)</p>	<p>Утверждается учредителями или участниками некоммерческой организации</p>	<p>Заключение допустимо, но не является обязательным</p>
<p>Частные учреждения (ст. 9 ФЗ «О некоммерческих организациях»)</p>	<p>Утверждается собственником учреждения</p>	<p>Не заключается, но должно быть решение собственника о создании учреждения</p>
<p>Автономная некоммерческая организация (ст. 10 ФЗ «О некоммерческих организациях»)</p>	<p>Утверждается учредителями или участниками автономной некоммерческой</p>	<p>Заключение допустимо, но не является обязательным</p>

	организации	
Объединения юридических лиц: ассоциации и союзы (ст. 11 ФЗ «О некоммерческих организациях»)	Утверждается членами ассоциации (союза)	Заключение допустимо

Иностранная некоммерческая неправительственная организация также имеет право создать на территории РФ свой филиал или представительство. При этом согласно ст. 13.2 Федерального закона «О некоммерческих организациях» в течение 3 месяцев со дня принятия такого решения иностранная некоммерческая неправительственная организация обязана уведомить об этом уполномоченный орган. Данное уведомление должно содержать сведения об учредителях и о местонахождении руководящего органа.

Обратите внимание, что в отдельных случаях необходимо уведомлять Федеральную антимонопольную службу (ФАС) и ее территориальные управления о создании некоммерческих организаций.

## **2.2. Государственная регистрация некоммерческой организации как юридического лица**

В соответствии со ст. 1 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» под **государственной регистрацией юридических лиц** понимаются акты уполномоченного федерального органа исполнительной власти, осуществляемые посредством внесения в

государственные реестры сведений о создании, реорганизации и ликвидации юридических лиц, приобретении физическими лицами статуса индивидуального предпринимателя, прекращении физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, иных сведений о юридических лицах и об индивидуальных предпринимателях.

В соответствии со ст. 48 ГК РФ юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Юридическое лицо считается созданным со дня внесения соответствующей записи в единый государственный реестр юридических лиц (далее — ЕГРЮЛ) (п. 2 ст. 51 ГК РФ).

Деятельность в сфере государственной регистрации некоммерческих организаций регулируют следующие нормативные правовые акты:

- 1) Конституция РФ;
- 2) ГК РФ;
- 3) Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ);
- 4) Федеральный закон «Об общественных объединениях»;
- 5) Федеральный закон от 11.08.1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»;
- 6) Федеральный закон «О некоммерческих организациях»;
- 7) Федеральный закон «О свободе совести и о религиозных объединениях»;
- 8) Федеральный закон от 11.07.2001 г. № 95-ФЗ «О политических партиях»;
- 9) Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»;

10) постановление Правительства РФ от 15.04.2006 г. № 212 «О мерах по реализации отдельных положений федеральных законов, регулирующих деятельность некоммерческих организаций»;

11) приказ Минюста РФ от 31.03.2009 г. № 96 «Об утверждении Административного регламента исполнения Министерством юстиции Российской Федерации государственной функции по принятию решения о государственной регистрации некоммерческих организаций»;

12) приказ Минюста РФ от 31.03.2009 г. № 97 «Об утверждении Административного регламента исполнения Министерством юстиции Российской Федерации государственной функции по принятию решения о государственной регистрации эмблем некоммерческих организаций и символики общественных объединений»;

13) приказ Минюста РФ от 31.03.2009 г. № 98 «Об утверждении Административного регламента исполнения Министерством юстиции Российской Федерации государственной функции по принятию решения о государственной регистрации религиозных организаций и регистрации представительств иностранных религиозных организаций»;

14) приказ Минюста РФ от 03.08.2009 г. № 244 «Об утверждении формы свидетельства о государственной регистрации некоммерческой организации».

Итак, порядок государственной регистрации некоммерческих организаций устанавливается Федеральным законом «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» с учетом Федерального закона «О некоммерческих организациях».

Согласно ст. 13.1 Федерального закона «О некоммерческих организациях» решение о государственной регистрации (или об отказе в государственной регистрации) некоммерческой организации принимается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в сфере

регистрации некоммерческих организаций или его территориальным органом.

Документы, необходимые для государственной регистрации некоммерческой организации, представляются в уполномоченный орган или его территориальный орган не позднее чем через 3 месяца со дня принятия решения о создании такой организации.

На основании приказа Минюста РФ «Об утверждении Административного регламента исполнения Министерством юстиции Российской Федерации государственной функции по принятию решения о государственной регистрации некоммерческих организаций» к документам, которые должны быть представлены для государственной регистрации некоммерческих организаций, предъявляется целый ряд требований:

1) все документы на государственную регистрацию представляются на русском языке, если иное не предусмотрено федеральным законом;

2) все документы, кроме учредительных документов некоммерческой организации, представляются на государственную регистрацию в двух экземплярах, один из которых должен быть подлинником.

3) заявление составляется по форме № РН0001, утвержденной постановлением Правительства РФ от 15.04.2006 г. № 212 «О мерах по реализации отдельных положений федеральных законов, регулирующих деятельность некоммерческих организаций».

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 19.06.2002 г. № 439 «Об утверждении форм и требований к оформлению документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей»:

а) заявления, уведомления и другие документы, используемые при государственной регистрации юридических лиц, представляются на бумажном носителе и

по возможности в электронном виде;

б) заявления, уведомления и сообщения, а также приложения к ним заполняются от руки печатными буквами чернилами или шариковой ручкой синего или черного цвета либо машинописным текстом;

в) в случае если какой-либо раздел или пункт раздела заявления не заполняется, в соответствующих графах проставляется прочерк;

г) заявление, уведомление или сообщение представляются непосредственно заявителем либо направляются почтовым отправлением с объявленной ценностью при его пересылке и описью вложения. На конверте рекомендуется сделать пометку «Регистрация»;

д) подлинность подписи заявителя на заявлении, уведомлении и сообщении в обязательном порядке свидетельствуется нотариально;

е) каждый документ, содержащий более одного листа, представляется в прошитом, пронумерованном виде. Количество листов подтверждается подписью заявителя или нотариуса на обороте последнего листа на месте прошивки.

В соответствии со ст. 13.1 Федерального закона «О некоммерческих организациях» для государственной регистрации некоммерческой организации представляются:

1) заявление, подписанное уполномоченным лицом, с указанием его фамилии, имени, отчества, места жительства и контактных телефонов;

2) учредительные документы некоммерческой организации в 3 экземплярах;

3) решение о создании некоммерческой организации и об утверждении ее учредительных документов с указанием состава избранных (назначенных) органов в 2 экземплярах;

4) сведения об учредителях в 2 экземплярах;

5) документ об уплате государственной пошлины;

6) сведения об адресе (о месте нахождения) постоянно действующего органа некоммерческой организации, по

которому осуществляется связь с некоммерческой организацией;

7) при использовании в наименовании некоммерческой организации имени гражданина, символики, защищенной законодательством РФ об охране интеллектуальной собственности или авторских прав, а также полного наименования иного юридического лица как части собственного наименования — документы, подтверждающие правомочия на их использование;

8) выписка из реестра иностранных юридических лиц соответствующей страны происхождения или иной равный по юридической силе документ, подтверждающий юридический статус учредителя — иностранного лица.

Особое внимание необходимо обратить на сведения об адресате. Так, адресом может выступать как жилое, так и нежилое помещение. К примеру, если адресом является нежилое помещение, то для государственной регистрации представляются документы, подтверждающие законное право на данное помещение (копия свидетельства о праве собственности) и гарантийное письмо адресодателя.

**Перечни документов, необходимых для государственной регистрации некоммерческих организаций различных форм.**

**Регистрация создания общественной организации.**

Для государственной регистрации общественного объединения в федеральный орган государственной регистрации или его соответствующий территориальный орган в соответствии со ст. 21 Федерального закона «Об общественных объединениях» подаются следующие документы:

1) заявление по форме № РН0001, подписанное уполномоченным лицом, с указанием его фамилии, имени, отчества, места жительства и контактных телефонов;

2) устав общественного объединения в 3 экземплярах;

3) выписка из протокола учредительного съезда



(конференции) или общего собрания, содержащая сведения о создании общественного объединения, об утверждении его устава и о формировании руководящих органов и контрольно-ревизионного органа;

4) сведения об учредителях;

5) документ об уплате государственной пошлины;

6) сведения об адресе (о месте нахождения) постоянно действующего руководящего органа общественного объединения, по которому осуществляется связь с общественным объединением;

7) протоколы учредительных съездов (конференций) или общих собраний структурных подразделений для международного, общероссийского и межрегионального общественных объединений;

8) при использовании в наименовании общественного объединения имени гражданина, символики, защищенной законодательством РФ об охране интеллектуальной собственности или авторских прав, а также полного наименования иного юридического лица как части собственного наименования — документы, подтверждающие правомочия на их использование.

### **Регистрация создания регионального отделения политической партии.**

В соответствии со ст. 18 Федерального закона «О политических партиях» для государственной регистрации регионального отделения политической партии необходимы:

1) копия решения учредительного съезда политической партии либо съезда общероссийской общественной организации или общероссийского общественного движения о создании (преобразовании) региональных (территориальных) отделений политической партии либо копия решения уполномоченного органа политической партии о создании (преобразовании) региональных (территориальных) отделений политической партии;

2) заверенная уполномоченными лицами политической

партии копия документа о государственной регистрации политической партии;

3) заверенные уполномоченными лицами политической партии копии устава и программы политической партии;

4) заверенная уполномоченными лицами регионального отделения политической партии копия протокола конференции или общего собрания регионального отделения политической партии с указанием численности членов политической партии в ее региональном отделении, а также местонахождения руководящих органов регионального отделения политической партии;

5) документ об уплате государственной пошлины;

6) сведения об адресе (местонахождении) постоянно действующего руководящего органа регионального отделения политической партии, по которому осуществляется связь с региональным отделением политической партии;

7) список членов регионального отделения политической партии.

### **Регистрация создания профсоюзов, их объединений (ассоциаций), первичных профсоюзных организаций.**

В соответствии со ст. 8 Федерального закона «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности» и Административного регламента (утв. приказом Минюста РФ «Об утверждении Административного регламента исполнения Министерством юстиции Российской Федерации государственной функции по принятию решения о государственной регистрации некоммерческих организаций»») для государственной регистрации создания профсоюзов, их объединений (ассоциаций), первичных профсоюзных организаций представляются следующие документы:

1) заявление о государственной регистрации по форме № РН0001;

2) подлинники либо нотариально удостоверенные копии уставов или положений о первичных профсоюзных организациях;

3) заверенные копии решений съездов (конференций, собраний) о создании профсоюзов, их объединений (ассоциаций), первичных профсоюзных организаций, об утверждении уставов или положений о первичных профсоюзных организациях, перечней участников — соответствующих профсоюзов, их объединений (ассоциаций);

4) документ об уплате государственной пошлины (подлинник и копия).

### **Регистрация создания местной религиозной организации.**

В соответствии со ст. 11 Федерального закона «О свободе совести и о религиозных организациях» для государственной регистрации местной религиозной организации учредители представляют в соответствующий территориальный орган федерального органа государственной регистрации:

1) заявление о регистрации по форме № РН0001;

2) список лиц, создающих религиозную организацию, с указанием гражданства, местожительства, даты рождения;

3) устав религиозной организации;

4) протокол учредительного собрания;

5) документ, подтверждающий существование религиозной группы на данной территории на протяжении не менее 15 лет, выданный органом местного самоуправления, или подтверждающий ее вхождение в централизованную религиозную организацию, выданный ее руководящим центром;

6) сведения об основах вероучения и соответствующей ему практике, в том числе об истории возникновения религии и данного объединения, о формах и методах его деятельности, об отношении к семье и браку, к образованию, особенностях отношения к здоровью последователей данной религии, ограничениях для членов и служителей организации в отношении их гражданских прав и обязанностей;

7) сведения об адресе (месте нахождения) постоянно действующего руководящего органа создаваемой религиозной

организации, по которому осуществляется связь с религиозной организацией;

8) документ об уплате государственной пошлины (подлинник и копия).

Размер государственной пошлины за государственную регистрацию некоммерческой организации устанавливается в соответствии со ст. 333.33 НК РФ:

1) за государственную регистрацию юридического лица, за исключением государственной регистрации ликвидации юридических лиц, государственной регистрации политических партий и региональных отделений политических партий, государственной регистрации общероссийских общественных организаций инвалидов и отделений, являющихся их структурными подразделениями, — 4 000 руб.;

2) за государственную регистрацию политической партии, а также каждого регионального отделения политической партии — 2 000 руб.;

3) за государственную регистрацию общероссийских общественных организаций инвалидов и отделений, являющихся их структурными подразделениями, — 1000 руб.;

3) за государственную регистрацию изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица, а также за государственную регистрацию ликвидации юридического лица, за исключением случаев, когда ликвидация юридического лица производится в порядке применения процедуры банкротства, — 20 % размера государственной пошлины, установленного подп. 1 п. 3 ст. 333.33 НК РФ.

В соответствии с законодательством некоммерческая организация может быть реорганизована. Основной причиной реорганизации может быть изменение целей и задач некоммерческой организации. Под реорганизацией понимаются их слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование (табл. 2).

**Таблица 2**

**Формы реорганизаций некоммерческих организаций**

<b>Реорганизация</b>	<b>Сущность реорганизации и порядок перехода прав и обязанностей</b>
Слияние	На основании передаточного акта к вновь возникшей организации переходят все права и обязанности от двух или нескольких организаций, участвующих в реорганизации путем слияния, при этом права последних прекращаются
Присоединение	На основании передаточного акта к вновь возникшей организации переходят все права и обязанности от двух или нескольких организаций, участвующих в реорганизации путем присоединения, при этом права последних прекращаются
Разделение	В соответствии с разделительным балансом все права и обязанности организации переходят к двум или нескольким организациям, которые вновь создаются путем разделения
Преобразование	На основании решения о преобразовании учреждения, принятым его собственником, происходит изменение организационно-правовой формы НКО. При этом права и обязанности преобразуемой организации переходят к новой организации

Статья 17 Федерального закона «О некоммерческих организациях» устанавливает перечень форм, в которые такие организации могут преобразовываться (табл. 3).

**Таблица 3**

**Формы преобразования некоммерческих организаций**

<b>Формы</b>	<b>Формы, в которую</b>	<b>Решение о</b>
--------------	-------------------------	------------------

некоммерческой организации	могут преобразоваться некоммерческие организации	преобразовании принимается
Некоммерческое партнерство	1) фонд; 2) автономная некоммерческая организация; 3) хозяйственное общество	Учредителями единогласно
Частное учреждение	1) фонд; 2) автономная некоммерческая организация; 3) хозяйственное общество	Собственником учреждения
Автономная некоммерческая организация	Фонд (обратное преобразование невозможно)	Высшим органом управления в соответствии с законодательством и в порядке, предусмотренном уставом автономной некоммерческой организации
Ассоциация или союз	1) фонд; 2) автономная некоммерческая организация; 3) хозяйственное общество; 4) товарищество; 5) некоммерческое партнерство	Всеми членами, заключившими договор о создании ассоциации или союза

Обратите внимание, что ассоциации и союзы могут быть

преобразованы в вышеуказанные формы только с 2008 г. (данные изменения были внесены Федеральным законом от 22.07.2008 г. № 148-ФЗ «О внесении изменений в Градостроительный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»).

Если некоммерческая организация вносит изменение в учредительные документы, то в соответствии со ст. 17 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» для государственной регистрации изменений организация должна представить следующие документы:

1) подписанное заявителем заявление о государственной регистрации по форме, утвержденной уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти. В заявлении подтверждается, что изменения, вносимые в учредительные документы юридического лица, соответствуют установленным законодательством РФ требованиям, что сведения, содержащиеся в этих учредительных документах и в заявлении, достоверны и соблюден установленный федеральным законом порядок принятия решения о внесении изменений в учредительные документы юридического лица;

2) решение о внесении изменений в учредительные документы юридического лица;

3) изменения, вносимые в учредительные документы юридического лица, или учредительные документы юридического лица в новой редакции в двух экземплярах (в случае представления документов непосредственно или почтовым отправлением), один из которых с отметкой регистрирующего органа возвращается заявителю (его представителю, действующему на основании доверенности) одновременно с документом, предусмотренным п. 3 ст. 11 Федерального закона. В случае, если предусмотренные настоящей статьей документы направлены в регистрирующий орган в форме электронных документов с использованием

информационно-телекоммуникационных сетей общего пользования, включая единый портал государственных и муниципальных услуг, предусмотренные настоящим подпунктом изменения или учредительные документы в электронной форме направляются в одном экземпляре. Регистрирующий орган по адресу электронной почты, указанному заявителем, одновременно с документом, предусмотренным п. 3 ст. 11 Федерального закона, направляет представленные заявителем в электронной форме изменения или учредительные документы, подписанные электронной подписью регистрирующего органа, в двух экземплярах (в случае представления документов непосредственно или почтовым отправлением), один из которых с отметкой регистрирующего органа возвращается заявителю (его представителю, действующему на основании доверенности) одновременно с документом, предусмотренным п. 3 ст. 11 Федерального закона. В случае представления изменений или учредительных документов в электронной форме экземпляр таких документов на бумажном носителе с отметкой регистрирующего органа представляется заявителю (его представителю, действующему на основании доверенности) при указании на необходимость получения и способа получения таких документов заявителем при направлении предусмотренных настоящей статьей документов в регистрирующий орган;

4) документ об уплате государственной пошлины.

Рассмотрим более подробно порядок регистрации некоммерческих организаций. Как было указано выше, некоммерческая организация должна представить в регистрирующие органы документы для регистрации. Обратите внимание: документы могут быть предоставлены как лично заявителем, так и направлены почтовым отправлением с описью вложений. При этом датой представления документов для государственной регистрации



будет считаться тот день, в течение которого регистрирующий орган получил соответствующие документы.

На основании п. 8 ст. 13.1 Федерального закона «О некоммерческих организациях» при отсутствии оснований для отказа в государственной регистрации некоммерческой организации уполномоченный орган или его территориальный орган должен принять решение о государственной регистрации некоммерческой организации не позднее чем через 14 рабочих дней со дня получения необходимых документов и направить сведения и документы в регистрирующий орган. На основании указанного решения и представленных сведений и документов регистрирующий орган должен внести в Единый государственный реестр юридических лиц соответствующую запись в срок не более чем 5 рабочих дней со дня получения этих сведений и документов.

Не позднее рабочего дня, следующего за днем внесения записи в ЕГРЮЛ, регистрирующий орган обязан сообщить о регистрации некоммерческой организации в орган, принявший решение о государственной регистрации. При этом орган, принявший решение о государственной регистрации организации, не позднее 3 рабочих дней со дня получения от регистрирующего органа информации о внесении в Единый государственный реестр юридических лиц записи о некоммерческой организации выдает заявителю свидетельство о государственной регистрации.

В соответствии со ст. 23.1 Федерального закона «О некоммерческих организациях» в государственной регистрации некоммерческой организации может быть отказано по следующим основаниям:

1) если учредительные документы некоммерческой организации противоречат Конституции РФ и законодательству РФ;

2) если ранее зарегистрирована некоммерческая организация с таким же наименованием;

3) если наименование некоммерческой организации оскорбляет нравственность, национальные и религиозные чувства граждан;

4) если необходимые для государственной регистрации документы представлены не полностью либо представлены в ненадлежащий орган;

5) если выступившее в качестве учредителя некоммерческой организации лицо не может быть учредителем в соответствии с п. 1.2 ст. 15 Федерального закона «О некоммерческих организациях»;

6) если решение о реорганизации, ликвидации некоммерческой организации, о внесении изменений в ее учредительные документы или об изменении сведений, указанных в п. 1 ст. 5 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», принято лицом (лицами), не уполномоченным на то федеральным законом и (или) учредительными документами некоммерческой организации;

7) если установлено, что в представленных для государственной регистрации документах содержатся недостоверные сведения;

8) в случае, предусмотренном абз. 2 п. 1.1 ст. 23.1 Федерального закона «О некоммерческих организациях».

В случае, если представленные для государственной регистрации документы, предусмотренные настоящим Федеральным законом, оформлены в ненадлежащем порядке, уполномоченный орган или его территориальный орган вправе принять решение о приостановлении государственной регистрации некоммерческой организации до устранения заявителем оснований, вызвавших приостановление государственной регистрации, но не более чем на 3 месяца. При принятии решения о приостановлении государственной регистрации некоммерческой организации прерывается течение срока, установленного законом. Часть такого срока,

истекшая до принятия решения о приостановлении государственной регистрации некоммерческой организации, не засчитывается в новый срок, течение которого начинается со дня представления документов, оформленных в надлежащем порядке.

Неустранение заявителем оснований, вызвавших приостановление государственной регистрации некоммерческой организации, в установленный указанным решением срок является основанием для принятия уполномоченным органом или его территориальным органом решения об отказе в государственной регистрации.

Решение об отказе в государственной регистрации или о приостановлении государственной регистрации некоммерческой организации должно быть принято не позднее чем через 14 рабочих дней со дня получения представленных документов.

В случае отказа в государственной регистрации или приостановления государственной регистрации некоммерческой организации заявителю сообщается об этом в письменной форме в течение 3 рабочих дней со дня принятия соответствующего решения с указанием предусмотренных законом оснований, вызвавших отказ в государственной регистрации или приостановление государственной регистрации некоммерческой организации (п. 3 ст. 23.1 Федерального закона «О некоммерческих организациях»).

Если некоммерческая организация устранит основания, вызвавшие отказ в регистрации, то она имеет право повторно подать документы для государственной регистрации.

### **2.3. Сведения и документы о юридическом лице, содержащиеся в едином государственном реестре юридических лиц**

Некоммерческие организации как юридические лица в соответствии с законодательством должны быть внесены в единый государственный реестр юридических лиц.

**Государственный реестр** — это федеральный информационный ресурс, в котором содержатся сведения о создании, реорганизации и ликвидации юридических лиц, а также иные сведения и документы.

Государственные реестры ведутся на бумажных и электронных носителях. При несоответствии между сведениями, включенными в записи государственных реестров на электронных носителях, и сведениями, содержащимися в документах, на основании которых внесены такие записи, приоритет имеют сведения, содержащиеся в указанных документах (ст. 4 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»).

В соответствии со ст. 5 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» в едином государственном реестре юридических лиц содержатся следующие сведения и документы о юридическом лице (в том числе и о некоммерческой организации):

1) полное и сокращенное наименование (если имеется), в том числе фирменное наименование. Если в учредительных документах наименование организации указано на одном из языков народов РФ или на иностранном языке, то в реестре указывается также наименование юридического лица на этих языках;

2) организационно-правовая форма;

3) адрес (место нахождения) постоянно действующего исполнительного органа юридического лица (в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа юридического лица — иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности), по которому осуществляется связь с

юридическим лицом. При наличии у юридического лица управляющего или управляющей организации наряду с этими сведениями указывается место жительства управляющего или место нахождения управляющей организации;

4) способ образования юридического лица (создание или реорганизация);

5) сведения об учредителях (участниках) юридического лица, в отношении акционерных обществ также сведения о держателях реестров их акционеров, в отношении обществ с ограниченной ответственностью — сведения о размерах и номинальной стоимости долей в уставном капитале общества, принадлежащих обществу и его участникам, о передаче долей или частей долей в залог или об ином их обременении, сведения о лице, осуществляющем управление долей, переходящей в порядке наследования;

6) подлинники или копии учредительных документов организации, засвидетельствованные в нотариальном порядке;

7) сведения о правопреемстве — для юридических лиц, созданных в результате реорганизации и юридических лиц, прекративших свою деятельность в результате реорганизации, а также для юридических лиц, в учредительные документы которых вносятся изменения в связи с реорганизацией;

8) дата регистрации изменений, внесенных в учредительные документы юридического лица, или в случаях, установленных законом, дата получения регистрирующим органом уведомления об изменениях, внесенных в учредительные документы;

9) способ прекращения юридического лица (путем реорганизации, ликвидации или путем исключения из единого государственного реестра юридических лиц по решению регистрирующего органа, в связи с продажей или внесением имущественного комплекса унитарного предприятия либо имущества учреждения в уставный капитал акционерного общества, в связи с передачей имущественного комплекса

унитарного предприятия или имущества учреждения в собственность государственной корпорации в качестве имущественного вноса РФ в случаях, предусмотренных законодательством РФ);

10) сведения о том, что юридическое лицо находится в процессе ликвидации;

11) размер указанного в учредительных документах коммерческой организации уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда, паевых взносов или другого);

12) фамилия, имя, отчество и должность лица, имеющего право без доверенности действовать от имени юридического лица, а также паспортные данные такого лица или данные иных документов, удостоверяющих личность в соответствии с законодательством РФ, и идентификационный номер налогоплательщика при его наличии;

13) сведения о лицензиях, полученных юридическим лицом;

14) сведения о филиалах и представительствах юридического лица;

15) идентификационный номер налогоплательщика, код причины и дата постановки на учет юридического лица в налоговом органе;

16) коды по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности;

17) номер и дата регистрации юридического лица в качестве страхователя:

а) в территориальном органе Пенсионного фонда РФ;

б) в исполнительном органе Фонда социального страхования РФ;

18) сведения о том, что юридическое лицо находится в процессе реорганизации.

19) сведения о том, что юридическое лицо, являющееся акционерным обществом, находится в процессе уменьшения его уставного капитала;

20) стоимость чистых активов юридического лица, являющегося акционерным обществом, на дату окончания последнего завершенного отчетного периода.

Руководителям некоммерческих организаций необходимо знать, что существует определенный порядок внесения записей и их хранения в государственном реестре. Так, все записи в государственный реестр могут быть внесены только на основании документов, представленных некоммерческими организациями при государственной регистрации, причем записям в реестре присваиваются свой государственный регистрационный номер и дата внесения ее в государственный реестр. В случае изменения сведений, содержащихся в реестре, ранее внесенные сведения о некоммерческой организации сохраняются.

Все документы, представленные некоммерческой организацией в регистрирующий орган для государственной регистрации, должны содержаться в регистрационном деле организации, которое является частью государственного реестра юридических лиц.

Рассмотрим порядок предоставления сведений и документов, содержащихся в государственных реестрах.

Во-первых, сведения и документы некоммерческих организаций относятся к открытым. Исключение составляют сведения о номере, о дате выдачи и об органе, выдавшем документ, удостоверяющий личность физического лица, содержащиеся в государственных реестрах, которые могут быть предоставлены исключительно органам государственной власти, иным государственным органам, судам, органам государственных внебюджетных фондов в случаях и в порядке, которые установлены Правительством РФ. Данное ограничение не применяется при предоставлении содержащих указанные сведения копий учредительных документов юридических лиц, а также сведений о месте жительства индивидуальных предпринимателей, которые предоставляются в порядке, установленном законом.

При этом сведения и документы о конкретном юридическом лице могут быть предоставлены в следующих формах:

- 1) выписки из реестра;
- 2) копии документов, содержащихся в реестре;
- 3) справки об отсутствии запрашиваемой информации.

Во-вторых, не допускается отказ в предоставлении сведений и документов, содержащихся в государственных реестрах (исключение составляют только сведения, доступ к которым ограничен) (п. 4 ст. 6 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»).

В-третьих, срок предоставления сведений и документов из реестра, не может превышать 5 дней со дня представления запроса в регистрирующий орган.

В-четвертых, предоставление сведений и документов, содержащихся в государственных реестрах, а также справок осуществляется за плату (размер платы устанавливается Правительством РФ). Бесплатно регистрирующий орган предоставляет сведения и документы из государственного реестра только органам государственной власти (например, правоохранительным органам, органам государственных внебюджетных фондов, органам местного самоуправления) (п. 2 ст. 7 вышеуказанного закона).

Отметим, что при ликвидации некоммерческой организации соответствующая информация также должна быть отражена в государственном реестре. С момента внесения регистрирующим органом записи в единый государственный регистр о том, что некоммерческая организация находится в процессе ликвидации, не допускается государственная регистрация изменений в учредительных документах ликвидируемой некоммерческой организации. Также запрещается государственная регистрация некоммерческих организаций, которые



возникают в результате реорганизации ликвидируемой некоммерческой организации.

Согласно п. 6 ст. 22 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо — прекратившим свою деятельность после внесения об этом записи в единый государственный реестр юридических лиц. Регистрирующий орган публикует информацию о ликвидации юридического лица.

## **Глава 3. Налогообложение некоммерческих организаций**

### **3.1. Общее понятие о налогообложении некоммерческих организаций**

Вопросы налогообложения некоммерческих организаций представляются достаточно сложными ввиду наличия для них исключений из общих правил налогообложения, требования для подобных организаций особых процедур бухгалтерского и налогового учета, существующих сложностей в реализации налоговой политики. Следствием этого становятся специфические правила налоговой политики и налогового администрирования для некоммерческих организаций, более сложные, чем по отношению к остальным налогоплательщикам.

Имеется два основных критерия различия коммерческих и некоммерческих организаций, обуславливающих различия в подходах к системе их налогообложения. Это, во-первых, возможность (или невозможность, или ограничение) извлечения прибыли в качестве основной цели их деятельности, во-вторых, наличие права распределять полученную прибыль между собственниками организации.

Некоммерческие организации могут создаваться в различных организационно-правовых формах, многие из которых имеют серьезные различия между собой по способам формирования имущества, по наличию и порядку выплат различных взносов, по дифференциации прав и обязанностей членов и участников, по возможности и способам осуществления предпринимательской деятельности и другим параметрам. Ввиду такой разнородности становятся понятными трудности в разработке и реализации единой государственной политики в отношении всех этих организаций в области налогообложения.

Для более ясного понимания порядка налогообложения некоммерческих организаций необходимо рассмотреть некоторые теоретические аспекты их деятельности, прежде всего вопрос относительно разрешенных видов деятельности, не противоречащих их особому статусу.

Согласно ГК РФ некоммерческие организации имеют право осуществлять предпринимательскую деятельность, не противоречащую уставу и служащую достижению основных целей организации. При этом в организации должен быть налажен отдельный учет доходов и расходов от коммерческой и некоммерческой деятельности. Однако каких бы то ни было показателей, критериев разрешенной предпринимательской деятельности или методов их определения законодательством не предлагается, что однозначно создает многочисленные сложности для организаций и налоговых органов. Тем не менее законодательством РФ для некоторых видов некоммерческих организаций устанавливаются ограничения на разрешенную предпринимательскую деятельность. К примеру, закрытый перечень видов коммерческой деятельности для учреждений должен определяться собственником.

Для некоммерческих организаций предпринимательская деятельность представляет собой экономическую деятельность, направленную на получение дохода и напрямую

не связанную с достижением основных целей организации. Ведь некоммерческие организации имеют возможность вести деятельность, которая подпадает под разряд коммерческой и отличается от их основных целей. К примеру, в каждом образовательном учреждении имеются столовая или кафетерий, либо есть возможность сдавать в аренду помещение актового зала для проведения концертов или иных массовых мероприятий. Кроме этого, некоммерческие организации могут иметь в собственности какие-либо капитальные активы — ценные бумаги, инвестиции в акции или облигации, нематериальные активы (патенты), а также недвижимость, которые в известной степени являются источником прибыли. Поэтому необходимо различать доходы некоммерческой организации по способу их получения: доходы от предпринимательской деятельности и поступления, полученные от реализации товаров и услуг в связи с осуществлением основной деятельности организации, предусмотренной уставом. Следует иметь в виду, что если полученные доходы направляются на финансирование уставных целей организации, то в принципе не важен способ их получения. При этом нужно помнить, что критерий использования полученных доходов является решающим для определения некоммерческой организации.

Проблемы финансирования деятельности некоммерческих организаций и их источников имеют большое значение для понимания правил налогообложения данных юридических лиц. Для коммерческих фирм все достаточно ясно: они покупают факторы производства с помощью собственных средств (точнее, средств собственника) либо заемных средств и продают готовую продукцию, при этом источником средств практически никогда не бывают, например, добровольные пожертвования. Это было бы смешно и противоречило бы принципу создания коммерческих организаций. Однако для некоммерческих организаций данная ситуация является скорее правилом, чем

исключением. Некоммерческие юридические лица делятся на организации, созданные для получения общественной выгоды, и организации, созданные для выгоды ее членов. Для первого типа организаций основным источником финансирования служат добровольные пожертвования лиц и различные формы государственной поддержки. Коммерческая деятельность некоммерческих организаций также является источником финансирования основной деятельности, однако ее удельный вес невелик. Некоммерческие организации второго типа финансируются за счет взносов собственных членов, реже — за счет реализации продукции или дохода от размещения временно свободных средств в активы, приносящие доход (например, ценные бумаги). Многообразие источников финансирования деятельности некоммерческих организаций и зависимость от учредителей, попечителей, доноров и иных лиц также представляется фактором, усложняющим порядок налогообложения последних.

При исследовании вопросов о режиме налогообложения некоммерческих организаций необходимо учитывать ряд характерных особенностей данного вида юридических лиц. Во-первых, некоммерческие организации чаще всего создают или реализуют общественные блага или услуги, направленные на удовлетворение потребностей большого количества людей (социальные услуги малоимущим гражданам, инвалидам, услуги в области здравоохранения, образования, науки, культуры). Кажущегося в этом случае дублирования функций органов государственной власти или государственных организаций не происходит, а имеет место дополнение соответствующих функций. Некоммерческие организации в данном случае представляют интересы тех групп населения, которые не в полном объеме охвачены государственной политикой. К примеру, они реализуют интересы меньшинства избирателей, которые не были учтены при создании системы государственного обеспечения населения общественными благами согласно выбору

большинства избирателей. Деятельность подобных организаций способствует улучшению экономики благодаря добровольному объединению средств части граждан для создания общественного блага. Во-вторых, особого внимания требует отсутствие собственников у некоммерческой организации, имеющих право на получение или распределение прибыли от деятельности. Данное обстоятельство позволяет говорить о невозможности отнесения доходов некоммерческой организации к доходам физических лиц вообще, поэтому они не должны подлежать налогообложению с точки зрения концепции налогообложения «всеобъемлющего дохода». Еще одной отличительной чертой некоммерческих организаций является цель их создания, а именно отсутствие ориентации на извлечение прибыли. Их задача состоит в том, чтобы обеспечивать реализацию общественных благ, максимизируя благосостояние общества в целом или отдельных групп населения, а не прибыль, к чему стремятся все коммерческие предприятия. В-третьих, часто некоммерческие организации создаются для реализации интересов группы физических или юридических лиц (профсоюзы, биржи, спортивные общества), а находятся под общественным контролем коллегиальных органов в составе авторитетных в данной области граждан. В то же время некоммерческие организации являются основой гражданского общества благодаря своей функции общественного контроля над действиями властей и возможности решать общественно важные проблемы, повышая эффективность предоставления общественных благ.

Разработка предложений в области оптимизации налогообложения является вопросом сложным и кропотливым в связи с отсутствием идеального решения, обеспечивающего одновременно эффективность, справедливость и простоту администрирования. Для некоммерческих организаций дело обстоит еще сложнее в виду многообразия и специфичности сфер деятельности, условий функционирования и принятия

решений. Необходимо иметь в виду, что контроль над деятельностью некоммерческих организаций осуществлять сложнее, в виду чего повышается риск различных злоупотреблений. Однако важным является и понимание того, что ужесточение условий и порядка налогообложения некоммерческих организаций может дать толчок к снижению интереса к данному виду организаций вообще.

Возможности и направления реформирования налогообложения некоммерческих организаций зависит от того, насколько глубоко обществом и государством понимается и принимается ценность некоммерческих организаций. При значительности выгод от их деятельности растет готовность в большей степени мириться с возможностью злоупотреблений при их функционировании. Особую озабоченность вызывает несовершенство налогового законодательства применительно к некоммерческим организациям. При этом имеется в виду сложность алгоритма определения налоговых обязательств, интерпретации и применения налогового законодательства, трудности идентификации некоторых объектов, возможность различных толкований понятий.

При анализе возможности оптимизации налогообложения некоммерческих организаций нужно иметь в виду, что существенной особенностью данного типа организаций является наличие особых целей, отсутствие собственников и возможность получать доходы от ведения предпринимательской деятельности, не связанной с уставной. При этом основным критерием оптимизации налогообложения некоммерческих организаций выступает именно характеристики основной (указанной в уставе) цели их деятельности.

Идентификация деятельности, связанной и не связанной с реализацией уставной цели создания некоммерческой организации, а также необходимость разделения учета по доходам и расходам от подобной деятельности являются

ключевым фактором для их налогообложения. Для некоторых организационно-правовых форм некоммерческих организаций в РФ возможно осуществление предпринимательской деятельности лишь для достижения целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям, а именно — общественным и религиозным организациям (п. 1 ст. 117 ГК РФ; Федеральный закон «О некоммерческих организациях» (п. 1 ст. 6), фондам (п. 1 ст. 118 ГК РФ; Федеральный закон «О некоммерческих организациях» (п. 2 ст. 7), некоммерческим партнерствам (Федеральный закон «О некоммерческих организациях» (п. 2 ст. 8), автономным некоммерческим организациям (Федеральный закон «О некоммерческих организациях» (п. 2 ст. 10).

Однако, законодательство РФ не содержит какой бы то ни было расшифровки понятия «деятельности, соответствующей целям создания некоммерческой организации». Можно предположить, что подобная правовая неопределенность создает возможность для налоговых органов трактовки некоторых видов деятельности как не дозволенных законом. Так же в практике российского налогообложения имеет место включение в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль всего дохода от всей предпринимательской деятельности, в том числе связанной с основными целями.

Направления реформирования налогового режима для некоммерческих организаций могут быть следующими:

1) исключение из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль некоторых видов доноров;

2) применение нулевой ставки по налогу на прибыль или освобождение от уплаты данного налога для некоммерческих организаций, в части следующих доходов:

а) доходы от пассивных инвестиций;

б) доходы от активной экономической деятельности;

в) денежные средства, полученные в виде взносов, пожертвований и другой деятельности по привлечению средств;

г) доходы от реализации товаров, полученные в результате осуществления уставной деятельности некоммерческой организации;

д) средств, направляемых на развитие некоммерческих организаций (капитальные вложения в объекты, используемые для осуществления основной деятельности);

3) освобождение от уплаты других налогов (например, НДС, налога на имущество).

Необходимо иметь в виду, что возможности подобной оптимизации имеют отношение только к тем некоммерческим организациям, чья деятельность носит социально значимый характер. Для организаций, основанных на членстве и созданных для получения общей выгоды порядок налогообложения должен остаться общим с другими типами организаций. В противном случае наличие подобных льгот для, например, спортивных, оздоровительных клубов или клубов, созданных для совместного отдыха, может вызвать прямое неодобрение со стороны широких масс населения в связи с ограниченным доступом к подобного рода услугам.

Относительно оптимизации налогообложения налогом на прибыль существует две точки зрения. Первая предлагает полное освобождение от уплаты данного налога, а вторая — сохранение существующего режима с наличием особого режима налогообложения для целевых поступлений в рамках целевого финансирования. В наиболее общем виде варианты налогообложения доходов от предпринимательской деятельности должны зависеть от нескольких условий:

1) области создания некоммерческой организации и осуществления уставной деятельности должно соответствовать закону (образование, здравоохранение, наука и культура, социальная поддержка населения и т. д.);

2) некоммерческая организация вправе получать доходы от коммерческой деятельности двух видов: во-первых, от предпринимательской деятельности, связанной с осуществлением основной деятельности организации, и, во-



вторых, от предпринимательской деятельности в виде пассивного инвестирования временно собственных средств;

3) для некоммерческих организаций целесообразно установить ограничения на использование расходов, не учитываемых для целей налогообложения налогом на прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ, за исключением расходов на осуществление капитальных вложений.

Относительно НДС можно отметить, что целесообразным представляется предоставление льгот, дифференцирующихся по видам услуг, а не по статусу оказывающей ее организации. Главными предложениями по оптимизации налогообложения по НДС являются следующие:

1) наличие освобождения по НДС реализации товаров (работ, услуг), осуществляемых коммерческими организациями инвалидов предоставляется нецелесообразным (не путать с общественными организациями инвалидов);

2) предлагается распространить освобождение по НДС для некоммерческих организаций, осуществляющих научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, вне зависимости от факта их финансирования из бюджета (что является условием для освобождения в нынешней ситуации);

3) более четкая идентификация договоров на производство консультационных услуг и НИОКР в связи с тем, что выполнение одной и той же работы в рамках этих различных договоров служит условием обложения НДС или соответствующего освобождения;

4) следует предоставлять одинаковый режим налогообложения для государственных и негосударственных некоммерческих организаций, занимающихся оказанием услуг по уходу за больными, инвалидами, престарелыми (сейчас освобождаются от уплаты НДС только государственные организации, оказывающие подобные услуги).

Таким образом, можно констатировать тот факт, что

оптимизация налогообложения некоммерческих организаций является насущной и важной проблемой сегодняшней РФ. Наличие несовершенства соответствующего законодательства создает предпосылки для различных злоупотреблений, и служит фактором непонимания между представителями некоммерческих организаций и органов налогового контроля. Актуальность и дискуссионность данного вопроса дает надежду на возможность скорейшего разрешения подобной проблемной ситуации.

### **3.2. Налог на прибыль организаций**

Прежде чем приступить к рассмотрению порядка обложения некоммерческих организаций налогом на прибыль, представляется целесообразным обсудить некоторые теоретические аспекты данной проблемы. Важно выяснить, какие функции выполняет налог на прибыль при налогообложении коммерческих и некоммерческих предприятий, разделить потоки поступлений и выплат некоммерческих организаций по назначению и составу, и на основании полученных данных определить сферу действия налога на прибыль, получаемого с некоммерческих организаций. Принципиальным является вопрос о том, должны ли некоммерческие организации вообще нести бремя данного налога.

Экономическая сущность налога на прибыль состоит в обложении доходов собственников предприятий и организаций. Эти доходы облагаются налогом на уровне физических лиц (налог на доходы физических лиц), если организация небольшая, т. е. не является корпорацией. Если мы имеем дело с корпорацией, то ее прибыль должна распределяться в виде различным способом оформленных дивидендов или использоваться организацией в качестве инвестиций. Доход, распределенный посредством

дивидендов, облагается налогом на доходы физических лиц с возможным зачетом на уровне физического лица сумм налога на прибыль, уплаченного на уровне предприятия. В этом заключается принцип интеграции налога на доходы физических лиц и корпораций. В случае использования прибыли в качестве инвестиций собственник организации получает увеличение стоимости своих акций в качестве дохода. В подобной ситуации могут использоваться льготы, хотя широко применяемым является подход, связанный с обложением налогом на прибыль инвестируемых средств.

Однако акции могут в течение длительного времени оставаться у владельца, при этом возникает отсрочка уплаты налога. Номинально облагать прирост стоимости акций налогом на доходы сложно и нецелесообразно ввиду его обесценивания, а отсрочка его уплаты в долгосрочном периоде может привести к нежелательным перераспределительным последствиям. Помимо доходов от использования капитала, налогом на прибыль облагается экономическая прибыль организации, полученная от осуществления предпринимательской деятельности.

Как уже упоминалось выше, главное отличие некоммерческой организации состоит в том, что у нее отсутствуют собственники, а, следовательно, не существует заинтересованности в получении прибыли и собственно ее получателей. В таких условиях основная сущность налога на прибыль нивелируется.

Однако имеются аргументы в пользу взимания налога на прибыль с некоммерческих организаций. Законом разрешено осуществление предпринимательской деятельности для некоммерческих организаций лишь постольку, поскольку это необходимо для их уставных целей с требованием использования полученных доходов на осуществление основной деятельности. При освобождении от уплаты налога на прибыль или наличии соответствующих льгот для некоммерческих организаций возникают экономические

преимущества по сравнению с другими видами юридических лиц, состоящие в снижении издержек и росте прибыли у некоммерческих организаций. Снижение издержек является мощным стимулом для роста производства в некоммерческом секторе, а, следовательно, смещения рынков и изменения уровня цен на факторы производства и готовую продукцию.

В дополнение к этому, для некоммерческих организаций возможен перенос доходов или налоговых преимуществ в коммерческий сектор. Подобные злоупотребления возможны, к примеру, в случае сговора фирм и заключения сделок по трансфертным ценам. Если некоммерческая организация имеет льготы по налогообложению, то выгодность сделки очевидна. К тому же при отсутствии налогообложения вообще вероятность контроля со стороны налоговых органов и, следовательно, раскрытия злоупотребления, чрезвычайно мала.

Принятие решения о взимании налога на прибыль с некоммерческой организации влечет за собой необходимость четкого и ясного разграничения доходов от основной и вспомогательной деятельности. Для этого требуется вести отдельный учет по обоим видам деятельности. Сложность данного принципа состоит в том, что в некоторых случаях представляется проблематичным подобное разделение. К примеру, кафе или столовая при университете должны способствовать улучшению качества основной услуги (образовательного процесса) посредством экономии времени студентов. Однако если их начинают посещать посторонние люди (в данном случае не студенты), то выручка от реализации им продукции в кафе должна считаться не связанной с основной деятельностью, т. е. побочной, и облагаться налогом на прибыль. В реальности провести четкое разграничение и подсчет разных видов доходов представляется достаточно сложным. Если подобная идентификация разных видов деятельности некоммерческих организаций и возможна, то определение издержек, связанных

с ней, по-прежнему остается неразрешимой задачей. Как, например, разделять оплату труда сотрудников и долю амортизации оборудования, когда одни и те же сотрудники и на одном и том же оборудовании ведут как основную, так и вспомогательную деятельность, так сказать, вперемешку?

Плательщиками налога на прибыль согласно ст. 246 НК РФ признаются российские организации; иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

Объектом налогообложения считается прибыль организации, представляющая собой разницу между общей суммой полученных доходов и произведенными расходами, связанными с получением доходов (ст. 247 НК РФ). Это подтверждает необходимость для некоммерческих организаций уплачивать налог на прибыль вне зависимости от ведения предпринимательской деятельности или ее отсутствия. Поэтому все некоммерческие организации должны вести налоговый учет всех полученных доходов и произведенных расходов. При этом нужно помнить, что доходом считается экономическая выгода как в денежной, так и натуральной форме.

Согласно ст. 249 и 250 НК РФ все доходы делятся на доходы от реализации и внереализационные доходы.

В соответствии со ст. 249 НК РФ доходами от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

При этом сторонами сделки устанавливается цена сделки, которая и определяет размер выручки. НК РФ предусмотрена ответственность за возможное уменьшение цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, при совершении внешнеторговых сделок, по товарообменным (бартерным) операциям. Согласно ст. 40 НК РФ налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов

имеют право проверять правильность применения цен по сделкам, совершаемым между взаимозависимыми лицами, по товарообменным (бартерным) операциям, при совершении внешнеторговых сделок, при отклонении более чем на 20 % в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени. С целью исчисления налогооблагаемой прибыли для указанных случаев необходимо использовать рыночные цены, определяемые в соответствии с требованиями данной статьи. Суммы налога на добавленную стоимость и акцизов, предъявленные покупателю в соответствии с указаниями НК РФ, не учитываются при определении доходов от реализации.

В состав внереализационных доходов согласно ст. 250 НК РФ включаются следующие доходы:

1) от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации;

2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту (особенности определения доходов банков от этих операций устанавливаются ст. 290 НК РФ);

3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

4) от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 НК РФ;

5) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 НК РФ;

6) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам (особенности определения доходов банков в виде процентов устанавливаются ст. 290 НК РФ);

7) в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены ст. 266, 267, 292, 294, 294.1, 300, 324 и 324.1 НК РФ;

8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ.

9) в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе, учитываемого в порядке, предусмотренном ст. 278 НК РФ;

10) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;

11) в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов, выданных (полученных), в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Центральным банком РФ;

11.1) в виде суммовой разницы, возникающей у

налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

12) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ или с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемых не для производственных целей;

13) в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением случаев, предусмотренных подп. 18 п. 1 ст. 251 НК РФ);

14) в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства РФ;

15) в виде использованных не по целевому назначению предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно-опасные и ядерно-опасные производства и объекты, средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством РФ об использовании атомной энергии;

16) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного)



капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации (за исключением случаев, предусмотренных подп. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ);

17) в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы;

18) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ. Положения данного пункта не распространяются на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием;

19) в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок с учетом положений ст. 301–305 НК РФ;

20) в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;

21) в виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции по основаниям, предусмотренным подп. 43 и 44 п. 1 ст. 264 НК РФ. Оценка стоимости указанной в настоящем пункте продукции производится в соответствии с порядком оценки остатков готовой продукции, установленным ст. 319 НК РФ.

Статья 251 НК РФ содержит перечень доходов, которые не учитываются для целей налогообложения прибыли. Некоммерческие организации должны уделять этой статье особое внимание при организации налогового учета в связи с тем, что данный перечень является закрытым и

необсуждаемым. Кроме этого, в этой статье содержится важная информация, касающаяся особенностей некоммерческих организаций.

Согласно подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ для определения налоговой базы с целью исчисления налога на прибыль не учитываются доходы, полученные в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Важно отметить возможности формирования целевого капитала. В соответствии с требованиями ст. 3 Федерального закона от 30.12.2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» формирование целевого капитала и использование дохода от целевого капитала могут осуществляться в целях использования в сфере образования, науки, здравоохранения, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), искусства, архивного дела, социальной помощи (поддержки). Формирование целевого капитала и использование, распределение дохода от целевого капитала на иные цели не допускаются. Некоммерческая организация — собственник целевого капитала вправе использовать на административно-управленческие расходы, связанные с формированием целевого капитала и осуществлением деятельности, финансируемой за счет дохода от целевого капитала, не более 15 % суммы дохода от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, или не более 10 % суммы дохода от целевого капитала, поступившего за

отчетный год. Такими расходами являются, в частности, оплата аренды помещений, зданий и сооружений, расходы на приобретение основных средств и расходных материалов, расходы на проведение аудита, выплату заработной платы работникам некоммерческой организации, расходы на управление некоммерческой организацией или ее отдельными структурными подразделениями, расходы на приобретение услуг по управлению некоммерческой организацией или ее отдельными структурными подразделениями.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования или федеральными законами.

Перечень целевых поступлений, указанных в подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, является полным и исчерпывающим. Еще один вид доходов, не учитывающийся при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, представлен целевыми поступлениями из бюджета бюджетополучателям и целевыми поступлениями на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. Данное положение содержится в п. 2 ст. 251 НК РФ. В состав указанных целевых поступлений входят вступительные, членские, целевые взносы, паевые взносы, пожертвования и т. д.

Получение целевого финансирования в виде пожертвования регулируется ст. 582 ГК РФ, согласно которой пожертвования могут делаться гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и образовательным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, иным

некоммерческим организациям в соответствии с законом, а также государству и другим субъектам гражданского права, указанным в ст. 124 ГК РФ.

Некоммерческие организации, являющиеся получателями средств целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет полученных таким способом доходов и произведенных за счет этих средств расходов. В противном случае средства целевого финансирования будут рассматриваться как подлежащие налогообложению средства с момента их получения (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ). Однако для средств из бюджетов различных уровней и государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов, применяются нормы Бюджетного кодекса Российской Федерации (БК РФ) в случае неиспользования указанных средств в течение налогового периода либо использования не по целевому назначению.

В целом, единственной целью для требования ведения отдельного учета поступающих некоммерческой организации средств является исключение из налоговой базы по налогу на прибыль средств целевого финансирования. Главная проблема для некоммерческих организаций, осуществляющих как основную, так и предпринимательскую деятельность, состоит в корректном распределении прямых и общих накладных расходов для целей налогообложения. Некоммерческие организации имеют право самостоятельно устанавливать метод распределения общих накладных расходов с обязательным освещением этого вопроса в учетной политике организации. Существует три способа списания общехозяйственных расходов на ведение предпринимательской деятельности. Во-первых, возможно списание административно-хозяйственных расходов за счет средств целевого финансирования. Во-вторых, данные расходы могут быть списаны пропорционально доле прибыли, полученной от реализации товаров (работ, услуг) в общем

объеме доходов (вместе со средствами целевого финансирования). В-третьих, расходы можно списать пропорционально доле затрат на заработную плату сотрудников, принимающих участие в осуществлении предпринимательской деятельности, в общем фонде оплаты труда. Согласно правилам налогового учета расходы, которые невозможно четко отнести к определенному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Все некоммерческие организации являются плательщиками налога на прибыль с полученных ими доходов. При осуществлении предпринимательской деятельности указанные организации обязаны руководствоваться нормами НК РФ в части определения доходов и расходов. Вместе с тем все некоммерческие организации должны вести отдельный учет полученных доходов по видам поступлений (целевое финансирование, различные взносы и (или) доходы от ведения предпринимательской деятельности, внереализационные доходы), а также по использованию их при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль или не учитываемых в этих целях согласно ст. 251 НК РФ. Аналогичным образом должен быть обеспечен отдельный учет расходов в зависимости от источников их финансирования (за счет целевых средств или за счет средств из доходов от других источников).

Подтверждением этому является тот факт, что все некоммерческие организации должны учитывать в качестве доходов средства, полученные от сдачи в аренду имущества, вне зависимости от собственника данного имущества. Поэтому, к примеру, все бюджетные учреждения, имеющие доходы от сдачи в аренду имущества, независимо от того, в какой собственности — государственной или муниципальной

— оно находится, обязаны учитывать эти доходы для целей налогообложения прибыли.

Согласно БК РФ подобные доходы относятся к неналоговым доходам бюджета, что не устраняет обязанности бюджетных организаций уплачивать с подобных доходов налога на прибыль, тем более что ст. 41 и 42 БК РФ гласит, что неналоговые доходы бюджетов различных уровней формируются из доходов учреждений после уплаты соответствующих видов налогов.

НК РФ содержит нормы, регулирующие отдельные виды деятельности некоммерческих организаций и порядок их налогообложения или освобождения от уплаты налога на прибыль. Конечно, это частный случай, однако нам представляется интересным рассмотреть его особенности для более глубокого понимания сущности процесса налогообложения некоммерческих организаций. Не все сферы деятельности некоммерческих организаций могут финансироваться путем предоставления грантов, исключаемых из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Чтобы не являться внереализационными доходами организации, согласно ст. 250 НК РФ гранты должны быть предоставлены на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны окружающей среды, охраны здоровья населения (только по определенным направлениям — СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством РФ, социального обслуживания малоимущих и социально незащищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований. Кроме этого, как уже упоминалось, целевые поступления на осуществление благотворительной деятельности на основании соответствующего закона не включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

В данном случае имеет место парадоксальная ситуация: если финансирование произведено в виде гранта и направлено на реализацию программы по охране здоровья населения в области, к примеру, профилактики гриппа, то соответствующие средства должны быть включены в налогооблагаемую базу. Ведь профилактика гриппа не входит в закрытый перечень конкретных направлений охраны здоровья населения. Кроме того, в нашем примере может возникнуть ситуация, когда расходы организации, финансируемые с помощью гранта, являющегося, по сути, скорее пожертвованием (дарением), а не доходом в экономическом смысле, не могут уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в связи со своей безвозмездностью и, соответственно, отсутствием связи с получением дохода. Все это усугубляется еще и тем, что в результате некоммерческая организация обязана включить в базу сумму пожертвования, а также не имеет права принять к вычету произведенные ею расходы.

### **3.3. Налог на добавленную стоимость**

Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость указывается в гл. 21 НК РФ. Объектом обложения НДС является реализация товаров (работ, услуг), соответственно данным налогом облагаются только средства, поступившие в результате осуществления расчетов за реализованные товары (работы, услуги).

Следовательно, средства целевого финансирования деятельности некоммерческих организаций не являются объектом обложения НДС при условии, что они не связаны с реализацией. Кроме того, передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление их основной уставной деятельности не признается реализацией в

соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ, поэтому стоимость указанного имущества, переданного некоммерческой организации, не представляет собой объект налогообложения. Соответственно, у некоммерческой организации, не осуществляющей предпринимательскую деятельность, обязательства по уплате НДС не возникают вообще исходя из определения объекта налогообложения этим налогом.

Необходимо обратить внимание на то, что выручка от реализации имущества организации, полученного ранее в виде взноса, пожертвования, благотворительной помощи или вклада, не входит в состав целевых поступлений. Однако НДС вычисляется и уплачивается в общеустановленном порядке по операциям реализации объектов основных средств, нематериальных активов и другого имущества, связанного с осуществлением основной деятельности, другим юридическим или физическим лицам. Если некоммерческая организация осуществляет безвозмездную передачу товаров (работ, услуг) другим юридическим или физическим лицам, такие операции облагаются НДС в обычном порядке, поскольку согласно п. 1 ст. 146 НК РФ передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе в целях исчисления НДС являются реализацией товаров (работ, услуг).

Безвозмездная передача товаров, кроме подакцизных, (работ, услуг) в части осуществления благотворительной деятельности согласно подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ, а также реализация товаров (работ, услуг) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) РФ, полученной в рамках зарегистрированных в установленном порядке проектов и программ технической и гуманитарной помощи (подп. 19 п. 2 ст. 149 НК РФ), освобождаются от уплаты НДС. Кроме того, иногда обычная передача имущества некоммерческим организациям может стать объектом обложения НДС при условии использования указанного имущества для осуществления предпринимательской деятельности.



При этом возникает ситуация, аналогичная проблеме с налогом на прибыль: в случае если безвозмездная передача товаров (работ, услуг) осуществляется не под лозунгом благотворительной деятельности или в отсутствие зарегистрированных программ технической и гуманитарной помощи РФ, то соответствующие операции будут считаться именно реализацией, а, следовательно, возникнет НДС к уплате. В данном случае к подобным видам деятельности, не подходящим к указанным в НК РФ в качестве освобожденных от уплаты НДС, можно отнести защиту прав потребителей, защиту прав человека или любые виды бесплатной юридической помощи населению.

Для того чтобы некоммерческой организации получить право освобождения от уплаты НДС, ей необходимо иметь в качестве донора российского гражданина или резидента либо особым образом зарегистрированного в рамках проекта, программы оказания безвозмездной помощи или гранта иностранного гражданина. Также некоммерческая организация должна осуществлять благотворительную деятельность либо другую установленную соответствующим законодательством.

Правила налогового учета относительно распределения сумм НДС, уплаченных в процессе получения материальных ресурсов, работ и услуг в целях осуществления основной и вспомогательной деятельности, содержат ряд особенностей для некоммерческих организаций. Возмещению из бюджета не подлежат суммы НДС, уплаченные поставщиками товаров, работ и услуг, применяемых для осуществления основной деятельности некоммерческих организаций, которая не облагается НДС. Эти суммы учитываются в стоимости указанных ресурсов и списываются за счет целевых средств.

По правилам п. 4 ст. 170 НК РФ суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции,

принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения. Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

В целом вопрос о том, насколько правомерно применение к некоммерческим организациям обязанности по уплате НДС, остается открытым. Существует много аргументов как у сторонников его применения, так и у противников. Однако однозначным может быть признан факт нецелесообразности наличия обязанности уплаты НДС для тех организаций, которые дополняют государство в его функциях обеспечения общественных благ или при реализации политики перераспределения в пользу малообеспеченных или иных нуждающихся категорий людей.

### **3.4. Взносы на обязательное пенсионное страхование**

Согласно Федеральному закону от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» страхователями по обязательному пенсионному страхованию являются:

- 1) лица, производящие выплаты физическим лицам, в том числе:
  - а) организации;
  - б) индивидуальные предприниматели;

в) физические лица;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой.

Согласно ст. 10 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» объект обложения страховыми взносами, база для начисления страховых взносов, суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты страховых взносов, а также порядок обеспечения исполнения обязанности по уплате страховых взносов регулируются Федеральным законом от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

Тариф страхового взноса — размер страхового взноса на единицу измерения базы для начисления страховых взносов.

Применяются следующие тарифы страховых взносов, если иное не предусмотрено Федеральным законом «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»:

1) Пенсионный фонд РФ — 26 %;

2) Фонд социального страхования РФ — 2,9 %;

3) Федеральный фонд обязательного медицинского страхования — с 1 января 2011 г. — 3,1 %, с 1 января 2012 г. — 5,1 %;

4) территориальные фонды обязательного медицинского страхования — с 1 января 2011 г. — 2,0 %, с 1 января 2012 г. — 0,0 %.

### **3.5. Налог на доходы физических лиц**

Согласно ст. 209 НК РФ объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц является доход, полученный налогоплательщиками:

1) от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;

2) от источников в РФ — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

Некоммерческие организации обязаны уплачивать НДФЛ при выплате доходов своим работникам, приобретая при этом статус налогового агента. На основании п. 4 ст. 226 НК РФ налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Налоговый агент в лице некоммерческой организации должен исполнять обязанности по правильному и своевременному исчислению, удержанию из средств, выплачиваемых работнику, и уплате в бюджет сумм НДФЛ, а также предоставлять соответствующую отчетность в органы по месту своего учета для осуществления контроля со стороны налоговых органов. Аналогичные обязанности возникают у некоммерческой организации в случае выплат денежных средств гражданам, не выполняющим никаких работ для соответствующей некоммерческой организации, а просто в виде благотворительной или безвозмездной помощи инвалидам, безработным или иным категориям. Некоммерческим организациям необходимо в данном случае иметь в виду положения ст. 217 НК РФ, устанавливающей льготы по НДФЛ. При определении налоговой базы по НДФЛ налогоплательщики имеют возможность уменьшать ее на суммы стандартных, социальных и имущественных налоговых вычетов (ст. 218, 219 и 220 НК РФ соответственно). НДФЛ должен быть перечислен в бюджет в

тот же день, когда были получены наличные денежные средства на выплату дохода. При выплате дохода в натуральной форме или в виде материальной выгоды в бюджет налог уплачивается на следующий день после фактического удержания налога.

### **3.6. Государственная пошлина**

Согласно ст. 333.16 НК РФ государственная пошлина — сбор, взимаемый с лиц, указанных в ст. 333.17 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами РФ, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями РФ.

При обращении некоммерческих организаций в указанные выше инстанции у них возникает обязанность по уплате госпошлины в общеустановленном порядке. Исключением является перечень организаций, освобождаемых от уплаты госпошлины на основании ст. 333.35 НК РФ.

### **3.7. Налог на имущество организаций**

Налог на имущество является региональным налогом, сфера его деятельности регламентируется гл. 30 НК РФ. Законодательные органы власти субъектов Федерации устанавливают налоговую ставку в пределах, установленных гл. 30 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, форму

отчетности по налогу. При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками (п. 2 ст. 372 НК РФ).

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. 378 и 378.1 НК РФ (п.1 ст. 374 НК РФ).

Согласно ст. 373 НК РФ налогоплательщиками налога признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК РФ.

Однако в ст. 381 НК РФ представлен перечень организаций, имеющих налоговые льготы (освобождение) по уплате данного налога.

В частности, согласно ст. 381 НК РФ освобождаются от налогообложения следующие организации:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы — в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

2) религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

3) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, — в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

а) организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских

общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25 %, — в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

б) учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

4) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, — в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

5) организации — в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке;

б) организации — в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;

7) организации — в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

8) организации — в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством РФ;

9) организации — в отношении космических объектов;

10) имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

11) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

12) имущество государственных научных центров;

13) организации — в отношении имущества, учитываемого на балансе организации — резидента особой экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории особой экономической зоны и расположенного на территории данной особой экономической зоны, используемого на территории особой экономической зоны в рамках соглашения о создании особой экономической зоны, в течение пяти лет с момента постановки на учет указанного имущества;

14) организации — в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов;

15) организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"»;

16) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"». Указанные организации утрачивают право на освобождение от налогообложения в случаях, предусмотренных п. 2 ст. 145.1 НК РФ. Для подтверждения



права на освобождение от налогообложения указанные организации обязаны представить в налоговый орган по месту учета документы, подтверждающие наличие у них статуса участников проекта и предусмотренные Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"», а также данные учета доходов (расходов).

### **3.8. Транспортный налог**

Плательщиками транспортного налога являются организации и физические лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения. Некоммерческие организации осуществляют исчисление и уплату данного налога на общих основаниях. Объектом налогообложения признаются любые транспортные средства, за исключением транспортных средств, указанных в п. 2 ст. 358 НК РФ. Некоммерческие организации, занимающиеся благотворительной деятельностью или осуществляющие поддержку отдельных категорий населения (например, инвалидов), должны иметь в виду, что освобождаются от уплаты транспортного налога легковые автомобили, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил, полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке (п. 2 ст. 358 НК РФ).

Налоговая база по транспортному налогу определяется как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах для транспортных средств, имеющих двигатели. Мощность двигателя транспортного средства является также основополагающим критерием установления налоговой ставки законами субъектов РФ. Сумма налога определяется организациями самостоятельно исходя из произведения

соответствующей налоговой ставки и налоговой базы (в лошадиных силах). По истечении каждого налогового периода (квартала) организации-налогоплательщики обязаны начислить и уплатить авансовые платежи по налогу в размере одной четвертой от суммы налога.

### **3.9. Земельный налог**

Земельный налог является местным налогом, при его исчислении и уплате необходимо руководствоваться нормами гл. 31 НК РФ, а также нормативными актами представительных органов власти муниципальных образований. Одновременно с определением ставок налога устанавливаются налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения (п. 1 ст. 388 НК РФ).

Объектом обложения признаются земельные участки, расположенные в пределах соответствующих муниципальных образований, а налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, которая рассчитывается в соответствии с земельным законодательством РФ.

Согласно ст. 394 НК РФ налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

- 1) 0,3 % в отношении земельных участков:
  - а) отнесенных к землям сельскохозяйственного

назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

б) занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;

в) приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

2) 1,5 % в отношении прочих земельных участков.

Согласно ст. 395 НК РФ освобождаются от налогообложения:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ — в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

3) религиозные организации — в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

4) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, — в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

а) организации, уставный капитал которых полностью

состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25 %, — в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

б) учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

5) организации народных художественных промыслов — в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

б) физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ, а также общины таких народов — в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

7) организации — резиденты особой экономической зоны — в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на 5 лет с

момента возникновения права собственности на каждый земельный участок;

8) организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"», — в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций в соответствии с указанным Федеральным законом.

### **3.10. Упрощенная система налогообложения**

Применение упрощенной системы налогообложения (УСН) организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ), налога на имущество организаций. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ.

В соответствии с этим дифференцируются и ставки налога. Согласно ст. 346.20 НК РФ в случае, если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 %; если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка — 15 %. Законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 % в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Другие налоги, по отношению к которым организация является налогоплательщиком, уплачиваются в общеустановленном порядке (земельный и транспортный налоги, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование). Кроме этого, организации, применяющие УСН, продолжают выполнять функции налоговых агентов по отношению к своим сотрудникам, выражающиеся в обязанности исчисления и перечисления в бюджет сумм НДФЛ с соответствующих выплат.

Переход на УСН осуществляется добровольно с 1 января очередного года при условии соответствия определенным критериям. Они установлены отдельно для организаций и индивидуальных предпринимателей. Главным требованием для всех без исключения организаций является определенный объем выручки, полученный за налоговый период. Согласно ст. 346.12 НК РФ организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам 9 месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 15 000 000 руб. При этом имеется в виду только доход от реализации, в указанную сумму не могут включаться, к примеру, безвозмездно полученные некоммерческой организацией денежные средства или имущество.

При выборе объекта налогообложения некоммерческие организации должны обратить внимание на некоторые особенности. Некоммерческие организации, получающие свои доходы преимущественно за счет безвозмездных поступлений, должны выбрать в качестве объекта налогообложения именно доходы, ведь достаточно сложно признать в качестве расходов целевые затраты в процессе осуществления своей деятельности. Сложность заключается в том, что доходы организации определяются в соответствии со ст. 249, 250, 251 НК РФ (согласно гл. 25 НК РФ), а расходами признаются затраты из строго закрытого перечня, указанного

в ст. 346.16 НК РФ. При этом фактом признания затрат в качестве расходов являются их оплата, обоснованность (т. е. экономическая целесообразность) и документальное подтверждение. Важным является то, что уменьшить сумму доходов на расходы, не указанные в данном перечне, нельзя. Кроме этого, нужно иметь в виду, что по итогам календарного года должен быть уплачен так называемый минимальный налог в размере 1 % от суммы всех доходов, полученных за год, при условии, что сумма исчисленного 15 %-ного налога будет меньше указанного минимального налога.

### **3.11. Налог на вмененный доход**

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход представляет собой попытку оптимизировать налоговую нагрузку на коммерческие организации или индивидуальных предпринимателей. Подобная система предполагает освобождение организаций от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) (п. 4 ст. 346.26 НК РФ). Организации — налогоплательщики единого налога не уплачивают НДС по операциям, признаваемым объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, осуществляемым в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой данным налогом, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Однако остальные налоги и сборы уплачиваются организациями в общеустановленном порядке. Особо стоит отметить, что

организациям вменяется в обязанность уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ.

Решение о переходе на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход принимается органами государственной власти относительно закрытого перечня видов предпринимательской деятельности. Конечно, некоммерческие организации имеют право на осуществление предпринимательской деятельности в соответствии с уставом и (или) для получения дохода, направляемого на выполнение основной деятельности. Однако данная система налогообложения подразумевает исчисление вмененного дохода, под которым согласно ст. 346.27 НК РФ понимается потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на его получение, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке. Вмененный доход рассчитывается как произведение базовой доходности в стоимостном выражении на единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, и корректирующего коэффициента, показывающего степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности.

Таким образом, данная система налогообложения мало подходит для некоммерческих организаций, потому что она изначально предполагает получение дохода, минимизацию затрат и в целом оптимизацию налогообложения с целью увеличения прибыли. А, как известно, некоммерческие организации тем и отличаются от коммерческих, что не преследуют цели в виде получения прибыли от своей деятельности.

Некоммерческие организации представляют собой важный сектор экономики, имеющий особую общественную



значимость и требующий в связи с этим особого подхода к регулированию своей деятельности. Однако при разработке правил налогообложения некоммерческих организаций необходимо учитывать особенности их деятельности и специфику сектора, в котором они работают.

Анализ действующей системы налогообложения некоммерческих организаций показывает, что существует целый ряд проблем, связанных с применением различных налогов, с интерпретацией понятий, методов исчисления и отнесения к отдельным категориям доходов и расходов. Все это свидетельствует о том, что необходима более детальная проработка основных нормативных документов, осуществляющих регулирование деятельности некоммерческих организаций.

## **Глава 4. Финансовое управление в НКО. Планирование. Бюджетирование**

### **4.1 Основные понятия финансового управления и его особенности для НКО**

Финансовая стратегия любой из организаций, имеющей любую организационно-правовую форму, выстраивается на основе общей стратегии этой организации. Между финансовой и общей стратегиями существует прямая взаимосвязь. Общий путь, которым будет следовать организация, будет определяться путем выборки программы или проекта, с помощью которой или которого будет происходить дальнейшее развитие организации в целом. Также каждая некоммерческая организация определяет для себя, какими из ресурсов она может воспользоваться, какие задачи при этом ей потребуются решить. Наличие имеющихся в распоряжении ресурсов — это, пожалуй, основной фактор для выработки стратегии и тактики, которыми и предстоит

воспользоваться с целью привлечения дополнительных ресурсов для успешного продвижения в выбранном организацией направлении.

**В понятие «финансовое управление» входят:**

1) процесс планирования решений, отвечающих требованиям укрепления и финансовой независимости всей организации;

2) контроль за денежными операциями, привлечением новых ресурсов, приобретению фондов, учетом взаимосвязи риска и дохода;

3) учет соотношения между доходом и риском.

Некоммерческим организациям присущи особые формы риска — это несоответствие стратегических целей и задач организации текущим потребностям общества. На устойчивость и финансовое положение организации оказывают серьезное влияние финансовые трудности. Самыми распространенными формами риска являются политическая нестабильность и экономический риск.

Рассматривая систему финансового управления, важно отметить основные ее моменты и понятия.

Учетная работа в НКО состоит из:

1) финансового учета (технологического аспекта бухгалтерского учета);

2) управленческого учета.

**Целью финансового учета** является получение нужной информации о состоянии хозяйственных дел в организации, а также об источниках их формирования. Этот аспект бухгалтерского учета представляет собой информационную сторону учета. Его конечной целью является получение баланса и отчетности. Финансовый учет показывает «финансовое прошлое» некоммерческой организации.

**Целью управленческого учета** служит целый спектр действий, представляющих собой средство управления (и в первую очередь финансовыми ресурсами): полный анализ сложившейся ситуации, выработка и принятие определенного

решения, организация и контроль по его исполнению. Причем информационно-технические факторы управленческого учета являются факторами вспомогательными. С помощью управленческого учета, предоставляющего необходимую финансовую информацию, можно заглянуть в будущее организации и принять соответствующие решения.

Финансовое управление и управленческий учет тождественны. Информационной базой для совокупности правил и методов для принятия решений в финансовом управлении является бухгалтерский учет, состоящий из данных финансового учета и отчетности.

Под **финансовым управлением** понимается такая совокупность правил и методов, применение которой позволяет принимать правильные финансовые (т. е. где взять деньги) и инвестиционные (куда и какое количество вложить денег) решения.

Инвестиционные решения — **реальные активы** — все принадлежащее организации (деньги, имущество, материальные ценности, прав на что-либо и другое), т. е. то, что необходимо для ее деятельности.

Финансовые решения — **финансовые активы** — собственные средства организации и ее совокупные обязательства.

При формировании в некоммерческой организации собственной системы финансового управления необходимо сначала разработать и внедрить саму технологию постановки управления НКО. Работа эта серьезная и кропотливая, требует к себе большого внимания.

#### **4.2. Основные сложности, связанные с применением систем финансового управления в российских НКО**

Некоммерческие организации при построении и применении собственной системы финансового управления

нередко сталкиваются со сложностями внутреннего и внешнего характера. Что касается внутренних сложностей, то здесь главное четко понимать, что система финансового управления — это в первую очередь внутренняя система некоммерческой организации (отсюда и возникают проблемы), работающая постоянно, а не от случая к случаю. Ей требуется взаимодействие внутри самой организации. Такая система предполагает выбор тех техник и методик, которые подходят ей в наибольшей степени. Однако она никак и никем не регламентирована. Лишь сама некоммерческая организация может выступать в качестве ее своеобразного ограничителя. Системе финансового управления можно противопоставить (в качестве сравнительного примера) стратегическое планирование — повторяющийся процесс, хотя и не постоянный, система учета и отчетности находится в жестких рамках регламентирующего ее законодательства.

Теперь о внешних сложностях. В качестве внешних негативных факторов, влияющих на построение системы финансового управления НКО, выступают, с одной стороны, требования доноров, а с другой — непостоянство налогового законодательства.

### **Пример**

Доноры требуют от некоммерческих организаций использовать поступление целевых средств только по прямому назначению, проводить строгий контроль за их использованием, создать защитный механизм от нецелевого использования данных средств. Интересно, что даже сотрудниками фондов-грантодателей выдвигаются аналогичные требования, согласно которым требуется открыть отдельный счет или средства в кассе расходовать только на конкретный проект. Все это постепенно приводит к финансовой неустойчивости и проекта, и некоммерческой организации, так как не дает возможности эффективно применить финансовые рычаги и инструменты, а также

воспользоваться гибкостью в управлении. Другими словами, желание доноров и грантодателей поставить условия и проконтролировать НКО в ее целевой деятельности, способствуя тем самым удачной судьбе проекта и самой организации, на практике приводит к прямо противоположной цели

### **Пример**

Некоммерческая организация реализует проект А и проект Б. На проект А средства поступили в рублях, а на проект Б — в валюте. Действуя согласно требованиям доноров, НКО, имея у себя рубли, должна конвертировать полученные ею средства проекта Б в рубли. В результате окажется, что она потратила крупную сумму в валюте на оба проекта из-за разницы курсов, т. е. на проект А некоммерческая организация потратила валюты больше (в пересчете по курсу). А случилось это потому, что на момент поступления средств курс был реальный, да и реальный курс доллара всегда превышает внутренний курс в организации. Теперь что касается проекта Б. Организация вроде бы и здесь придерживалась требований доноров, но все же снова оказалась в проигрыше. Было бы лучше, если сначала на проект она бы потратила имеющиеся рубли, а только потом — валюту. В этом случае она получила бы больше рублей для своего проекта.

Распределение накладных и косвенных расходов по проектам — это один из наиболее важных инструментов финансового управления в некоммерческой организации. В РФ на этот счет существует достаточно жесткая политика доноров. Они нередко требуют, чтобы все накладные расходы считались как прямые, что, хотя и способствует внесению дополнительной путаницы, но все же не ограничивает некоммерческие организации в применении данного финансового инструмента. Налицо проблема того, что доноры

применяют разные и по-разному базы и системы распределения, как правило, представляющие собой примеры и рекомендации. Некоммерческие организации также используют их системы на практике не для всей организации, а лишь для отдельных проектов.

Подытоживая, следует заметить, что фактическое использование на практике системы финансового управления в некоммерческих организациях позволит упростить решение часто возникающих спорных вопросов, быстрее провести анализ и оценку сложившейся ситуации, принимать и обосновывать управленческие решения.

### **4.3. Понятие и определение бюджетирования**

Бюджетирование представляет собой главный процесс построения системы финансового управления в некоммерческих организациях. Понимание бюджета ведет свое начало с 1930-х гг. И это не случайно, так как планирование таким способом полностью соответствовало существующей в то время системе экономических отношений, выстроенных на базе единой общегосударственной собственности. Поэтому бюджетные отношения складывались с учетом работы в рамках сметы доходов, а не на принципе бюджетной самостоятельности (т. е. отсутствовала возможность полностью и самостоятельно распоряжаться собственным бюджетом).

Последующий переход к независимой системе управления потребовал пересмотра сложившейся системы бюджетных отношений. Новый подход к планированию бюджетов привел к необходимости сформировать иную систему бюджетных отношений, при которых бюджетирование стало являться важнейшим инструментом для проведения той политики, которую каждая из организаций выбирала уже самостоятельно для себя.

Для некоммерческих организаций полноценный бюджет (финансовый план) предоставляет возможность проведения определенной политики или претворения в жизнь стратегических целей организации. Бюджет отражает определенную деятельность органов управления, которая растягнута во времени и складывается в целый процесс. Так возникло понятие бюджетного процесса, состоящего из нескольких этапов: планирования, утверждения, исполнения, оценки результатов исполнения.

Бюджетные вопросы согласовываются как по горизонтали, так и по вертикали, а не только на государственном уровне. При вертикальном согласовании вопросов, отвечающих бюджетным интересам, происходит контакт между руководством самой организации и органами управления, в ходе которого стороны приходят к определенному решению. Но не меньшую важность представляет собой определение субъектов бюджетного процесса и внутри НКО, согласование по горизонтали. В этом случае обычно в качестве субъектов выступают все участники организации на разных стадиях процесса.

На начальном этапе планирования бюджета происходит определение предстоящих целей и интересов. На следующем этапе, когда планируется расходная часть бюджета, уже определенные и установленные цели переводят в конкретные финансовые показатели и определяются источники будущих доходов. Утверждением бюджета занимается представительный орган некоммерческой организации (правление, директор и др.), а исполнением бюджета — административная структура. Очень важно понимать и разделять полномочия между участниками бюджетного процесса. От этого будут напрямую зависеть и качественная разработка бюджета, и его исполнение. В задачи финансовых процедур некоммерческой организации входят создание, утверждение и контроль над выполнением бюджета. Руководитель должен уделить этому особое внимание, потому

что функции финансового менеджмента выполняет, как правило, главный бухгалтер.

Во время создания учетной политики и финансовых процедур необходимо учитывать специфику деятельности некоммерческой организации, которую та будет осуществлять. Не следует забывать, что учетная политика включает в себя наиболее актуальные вопросы, касающиеся организации учета, движения финансовых показателей. Бюджет в свою очередь представляется основным документом финансового управления, влияющим на организацию и ведение бухгалтерского учета в некоммерческой организации. После разработки и принятия бюджета проводится сравнение между запланированными показателями и фактическими. Контроль за исполнением бюджета и анализ изменений также становятся актуальной темой.

Как мы уже выяснили, бюджетирование представляет собой одну из основных методик по управлению финансами в некоммерческой организации. Отсюда необходимо определиться с наиболее употребляемыми его понятиями, такими как «смета», «бюджет».

Некоммерческие предприятия неразрывно связаны с понятиями сметы и бюджета, отвечающими за управленческий учет или учет расходов. На Западе понятие «бюджет» используется так же, как мы понимаем наше устоявшееся понятие «смета», т. е. смета доходов и расходов. Смета представляет собой административно-финансовый документ, содержание которого бухгалтер должен знать.

Для некоммерческой организации важна координация деятельности всего персонала. Это будет способствовать более успешному достижению целей. Для обеспечения такой координации нужно четко определить цели НКО, затем продумать характер действий и ознакомить с ним работников. Для того чтобы воплотить все это, необходимо прибегнуть к планированию.

**Планирование** представляет собой упорядоченный



процесс, с помощью которого некоммерческая организация может определиться с тем, чего она хочет и как этого добиться. Планирование в некоммерческих организациях имеет административный характер и задает тон деятельности НКО даже в условиях рыночной экономики.

**Выделяют три уровня планирования:**

1) прогнозирование или, как его еще называют, стратегическое планирование;

2) составление программ, когда происходит конкретизация выбранного стратегического направления. Для проведения анализа некоммерческими организациями используется известный метод «выгоды — затраты», позволяющий сопоставить предполагаемые результаты;

3) бюджетное планирование. Пожалуй, данный уровень является самым детализованным в планировании. Это процесс разработки отдельных бюджетов или смет по каждому из структурных подразделений некоммерческой организации (в том случае, если они имеются) либо по имеющимся целевым направлениям ее деятельности.

**К основным функциям бюджета относят:**

1) разработку и планирование операций, нацеленных на обеспечение целей некоммерческой организации;

2) координирование структурных подразделений некоммерческой организации и различных видов ее деятельности;

3) способность согласовать интересы как отдельных работников некоммерческой организации, так и целых групп, входящих в нее;

4) способность стимулировать руководителей программ для достижения ими поставленных целей и задач (в том числе по своим центрам ответственности);

5) осуществление контроля текущей деятельности некоммерческой организации;

6) обеспечение плановой дисциплины.

Путем детализации бюджетов некоммерческой

организации могут быть составлены оперативный бюджет (смета) и финансовый план (смета). В оперативном бюджете могут быть выделены следующие бюджеты: закупки (использования) материалов, трудовых затрат и административных расходов.

Финансовый план отражает в себе предполагаемые источники финансирования, а также направления их применения. Финансовый бюджет состоит из бюджета капитальных доходов, отчета с прогнозами о финансовом положении некоммерческой организации и прогноза бюджета денежных средств или прогноза денежных потоков.

Финансовых бюджетов (смет) в некоммерческой организации должно быть ровно столько, сколько проектов или программ.

Годовой финансовый план представляет собой таблицу доходов и расходов, потому что другая его часть нужна финансово-управленческому персоналу, а для работы бухгалтера, в общем-то, не так важна.

Бюджет некоммерческой организации разрабатывается с учетом требований, изложенных в п. 1 ст. 3 Федерального закона «О некоммерческих организациях» и представляет собой единственный документ, определяющий как структуру расходов, так и суммовую оценку расходов.

Расходная часть сметы состоит из двух частей: основной части, состоящей из проектных расходов (т. е. непосредственно связанной с проектом) и меньшей, состоящей из административных расходов. Один и тот же вид расходов может иметь различные экономические смыслы. К расходной части сметы (бюджета) относят статьи «Транспортные расходы», «Аренда», «Заработная плата и отчисления на социальные нужды», «Хозяйственные расходы», «Покупка оргтехники и мебели», «Канцелярские расходы». Другие статьи расходов зависят от деятельности некоммерческой организации. Расходы по перечисленным выше статьям могут включаться в иные разделы сметы

(например, заработная плата сотрудника НКО, занимающегося приемом клиентов, получается, что он — социальный работник, а, следовательно, ее относят к части финансирования проекта; заработную плату секретаря или бухгалтера относят к административным расходам).

Расходы можно и разделять, и обобщать. Их группируют для последующего удобства при контроле и управлении проектом или программой.

В процессе осуществления долгосрочных благотворительных программ использование поступлений происходит в установленные ею сроки.

Если некоммерческой организацией реализуется сразу несколько программ или проектов, соответственно имеется и несколько бюджетов. Тогда статьи расходов, присущие каким-то из них (в том числе и административные), могут распределяться по всем данным бюджетам, причем их принципы должны основываться на Положении об учетной политике или других документах распорядительного характера данной организации. Например, административные расходы могут относиться сначала на один проект, а затем на другой, когда будет освоена сумма, предусмотренная в смете. В другом случае те же расходы распределяются в соответствии с выбранным критерием (сумма зарплаты персонала, занятого на реализации проекта, сумма материальных расходов по программе и др.).

Отдельный бюджет может быть разработан и применен к каждому из участков деятельности. В качестве примера рассмотрим два бюджета: транспортных расходов и поступления медикаментов в рамках благотворительного проекта. Такие бюджеты существенно отличаются от тех, с которыми часто приходится работать бухгалтерам (от финансовых бюджетов, где все учтено в денежном выражении). В рассматриваемых примерах бюджетов нередко применяются разные наиболее удобные учетные единицы. Для некоммерческих организаций характерно применение как

денежных измерителей, так и человеко-часов, штук и т. д.

Для руководства некоммерческой организации бюджетное планирование представляется как отдельная задача. Для выбора функционального решения необходимо предусмотреть, какие из расходов предстоит понести организации на выполнение конкретных проектов, чтобы можно было составить заявку на получение средств. При этом часто осуществляется фандрайзинг. Фандрайзинг — это деятельность по сбору средств, формированию различных финансовых, денежных фондов, в частности, для благотворительных либо образовательных целей.

#### **4.4. Планирование и разработка бюджета**

Результатом планирования как общей деятельности некоммерческих организаций, так и отдельных проектов или программ становится составление сбалансированного бюджета. Другими словами, после того как определены цели, задачи и соответствующие им методы, нужно произвести оценку ресурсов и рассчитать потребность в них. Для этого необходимо подетально и в целом подсчитать будущую стоимость того, что в итоге будет сделано, и далее оценить степень выполнимости задуманной программы (с финансовой точки зрения) и определить, не требуется ли внести в нее какие-либо изменения. Тщательно спланированный бюджет, таким образом, помогает найти в данной ситуации наиболее оптимальный вариант, непосредственно влияющий на деятельность НКО.

##### **Различают несколько видов бюджетов:**

- 1) бюджеты проектов и бюджеты договорных работ. Такие бюджеты составляются на сроки реализации отдельного проекта или программы и охватывают их целиком;
- 2) сводный бюджет. Составляется на достаточно длительный период, к примеру на 6 месяцев или целый год. Его сутью является то, что он отражает доходы и расходы по

всем направлениям деятельности НКО, в том числе и административное обслуживание. К последнему относят расходы по обеспечению деятельности всей организации (например, оплату связи, оплату коммунальных расходов, оплату аренды помещения; заработную плату всего персонала НКО, занятого на обслуживании организации; а также незначительные затраты и прочее, т. е. то, что принято называть поддерживающими расходами);

3) бюджет денежных потоков (имеет прямую связь со сводным бюджетом). Задача данного бюджета — отразить, сколько, когда, на какие виды работ должно поступить и потратиться средств за время всего запланированного периода;

4) бюджет основных средств. Его составляют, когда запланированы большие расходы, направленные на обеспечение потребностей организации в целом, которые не имеют отношения к административным расходам и не являются составляющей бюджета отдельных проектов. Сюда можно отнести расходы, связанные с приобретением дорогостоящего оборудования, помещения под офис, транспортных средств и др. Крупные расходы, как правило, планируются на продолжительный период (например, на 1 год).

Бухгалтер или финансовый менеджер должны четко представлять, в чем, собственно, заключается разница между планированием бюджета отдельного проекта или программы и бюджета всей деятельности некоммерческой организации.

Для начала следует отметить, что бюджет проекта или программы в основном состоит из расходов, так как доход (им может служить, к примеру, грант) состоит из суммы расходов и уже, в общем-то, определен. Данный бюджет, как правило, разбивается в соответствии с календарным планом выполнения работ, сохраняя при этом хронологический порядок. Он имеет более упрощенный вид по сравнению со сводным бюджетом. Даже в случае включения в него средств

из дополнительных источников финансирования или собственных средств некоммерческой организации огромное значение при его планировании имеют те требования, которые выставляет донор (например, в такой «проектный» бюджет могут включаться лишь те расходы, которые одобрил донор).

Теперь что касается сводного бюджета. Ну, во-первых, при его составлении первым делом планируются расходы по каждому из периодов (месяц, квартал, год), причем индивидуально по каждому из проектов, на административные нужды, хотя последние могут и не отражаться в «проектных» бюджетах. Во-вторых, при составлении доходной части бюджета (тоже индивидуально по каждому из проектов) планируемые расходы и доходы каждого из направлений сводятся воедино, после чего суммируются и сравниваются. Включению в бюджет также подлежат потребности в средствах на административное обслуживание, которые необходимо четко знать. В случае превышения суммарных доходов над расходами выявляется экономия бюджета. Если же наоборот, то это уже дефицит бюджета. Тогда следует вернуться к начальному этапу планирования и скорректировать планы.

Бывает так, что бюджеты проектов и сводный бюджет имеют существенные отличия. Поэтому главная задача финансового планирования — из небольших «проектных» бюджетов составить общий бюджет всей некоммерческой организации. Другими словами, необходимо вместо «механического» объединения так включить (вписать) «проектные» бюджеты в деятельность НКО в целом, чтобы они представлялись ее неотъемлемой частью, а не какой-то ее отдельной функцией. Должна быть ясность в том, как они соприкасаются между собой, когда производятся затраты и выплаты, что и когда закупается, когда поступают средства. А добиться ее можно с помощью бюджета денежных потоков, который разрабатывается параллельно сводному бюджету НКО и представляет собой один из ключевых этапов

финансового планирования. Дело в том, что если денежные потоки не прошли согласования заранее (согласуются по срокам и по количеству), то вероятна возможность несовпадения поступления денежных средств с запланированным графиком расходов. Из-за отсутствия денег может произойти срыв работ, несмотря на то, что «на бумаге» деньги могут «присутствовать» в необходимом количестве.

При разработке сводного бюджета также важно правильно определить баланс между потребностями НКО и ее возможностями, а также обеспечением этих возможностей. И, только уже определив имеющиеся возможности организации, разрабатывается или наполненный бюджет (дает возможность выполнить все намеченные проекты и программы), или минимальный бюджет (позволяет организации функционировать до появления в нужном объеме необходимых средств). Благодаря этому некоммерческая организация способна выстроить собственную фандрайзинговую политику.

Фандрайзинг представляет собой процесс привлечения денег (пожертвований, другими словами), которые необходимы для реализации намеченных организацией целей (проектов и программ). Для достижения результата фандрайзинга применяется ряд методов:

- 1) в зарубежные фонды рассылаются заявки;
- 2) в бюджетные организации РФ (к примеру, в Российский гуманитарный научный фонд — РГНФ) рассылаются заявки;
- 3) обращаются в коммерческие организации с просьбой оказать финансовую помощь;
- 4) в средствах массовой информации размещаются объявления о сборе пожертвований;
- 5) организуются различные ярмарки, лотереи, аукционы, вернисажи, концерты, спортивные мероприятия, ужины и обеды, сборы от которых затем идут на благотворительность;
- 6) в целях благотворительности проводятся сборы каких-

либо вещей для дальнейшей передачи их нуждающимся.

#### **4.5. Подходы к составлению бюджета**

При планировании собственного бюджета некоммерческая организация может выбирать любой из наиболее подходящих ей в данный момент подходов:

1) подход на основе доходов. Применяется в том случае, когда НКО может рассчитывать лишь на уже определенные денежные поступления, т. е. тогда, когда на дополнительный фандрайзинг рассчитывать не приходится. Планирование будущих расходов ведется на основании имеющихся и ожидаемых средств, исходя при этом из выбранных приоритетов в направлениях своей деятельности. Такой подход к составлению бюджета и называется планированием на основании доходов;

2) подход на основе расходов (требует ответственного отношения к фандрайзингу и планированию). Применяется преимущественно устойчивыми и достаточно развитыми организациями. При использовании этого подхода, во-первых, решается вопрос о том, какие проекты или программы планируется реализовать, и о связанных с этим расходах, во-вторых, определяется наличие дефицита ресурсов и производится поиск путей восполнения недостающих средств. Этот подход получил название планирования на основе расходов;

3) комбинированный подход. Сочетает в себе первый и второй подходы, изложенные выше. В этом случае одна часть бюджета планируется на основании предполагаемых доходов, а другая — на основании расходов (на покрытие недостающих средств ищутся дополнительные источники получения средств).

Для современных некоммерческих организаций, нередко выполняющих сразу несколько проектов, характерно



применение именно комбинированного способа при планировании бюджета, так как это более удобно. Любая из НКО обладает набором административных расходов, отвечающих за поддержание ее функционального состояния. Поэтому сначала удобнее составлять ту часть бюджета, которая основана на втором подходе (на основании расходов). При разработке будущих проектов и программ лучше воспользоваться первым способом (на основании доходов). Это позволяет учесть возможные будущие доходы НКО, в соответствии с которыми планируется ее деятельность. В качестве будущих доходов могут послужить, например, гранты, выделяемые на проекты или же целевое финансирование определенной программы, а также ожидаемые пожертвования.

Следует также учесть тот факт, что у некоммерческих организаций не всегда или не регулярно появляются деньги на реализацию своих проектов и программ. Поэтому не получается в каждую заявку заложить свои административные расходы, а если все же получается это сделать, то не всегда в полном объеме. Однако если заранее выявить свой дефицит по данным расходам, то вполне возможно закладывать их в заявки на финансирование каких-либо проектов и программ по частям. Лучше заранее побеспокоиться о том, каким образом будет наполняться бюджет по необходимым для организации административным расходам. На примере такого комбинированного способа составления бюджета НКО видно, что финансовое планирование играет большую роль.

Точное прогнозирование предстоящих расходов — дело трудное. Может, например, повыситься цена на товары и услуги. Лучше, конечно, при планировании бюджета ориентироваться на большие расходы и меньшие доходы. Но делать это нужно умеренно потому, что ни один из фондов не станет рассматривать вашу заявку на финансирование, в которой бюджет явно завышен.

Будет очень хорошо, если удастся выкроить какой-либо резерв при составлении бюджета организации. Это поможет НКО продержаться в период возможного отсутствия или задержки финансирования. А также наоборот, когда нет возможности найти необходимую сумму полностью, то для покрытия дефицита бюджета рассматриваются некоторые варианты (попытка сокращения расходов хотя бы по некоторым из статей, расширение поиска необходимых средств с целью увеличения доходов, применение как первого, так и второго). Возникает вопрос, каким образом будут сокращаться расходы на обеспечение проекта, за счет чего? Можно, например, сократить расходы за счет пожертвований для НКО в виде оборудования, материалов и услуг, т. е. сделанных не в денежной форме. Другим примером может послужить использование волонтеров вместо труда наемных работников. Существуют и другие способы, которые каждая из некоммерческих организаций может выбрать для себя с учетом собственных возможностей и потребностей.

Бюджет, находящийся на стадии планирования, может претерпевать неоднократные изменения. Поэтому нет необходимости рассчитывать его до мельчайших деталей. Для начала лучше сделать прикидку того, на сколько, как и в какую сторону новый бюджет может измениться по сравнению со старым. Выполнить прикидку поможет знание поведения затрат (какие из них останутся на прежнем уровне, а какие изменятся и в какую сторону — увеличатся или уменьшатся). Это называется гибкое бюджетное планирование.

Что касается затрат, то их различают по степени поведения при количественном изменении деятельности организации, а не только по статьям. **Затраты бывают:**

1) переменные. Пропорционально зависят от объема работ. К ним, например, относят расходы на питание участников какого-нибудь симпозиума или конференции, почтовые расходы при колебании количества адресатов

(уменьшения или увеличения), которым организация рассылает информационные материалы;

2) фиксированные. Это затраты, которые либо совсем, либо почти не изменяются (например, арендная плата, которая платится организацией ежемесячно за то же самое помещение под офис). В качестве рекомендации следует сказать, что лучше все же принимать к сведению возможные колебания данных расходов и учитывать их при планировании бюджета;

3) смешанные. К таким расходам, например, можно отнести расходы на телефонную связь, состоящие из постоянной и переменной платы. Первая из них — это абонентская плата, а вторая — за междугородние переговоры;

4) затраты, функционирующие скачкообразно при изменении объема работ. Для наглядности рассмотрим такой пример. В текущем году в летнем оздоровительном детском лагере отдыхало 100 детей, которых распределили на несколько групп. Если на будущий год отдыхающих ребят станет на 6 человек больше, то их без особых хлопот можно будет распределить по группам, которые уже имеются, причем это не повлияет на количество работников, обслуживающих детский лагерь. Если же количество отдыхающих детей увеличится не на 6, а на 40 человек, то здесь уже придется вносить существенные изменения в бюджет. Дело в том, что скорее всего придется организовать одну, а может, даже и две группы, что потребует привлечения на работу, как минимум, двух воспитателей. Это окажет влияние на расходы на зарплату персонала. Увеличение налогов при этом будет проходить скачком.

#### **4.6. Контроль над бюджетом**

**Контроль за соблюдением бюджета** — это важная функция финансового управления. Если этого не делать, то по ходу работ могут возникнуть такие ситуации, которые способны привести к осложнениям в работе некоммерческих

организаций, а в некоторых случаях даже представлять угрозу для успешного выполнения их программ и проектов. Контролю подлежат как расходы по всем статьям, так и какие-либо определенные этапы и статьи финансовой деятельности:

1) суммы, поступающие на счет некоммерческой организации, и своевременность их поступления;

2) объем расходов по обеспечению выполнения программ или проектов, своевременность расходов;

3) выполнение текущих платежей, обеспечивающих деятельность некоммерческих организаций;

4) поступление, выполнение платежей по работам и услугам согласно договору;

5) поступления и расходы, которые не были запланированы.

Для того чтобы уложиться в бюджетный план, необходимо иметь в виду такие понятия, как цены на товары и услуги, инфляция, налоги, которые тоже с течением времени меняются. Под особым контролем должно находиться согласование денежных потоков. Это нужно для того, чтобы какой-нибудь из проектов не остался вдруг без средств (например, если не осуществлять контроль, то сложности могут возникнуть при сбое графика финансирования, при возникновении непредвиденных расходов или же при превышении запланированных расходов). Уже осуществленное финансовое планирование также нуждается во внимании, ведь в его процессе могли возникнуть недочеты или быть допущены ошибки, которые при своевременном выявлении и придется по ходу дела ликвидировать, параллельно корректируя планы.

**В качестве контролирующего инструмента выступают:**

1) бюджеты, которые разработаны при выполнении финансового планирования, утвержденные главой организации;

2) краткосрочный бюджет наличных средств, которые

имеются в кассе некоммерческой организации, а также на ее счете в банке. Данный бюджет постоянно разрабатывается специально для осуществления контроля, причем составляется, как правило, на месяц вперед. Его основная функция состоит в своевременном обеспечении регулярных выплат.

При планировании наличных средств следует помнить, что когда происходит задержка поступлений или появляются непредвиденные расходы, то на этот случай организация должна располагать суммой, в несколько раз превышающей ежемесячные регулярные выплаты (за коммуникации, за аренду, на командировку и зарплату и т. д.).

Руководители проектов контролируют выполнение бюджета данных проектов. Выполнение сводного бюджета НКО контролируют руководители самой организации. Но и в том и в другом случае ответственным участником является бухгалтер.

Осуществлять контроль необходимо постоянно и своевременно, а не тогда, когда составляется отчет об уже реализованной деятельности. Это поможет избежать неприятных моментов. В случае обнаружения какого-либо несоблюдения бюджета можно будет в оперативном порядке принять необходимые меры финансового управления для исправления сложившейся ситуации. К примеру, в этом случае можно найти дополнительные средства, сократить расходы, осуществить переброску сэкономленных средств с одной статьи расходов на другую (туда, где их не хватает) или же по возможности перебросить их с проекта на проект.

## **Глава 5. Бухгалтерский учет и отчетность в некоммерческих организациях**

### **5.1. Общие организационные вопросы, связанные с**

## **ведением бухгалтерского учета**

Все организации независимо от их организационно-правовой формы и видов деятельности обязаны вести бухгалтерский учет хозяйственных операций. Не являются исключением и некоммерческие организации. Некоммерческие организации, находящиеся на территории Российской Федерации, подпадают под действие Федерального закона «О бухгалтерском учете» (п. 1 ст. 4 Закона).

Основная цель правового регулирования бухгалтерского учета некоммерческих организаций заключается в следующем:

1) обеспечение соблюдения единообразия ведения учета обязательств, хозяйственных операций и имущества организации;

2) обеспечение всех заинтересованных пользователей правом доступа к информации, дающей полное и объективное представление о финансовом положении и результатах деятельности хозяйствующего субъекта.

Согласно п. 1 ст. 32 Федерального закона «О некоммерческих организациях» некоммерческая организация ведет бухгалтерский учет и статистическую отчетность в порядке, установленном законодательством РФ.

Систему правового регулирования бухгалтерского учета некоммерческих организаций в РФ можно разделить на 4 уровня.

**Первый уровень** составляют законодательные акты:

- 1) Гражданский кодекс РФ;
- 2) указы Президента РФ;
- 3) постановления Правительства РФ, прямо или косвенно регулирующие порядок ведения финансового учета в организациях;

4) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н;

5) Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

**Второй уровень** составляют положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), устанавливающие принципы, основные правила ведения бухгалтерского учета, а также составления и представления бухгалтерской отчетности. Порядок ведения бухгалтерского учета некоммерческими организациями регулируют следующие документы:

1) Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н);

2) Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 (утв. приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н);

3) Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н);

4) Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н);

5) Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н);

6) Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н);

7) Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н);

8) Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 (утв. приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н);

9) Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 (утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н).

**Третий уровень** правового регулирования бухгалтерского учета некоммерческих организаций составляют:

1) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94);

2) методические рекомендации (инструкции, указания и другие документы) по учету имущества, затрат, составлению отчетности, которые утверждаются Минфином РФ.

**Четвертый уровень** — это рабочие документы организации, в состав которых входят:

1) положение об учетной политике организации (определяет способы и методы учета и оценки активов и пассивов, включает рабочий план счетов, составляемый на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций);

2) рабочие документы по организации учета отдельных видов активов, затрат, собственного капитала и обязательств, иные документы, определяющие, в частности, порядок организации первичного учета и документооборота. Особенности организации и ведения учета на конкретном предприятии (конкретной организации) определяются рабочими документами самого предприятия (организации).

В своей практической деятельности некоммерческие организации руководствуются законодательными актами РФ, методическими рекомендациями, методическими указаниями, положениями по вопросам бухгалтерского учета, а также условиями договоров с инвесторами и другими участниками отношений.

При исчислении и уплате налогов **некоммерческие организации руководствуются:**



- 1) НК РФ;
- 2) методическими рекомендациями Министерства по налогам и сборам РФ по применению НК РФ;
- 3) иными законодательными актами по налогообложению;
- 4) нормативными документами, устанавливающими порядок заполнения налоговых деклараций и их предоставления.

Совершенно необходимо постоянно отслеживать изменения в соответствующих областях законодательства и руководствоваться в своей деятельности только актуальными версиями законодательных актов, методических указаний, рекомендаций и т.д.

Обратите внимание, что действие следующих положений по бухгалтерскому учету **не распространяется на некоммерческие организации:**

- 1) Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 (утв. приказом Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 56н);

- 2) Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008 (утв. приказом Минфина РФ от 29.04.2008 г. № 48н);

- 3) Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 (утв. приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. №1 53н);

- 4) Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010» (утв. приказом Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 143н);

- 5) Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010» (утв. приказом Минфина РФ 13.12.2010 г. № 167н).

Согласно ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» **бухгалтерский учет** — упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном

выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

**Основными задачами бухгалтерского учета являются:**

1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

2) обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

В некоммерческих организациях внутренние пользователи бухгалтерской информации уделяют большое внимание информации об объемах выделенных ассигнований, их структуре и направлениях использования, и меньшее внимание — данным о структуре активов и финансовой устойчивости организации.

В коммерческих организациях главной задачей бухгалтерского учета является формирование финансового результата в интересах самой организации, в некоммерческих организациях **главной задачей бухгалтерского учета является** учет и контроль за целевыми поступлениями и их использованием.

Если некоммерческая организация осуществляет предпринимательскую деятельность, то необходимо организовать ведение раздельного учета доходов (расходов) по предпринимательской деятельности и целевых доходов (расходов).

**Основная цель некоммерческих организаций** при осуществлении ими уставной деятельности заключается в полном и своевременном выполнении задач, для достижения которых они созданы.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности (п. 2 ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

В зависимости от экономического содержания все объекты бухгалтерского учета можно подразделить **на 3 основные группы.**

**1-я группа. Активы организации**

**Активы организации** — это все имущество, которое принадлежит организации на правах собственности, владения или пользования (включая задолженность юридических и физических лиц, а так же финансовые вложения). Активы некоммерческой организации могут применяться как в уставной деятельности, так и в производственной, торговой и предпринимательской деятельности. В некоммерческих организациях уставная деятельность обычно связана с осуществлением расходов на непроизводственные цели.

Активы подразделяются на оборотные, участвующие в одном производственном цикле, и внеоборотные (долгосрочные). К оборотным активам относятся, в частности, дебиторская задолженность, независимо от предполагаемого срока ее погашения, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства). К внеоборотным активам относятся, в том числе, основные средства и долгосрочные финансовые вложения.

**2-я группа. Пассивы организации**

**Пассивы организации** — это источники приобретения активов организации, которые включают в себя заемные и собственные средства.

В основу собственных средств некоммерческих организаций заложены суммы от создания организации в качестве вкладов в уставный фонд или во время ее функционирования (членские взносы, средства целевого финансирования и т. п.).

Заемные средства — это обязательства организации, состоящие из долгосрочных и краткосрочных обязательств. Некоммерческие организации практически не используют заемные средства.

### **3-я группа. Хозяйственные операции**

**Хозяйственные операции некоммерческих организаций** — это движение пассивов и активов в ходе осуществления их уставной и предпринимательской деятельности.

В соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в некоммерческих организациях отдельные виды обязательств и имущества также могут являться объектами бухгалтерского учета (но только в том случае, если некоммерческая организация осуществляет предпринимательскую деятельность в соответствии с законодательством).

Например, в составе активов организации к таким объектам будут относиться объекты незавершенного производства, а в составе пассивов организации — займы и кредиты.

Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций как единая и целостная система данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности составляется на основе данных бухгалтерского учета.

В соответствии со ст. 32 Федерального закона «О некоммерческих организациях» некоммерческая организация

предоставляет информацию о своей деятельности органам государственной статистики и налоговым органам, учредителям и иным лицам в соответствии с законодательством РФ и учредительными документами некоммерческой организации.

При представлении информации к коммерческой тайне не могут быть отнесены следующие сведения:

- 1) о размерах и структурах доходов некоммерческой организации;
- 2) о размерах и составе имущества некоммерческой организации;
- 3) о расходах;
- 4) о численности и составе работников;
- 5) об оплате труда работников;
- 6) об использовании безвозмездного труда граждан.

Начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 год вступил в силу приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н. Абзацем вторым подпункта «б» пункта 4 данного приказа некоммерческим организациям, за исключением общественных организаций (объединений), не осуществляющим предпринимательской деятельности и не имеющим кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), рекомендовано применять форму отчета о целевом использовании полученных средств (форма по ОКУД 0710006) при формировании соответствующих пояснений. Применявшийся до этого периода приказ Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» признан утратившим силу (см. приказ Минфина РФ от 22.09.2010 г. № 108н).

В отчете о целевом использовании полученных средств некоммерческие организации указывают данные:

- 1) об остатках средств на начало отчетного года
- 2) о поступлении средств в течение отчетного периода, в т.ч. вступительных взносов, членских взносов, целевых взносов, добровольных имущественных взносов и

пожертвований, прибыли от предпринимательской деятельности организации, прочих поступлений;

3) об использовании средств в течение отчетного периода, в том числе расходов на целевые мероприятия, а также расходов на содержание аппарата управления;

4) об остатках средств на конец отчетного периода.

Если расходы, произведенные в течение отчетного периода (с учетом остатка на начало периода), превысили имеющиеся целевые средства, то разность указывается по статье «Остаток средств на конец отчетного года» в круглых скобках, а в Бухгалтерском балансе (форма № 1) — в составе прочих оборотных активов.

Необходимо учитывать, что существуют некоммерческие организации, которые имеют право не представлять бухгалтерскую отчетность (например, религиозные организации). Религиозные организации при возникновении объектов налогообложения обязаны представлять бухгалтерскую отчетность в налоговые органы (ст. 23 НК РФ).

Приказ Минфина от 02.07.2010 г. № 66н РФ «О формах бухгалтерской отчетности» позволяет организациям самостоятельно определять детализацию по статьям утвержденных данным приказом отчетов. Организация так же имеет право предоставлять самостоятельно разработанные пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, оформленные в табличной и (или) текстовой форме. Содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом «Примера оформления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках» (приложение № 3 к приказу).

В соответствии с законодательством бухгалтерский учет в некоммерческой организации должен вестись на основании учетной политики, сформированной в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Вновь созданная организация, организация, возникшая в результате реорганизации, оформляет избранную учетную политику не

позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Согласно ПБУ 1/2008 учетная политика организации утверждается руководителем предприятия. При этом обязательно утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- способы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;

Особое внимание при формировании учетной политики некоммерческой организации необходимо уделить способам ведения бухгалтерского учета, которые будут применяться в данной организации (в том случае, если в соответствии с законодательством существует несколько вариантов ведения бухгалтерского учета).

В соответствии с п. 1 ст. 3 Федерального закона «О некоммерческих организациях» некоммерческая организация должна иметь самостоятельный баланс или смету.

Смета должна утверждаться высшим органом управления организации. При наличии у некоммерческой организации нескольких целевых программ смета должна быть составлена по каждой целевой программе. Отчет об исполнении сметы некоммерческие организации обязаны представлять при

исполнении каждой целевой программы, а также по окончании отчетного периода.

Так как унифицированной формы сметы доходов и расходов не существует, организация самостоятельно устанавливает перечень статей сметы и их содержание, а также размер доходов и расходов по каждой статье сметы. При необходимости некоммерческая организация имеет право корректировать свои сметы, предварительно согласовав корректировки с жертвователями, грантодателями, членами и участниками организации.

При составлении сметы необходимо учитывать, что каждая строка сметы (как доходная, так и расходная) должна быть документально подтверждена либо оправдательным документом, либо соответствующим расчетом.

## **5.2. Учет поступления средств на основную деятельность НКО и их использования**

В соответствии со ст. 26 Федерального закона «О некоммерческих организациях» основными источниками финансирования некоммерческих организаций являются:

- 1) регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов);
- 2) добровольные имущественные взносы и пожертвования;
- 3) выручка от реализации товаров, работ, услуг;
- 4) дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам;
- 5) доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации;
- 6) другие не запрещенные законом поступления.

Необходимо учитывать, что законодательно могут устанавливаться ограничения на источники доходов некоммерческих организаций отдельных видов, а с 1 января



2012 года и отдельных типов в части учреждений.

Взносы учредителей не могут иметь постоянную величину, поскольку они возникают только при создании некоммерческой организации (либо при увеличении уставного фонда некоммерческой организации).

Вступительные взносы могут поступать в некоммерческую организацию в течение всего срока деятельности. Спланировать данный вид дохода очень сложно, но возможно при наличии в организации хороших аналитиков.

Поступления членских взносов могут существенно колебаться в течение года, так как может меняться состав членов некоммерческой организации.

Объемы и сроки регулярных поступлений от учредителей, участников и членов некоммерческих организаций возможно прогнозировать, исходя из того, что порядок указанных поступлений определяется учредительными документами данной организации.

Спрогнозировать поступление добровольных пожертвований юридических и физических лиц возможно достаточно точно, так как добровольные пожертвования чаще всего являются источником финансирования различных целевых программ. Однако это возможно, как правило, при наличии достоверной и подтвержденной жертвователем информации о намерении осуществить пожертвование. Необходимо учитывать, что при ошибочном прогнозе поступлений в виде пожертвований некоммерческая организация будет вынуждена выполнять только те мероприятия, которые обеспечены необходимыми средствами.

Целевое финансирование чаще всего поступает от учредителей некоммерческих организаций. Но возможно поступление средств целевого финансирования и из других источников, например, при участии некоммерческой организации в государственных программах, финансируемых из госбюджета.

Доходы от предпринимательской деятельности возникают в тех некоммерческих организациях, которые осуществляют предпринимательскую деятельность. При этом полученная прибыль может быть направлена исключительно на уставные цели и не подлежит распределению между учредителями (участниками, членами) некоммерческой организации.

Учет поступающих средств осуществляется по счету 86 «Целевое финансирование», применяемому для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др. Помните, что расход целевых поступлений должен производиться только в строгом соответствии с целями и задачами некоммерческой организации.

На практике некоммерческие организации при использовании счета 86 могут применять два способа: кассовый метод учета поступлений денежных средств и метод начислений.

Метод начислений может быть применен только в том случае, если существует твердая уверенность в получении субсидий и организация удовлетворяет условиям выдачи субсидий.

Если предприятие на отчетную дату обладает информацией, которая свидетельствует о выделении средств организации из определенного источника, то при использовании счета 86 «Целевое финансирование» можно применять метод начисления.

Необходимо помнить, что применение кассового метода или метода начислений закрепляется в учетной политике организации и не может применяться произвольно, в зависимости от ситуации, без внесения изменений в учетную политику организации.

По кредиту счета 86 «Целевое финансирование» отражается поступление целевых средств, а списание средств,

потраченных на благотворительные программы, на покрытие затрат по содержанию некоммерческой организации, — по дебету.

Если организация располагает достоверными сведениями о том, что средства целевого финансирования будут получены, то в этом случае дебетуется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредитуется счет 86 «Целевое финансирование». После того как денежные средства будут получены, дебетуются счета учета активов и кредитуется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 86 открывают субсчета второго и третьего порядка в зависимости от специфики осуществления организацией основной деятельности. При этом субсчета одного уровня (как правило, второго) предназначены для детального отражения поступивших сумм по источникам поступления, а другого уровня (как правило, третьего) — для отражения операций по списанию сумм целевого финансирования по выполняемым программам. Виды субконто, открываемые для каждого субсчета, зависят от желаемой степени детализации бухгалтерских операций. Стоит иметь в виду, что чем подробней ведется аналитика по счетам, тем, в итоге, удобнее обработка данных по бухгалтерским операциям и проще, достовернее осуществляется анализ финансово-хозяйственной деятельности организации.

Доходы от предпринимательской деятельности, полученные некоммерческой организацией, также должны зачисляться на счет 86. Это связано с тем, что в соответствии с российским законодательством доходы от предпринимательской деятельности должны направляться на финансирование уставной деятельности некоммерческих организаций.

Если средства целевого финансирования направляются на содержание некоммерческой организации, то бухгалтером

составляется следующая проводка:

Дебет счета 86 «Целевое финансирование»,

Кредит счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы».

В некоммерческих организациях счет 26 «Общехозяйственные расходы» используется для обобщения информации о произведенных хозяйственных, административных и прочих расходах, которые не относятся к конкретному целевому мероприятию или конкретной программе. Обратите внимание: списание аккумулированных на счете 26 затрат следует производить ежемесячно, распределяя по сметам все расходы. В данном случае возможно применение одного из вариантов:

1) списать в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование» распределенные суммы общехозяйственных расходов (по субсчетам третьего порядка);

2) распределять суммы расходов между отдельными программами и списывать расходы на субсчета, открытые к счету 20 «Основное производство».

Общехозяйственные расходы некоммерческих организаций могут осуществляться за счет различных видов доходов, в том числе и за счет средств целевого финансирования. В этом случае должно быть оговорено, какая доля целевых средств может быть направлена на общехозяйственные расходы. Но возможны ситуации, когда целевыми поступлениями финансируются только прямые расходы.

Счет 20 «Основное производство» применяется для формирования данных о сумме затрат по отдельным программам (например, социальным). Также к счету 20 должны быть открыты субсчета в соответствии с выполняемыми программами. Если некоммерческая организация осуществляет и предпринимательскую деятельность, то часть расходов на предпринимательскую деятельность может финансироваться средствами участников

и жертвователями.

В связи с этим к счету 20 необходимо открыть субсчета двух уровней:

1) на втором уровне производится распределение затрат между некоммерческой и предпринимательской деятельностью,

2) на третьем уровне производится распределение затрат непосредственно по открытым программам.

### **5.3. Учет наличных денежных средств и операций на расчетном и валютном счетах**

Денежные средства некоммерческих организаций могут находиться в кассе в виде наличных денег и денежных документов, на расчетных, специальных и валютных счетах в кредитных организациях (банках). При этом синтетический учет движения денежных средств ведется на следующих активных денежных счетах:

Счет 50 «Касса»;

Счет 51 «Расчетные счета»;

Счет 52 «Валютные счета»;

Счет 55 «Специальные счета в банках»;

Счет 57 «Переводы в пути».

Согласно Указу Президента РФ от 14.06.1992 г. № 622 «О дополнительных мерах по ограничению налично-денежного обращения» все организации независимо от своей организационно-правовой формы обязаны хранить денежные средства в учреждениях банка.

Для приема, хранения наличных денег и денежных документов и осуществления расчетов наличными организация должна иметь кассу, а соответствующие операции называются кассовыми. Наличные деньги из касс банков выдаются организациям с их счетов по денежным чекам в случаях, предусмотренных законодательством и

банковскими правилами. При этом наличные деньги, полученные в кассу некоммерческой организации из банка, расходуются только на цели, указанные в чеке, на которые они получены (на заработную плату, операционные или хозяйственные нужды, командировочные расходы и т. д.).

Для осуществления кассовых операций некоммерческие организации обязаны иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме. Организации могут иметь в своей кассе наличные деньги только в пределах лимита остатка наличных денег в кассе, которые устанавливаются банками по согласованию с руководителями этих организаций. Исключение составляют только те денежные средства, которые были взяты в банке для выплаты заработной платы, пособий по социальному страхованию, пенсий и стипендий. В сроки, установленные для указанных выплат, допускается превышение лимита наличных денежных средств в кассе организации, но не более трех рабочих дней, считая день получения денежных средств в банке.

Некоммерческая организация, имеющая постоянную денежную выручку, может по согласованию с банком расходовать ее на выплату зарплаты, выплату социально-трудовых льгот и др. Но накапливать в кассах наличные деньги сверх установленных норм для предстоящих расходов некоммерческие организации не должны, а вся денежная наличность сверх лимита должна быть сдана в обслуживающий банк.

Прием наличных денег кассой организации производится по приходным ордерам, а выдача — по расходным кассовым ордерам или по другим документам (платежным ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с последующим наложением на эти документы по их закрытии штампа (заменяющего расходный кассовый ордер) с реквизитами расходного кассового ордера.

Приходные и расходные кассовые ордера после получения или выдачи по ним денег подписываются

кассиром, а на приложенные к ним документы проставляются штампы с надписью «Оплачено».

Согласно Порядку ведения кассовых операций в Российской Федерации (утв. решением Совета Директоров ЦБР 22.10.1993 г. № 40) оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий производятся кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям. На практике, если выплаты носят единичный характер, допустимо производить их по расходно-кассовому ордеру.

Все поступления и выдачи наличных денег организации учитываются в кассовой книге. В кассе, кроме денежных средств, хранятся и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты, оплаченные путевки в дома отдыха и т. п.).

Если некоммерческая организация внесла в кассу кредитной организации или сберегательную кассу денежные средства для зачисления на расчетный или иной счет, но денежные средства еще не зачислены по назначению, то денежные средства будут учитываться на счете 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия на учет по счету 57 сумм считаются квитанции кредитных организаций, сберегательных касс, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и т. п.

При осуществлении некоммерческой организацией наличных денежных расчетов и расчетов с использованием платежных карт при осуществлении продажи товаров, выполнении работ и оказании услуг должна использоваться контрольно-кассовая техника (ККТ), зарегистрированная в налоговом органе по местонахождению организации. Обратите внимание, что наличные денежные расчеты без применения ККТ допускаются в случаях оказания услуг населению с выдачей квитанций, билетов, проездных документов, путевок, талонов или других приравненных к кассовым чекам бланков строгой отчетности.

Некоммерческие организации могут иметь расчетные и специальные (бюджетные, депозитные, аккредитивные и др.) счета в кредитных организациях, открываемые на основании договора банковского счета. Расчетный счет предназначен для расчетов по основной деятельности организации, и на нем сосредоточиваются свободные денежные средства, поступления за реализованную продукцию, с него же производятся почти все платежи организации.

Обратите внимание, что действующее законодательство не ограничивает количество расчетных счетов, которые могут быть открыты в любой кредитной организации.

Выдача денег, а также безналичные перечисления со счета 51 «Расчетные счета» осуществляются или на основании распоряжения организации-владельца, или с ее согласия (акцепта). Законодательством определены случаи, когда кредитная организация может произвести бесспорное (безакцептное) списание денежных средств с расчетного счета (например, на основании исполнительных документов).

Прием и выдача наличных денег с расчетного счета производятся кредитной организацией на основании следующих документов:

1) объявления на взнос наличными. Оно выписывается при внесении наличных денег на расчетный счет. После получения денег плательщику выдается квитанция как оправдательный документ;

2) чека. Чек является приказом организации о выдаче с ее расчетного счета указанной в чеке суммы наличных денег.

Безналичные расчеты через расчетный счет организации могут производиться в различных формах. Согласно ст. 862 ГК РФ допускаются следующие основные формы расчетов:

- 1) платежными поручениями;
- 2) по аккредитиву;
- 3) чеками;
- 4) по инкассо;
- 5) иные формы, предусмотренных законом.



Если банк ошибочно зачислил на расчетный счет некоммерческой организации (или списал с него) определенную сумму, то она принимается к учету на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»).

Бухгалтерский учет наличия и движения денежных средств в российской и иностранных валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, ведут на счете 55 «Специальные счета в банках». Зачисление денежных средств в аккредитивы отражают по дебету субсчета 55-1 «Аккредитивы», а по кредиту — их списание по мере использования (согласно выпискам кредитной организации) или возврат неиспользованных средств. Аналитический учет по субсчету 55-1 ведут по каждому выставленному аккредитиву.

На субсчете 55-2 «Чековые книжки» учитывают движение денежных средств, находящихся в чековых книжках. Депонирование средств при выдаче чековых книжек отражают по дебету счета 55-2, а списание сумм по мере оплаты выданных чеков и сумм по возвращенным в банк неиспользованным чекам отражают по кредиту счета.

На субсчете 55-3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Приведенная выше нумерация субсчетов является рекомендованной, однако организации могут варьировать ее по собственному усмотрению, что не является нарушением. Так, если организация не производит операций с аккредитивами, субсчет 55-1 может быть, например, «Чековые книжки».

Некоммерческие организации могут открывать специальные карточные счета в кредитных организациях как в рублях, так и в валюте для оплаты своих расходов с помощью корпоративных банковских карт, держателями которых

являются работники организации, уполномоченные организацией распоряжаться денежными средствами в пределах установленного лимита.

Для учета операций на валютном счете некоммерческими организациями используется счет 52 «Валютные счета». В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций данный счет необходим для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранной валюте как коммерческих, так и некоммерческих организаций на валютных счетах, открытых на территории РФ. Необходимо помнить, что согласно российскому законодательству бухгалтерский учет на предприятиях и в организациях ведется в российских рублях, поэтому информацию о наличии и движении валютных средств целесообразно отражать в бухгалтерском учете как в иностранной валюте, так и в рублевом эквиваленте.

Чаще всего операции на валютном счете возникают при получении средств от иностранных юридических лиц (например, в качестве благотворительных пожертвований или грантов). Следует обратить внимание на то, что некоммерческие организации могут продавать валюту, зачисляя на счет ее рублевый эквивалент.

Некоммерческие организации должны открыть в банке два валютных счета: транзитный и текущий.

Положительной курсовой разницей в целях применения гл. 25 НК РФ признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств (п. 11 ст. 250 НК РФ).

Отрицательной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в

иностранной валюте обязательств (подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Согласно ПБУ 3/2006 курсовой разницей является разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Фактически существует вида курсовых разниц — возникающие при переоценке валютных активов в связи с изменением курса ЦБ РФ и возникающие при операциях купли-продажи валюты, так как курс валюты, применяемый при сделке купли-продажи, как правило, всегда отличается от курса ЦБ РФ (до 1 января 2007 года — суммовые разницы), но в настоящее время законодательство не делает между ними различий.

#### **5.4. Бухгалтерский учет имущества НКО, предназначенного для длительного использования**

На основании Федерального закона «О некоммерческих организациях» некоммерческая организация может иметь в собственности или в оперативном управлении здания, сооружения, жилищный фонд, оборудование, инвентарь, денежные средства в рублях и иностранной валюте, ценные бумаги и иное имущество. Некоммерческая организация может иметь земельные участки в собственности или на ином праве в соответствии с законодательством РФ.

Согласно ПБУ 6/01 некоммерческая организация принимает объект к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если он предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания

данной некоммерческой организации (в т.ч. в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации), для управленческих нужд некоммерческой организации, а также если выполняются следующие условия:

1) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

2) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

К основным средствам относятся следующие объекты: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги, а также прочие соответствующие объекты. Так же в составе основных средств учитываются капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Законодательство предоставляет организациям право относить объекты, подпадающие под определение основных средств, к материально-производственным запасам, если их стоимость не превышает лимита, установленного в учетной политике организации. Организация устанавливает указанный лимит самостоятельно, однако он не должен превышать 40 000 руб.

**Учет основных средств регулируется следующими нормативными актами:**

1) НК РФ;

2) постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»;

3) Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н).

На основании этих документов некоммерческая организация должна разработать собственную учетную политику.

В некоммерческих организациях оценка и учет имущества аналогичны оценке и учету этого вида активов в организациях, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

При постановке на учет объекты основных средств отражают по первоначальной стоимости. В зависимости от изменения условий использования, влияния внешних факторов, в частности инфляции, объекты основных средств могут переоцениваться.

Следует напомнить, что первоначальная стоимость зависит от способа приобретения объекта, а изменяться может только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, переоценки или частичной ликвидации объектов основных средств. достройки, дооборудования, реконструкции,

Следует отметить, что ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не уточняет, как должны оцениваться объекты основных средств, переданные некоммерческой организации в счет целевого финансирования.

#### **При оценке основных средств определяется:**

1) **первоначальная стоимость.** Согласно ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную

стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации);

2) **балансовая стоимость.** Это первоначальная стоимость основных средств с учетом проведенной переоценки, достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации объектов основных средств;

3) **восстановительная (текущая) стоимость.** В «Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств» под восстановительной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта. Восстановительная (текущая) стоимость возникает, в том, числе, и при переоценке объектов основных средств. Решение о переоценке организация предпринимает самостоятельно. Переоценка производится один раз в год, на конец отчетного года. Однако ПБУ 6/01 говорит о возможности переоценки основных средств только коммерческими организациями. При осуществлении некоммерческой организацией предпринимательской деятельности восстановительная стоимость основных средств определяется в результате переоценки, в ходе которой может увеличиться размер добавочного капитала некоммерческой организации. Поэтому решение о проведении переоценки должно приниматься с учетом мнения всех учредителей и участников и возможных последствий негативных последствий. Кроме того следует учитывать, что если принято решение о переоценке основных средств, переоценку следует проводить ежегодно, так как в противном случае восстановительная (текущая) стоимость основных средств будет существенно отличаться от стоимости, по которой они отражаются в бухгалтерском учете;

4) **ликвидационная стоимость.** Это стоимость объекта, списанного или подлежащего списанию с баланса, с учетом

расходов по демонтажу и с учетом доходов от оприходования материалов, пригодных к дальнейшему использованию.

В соответствии со ст. 17 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете 010 «Износ основных средств» производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом. Проводка делается 1 раз в год — перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Основные средства будут отражаться в балансе по первоначальной стоимости. Это положение применяется в том случае, если некоммерческая организация не осуществляет предпринимательской деятельности.

Ликвидационная стоимость объектов основных средств будет относиться на увеличение расходов (уменьшение доходов).

Независимо от источников поступления объектов основных средств и формы некоммерческой организации для предварительного аккумулирования расходов, которые впоследствии составят инвентарную стоимость объекта, используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Основанием для принятия основных средств к учету является акт приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1).

Для того чтобы зачислить на баланс основные средства, являющиеся объектом недвижимости, некоммерческая организация должна иметь свидетельство о государственной регистрации данных объектов.

Списание объекта с баланса некоммерческой организации производится в следующих случаях:

1) если объект основных средств не используется больше в деятельности организации в связи с полным физическим или моральным износом, повреждением, утратой и т. п.;

2) в результате продажи объекта. При этом полученные суммы за вычетом расходов, связанных с реализацией

объектов основных средств, относятся на увеличение доходов по статье «Прочие доходы».

3) при передаче в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации или паевой фонд;

4) при передаче по договору мены, дарения;

5) внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;

6) выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации;

7) частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;

8) в иных случаях, не противоречащих действующему законодательству.

Доходы, расходы и потери от списания объектов основных средств имеют отражение в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Если объект основных средств списывается по причине физического или морального износа, то остаточная стоимость такого объекта основных средств может списываться за счет добавочного капитала (но только в том случае, если при приобретении объекта источник финансирования был отражен организацией на счете учета добавочного капитала). Таким образом, списание производится за счет средств, которые являлись при приобретении объекта основных средств источником финансирования.

Необходимо уделить внимание учету основных средств при их восстановлении. Под восстановлением объектов основных средств понимаются их ремонт, модернизация и реконструкция. Ремонт основных средств в некоммерческих организациях производится в рамках осуществления уставной деятельности. Сумма расходов на ремонт основных средств списывается за счет источников финансирования.

При восстановлении основных средств первоначальная стоимость увеличивается. А так как восстановление является отдельным целевым мероприятием, то должно



финансироваться отдельно.

Первичные учетные документы принимаются к учету только в том случае, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации (п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

Рассмотрим пример учета основных средств некоммерческими организациями.

### **Пример**

В счет целевого финансирования Автономная некоммерческая организация «Волга» получила компьютеры стоимостью 250 000 руб. При этом расходы по доставке составили 15 000 руб.

В бухгалтерском учете будут составлены следующие проводки (табл. 4).

**Таблица 4**

**Проводки, составленные автономной некоммерческой организации «Волга» по поступлению объектов основных средств**

<b>Проводки</b>	<b>Сумма, руб.</b>	<b>Содержание операции</b>
Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», Кредит счета 86 «Целевое финансирование»	250 000	На сумму поступивших объектов основных средств за счет целевого финансирования программы
Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	250 000	На сумму принятых к учету объектов основных средств

кредиторами»		
Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	15 000	На стоимость услуг по доставке объектов основных средств
Дебет счета 01 «Основные средства», Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»	265 000	Приняты к учету объекты основных средств по первоначальной стоимости

Обратите внимание, что дополнительные расходы, связанные с приобретением объектов основных средств, в данном случае будут оплачиваться за счет целевого финансирования.

### **5.5. Бухгалтерский учет нематериальных активов**

Бухгалтерский учет нематериальных активов ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (утв. приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н).

В соответствии с п. 3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:

1) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем. В частности, объект предназначен для использования в производстве продукции,

при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации;

2) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам;

3) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

4) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

5) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

6) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

7) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Не относятся к объектам нематериальных активов (п. 2 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»):

1) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

2) не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

3) материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности;

4) финансовые вложения.

Обратите внимание: квалификация и способность к труду членов некоммерческой организации, их интеллектуальные и

деловые качества и организационные расходы не являются нематериальными активами.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология) (п. 5 ПБУ 14/2007). К бухгалтерскому учету нематериальный актив принимается по фактической стоимости (первоначальной стоимости).

Согласно п. 10 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» не включаются в расходы на приобретение и создание нематериального актива:

1) возмещаемые суммы налогов (за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ;

2) общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;

3) расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествующих отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного некоммерческой организацией в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, определяется исходя из денежной оценки,

согласованной между учредителями, если иное не предусматривается законодательством. Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного некоммерческой организацией по договору дарения, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы (п. 13 ПБУ 14/2007). Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией (п. 14 ПБУ 14/2007).

Независимо от источника поступления объектов нематериальных активов для предварительного аккумулирования расходов используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В соответствии с п. 24 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» по нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется. В связи с этим положением объекты нематериальных активов будут отражаться в балансе некоммерческих организаций по первоначальной стоимости.

Исключение составят только те нематериальные активы, которые используются некоммерческими организациями при осуществлении предпринимательской деятельности, так как по данным нематериальным активам будет начисляться амортизация одним из способов:

- 1) линейным способом;
- 2) способом уменьшаемого остатка;
- 3) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Учет нематериальных активов, используемых при осуществлении предпринимательской деятельности, и нематериальных активов, предназначенных для

использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации, ведется отдельно.

Согласно п. 25 ПБУ 14/2007 некоммерческая организация должна при принятии нематериальных активов к бухгалтерскому учету определять срок его полезного использования. Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется исходя из следующих факторов:

1) срок действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;

2) ожидаемый срок использования актива, в течение которого организация предполагает использовать его в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

В любом случае срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.

Выбытие нематериального актива имеет место в следующих ситуациях (п. 34 ПБУ 14/2007):

1) прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;

2) передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

3) перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);

4) прекращения использования вследствие морального износа;

5) передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации;

6) передачи по договору мены, дарения;

7) внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;

8) выявления недостачи активов при их инвентаризации;

9) в иных случаях.

Особое внимание необходимо уделить доходам и расходам, получаемым некоммерческими организациями при списании нематериальных активов. Во-первых, доходы и расходы в этом случае будут отражены только в том отчетном периоде, когда были произведены. Во-вторых, они будут отнесены в качестве доходов и расходов на финансовые результаты организации.

Если объекты нематериальных активов были получены во временное пользование, то они будут учитываться пользователем на забалансовом счете. При этом платежи за право пользования будут включаться или в расходы отчетного периода (если платежи носят периодический характер), или как расходы будущих периодов, подлежащие списанию в течение срока действия договора (если платежи производятся в виде фиксированного разового платежа).

## **5.6. Бухгалтерский учет материалов**

Основными нормативными актами, регулирующими порядок ведения бухгалтерского и налогового учета материально-производственных запасов, являются:

1) Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н);

2) Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н);

3) Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Минфина РФ от 26.12.2002 г. № 135н).

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

1) используемые в качестве сырья, материалов и иного при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

2) предназначенные для продажи;

3) используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, так же, как товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

В некоммерческих организациях материально-производственные запасы могут быть использованы:

1) в управленческой деятельности;

2) при осуществлении административных расходов;

3) при осуществлении хозяйственных расходов;

4) при реализации программ и мероприятий, финансируемых за счет целевых средств.

Выбор единицы бухгалтерского учета материально-производственных запасов осуществляется некоммерческой организацией самостоятельно, с учетом обеспечения надлежащего контроля за их наличием и движением.



Единицей учета материально-производственных запасов, в зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования, могут быть:

- 1) номенклатурный номер;
- 2) партия;
- 3) однородная группа;
- 4) другое.

Такое деление лежит в основе построения их синтетического учета. Для этого применяют следующие счета:

10 «Материалы»;

Субсчета, открываемые к этому счету:

Сырье и материалы

Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали

Топливо

Тара и тарные материалы

Запасные части

Прочие материалы

Материалы, переданные в переработку на сторону

Строительные материалы

Инвентарь и хозяйственные принадлежности

Специальная оснастка и специальная одежда на складе

Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации

11 «Животные на выращивании и откорме»;

14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;

Субсчета, открываемые к этому счету:

Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств

Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным активам

Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам.

Кроме того, используют забалансовые счета: 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию» (применяется только организациями-комиссионерами).

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая зависит от способа приобретения МПЗ (п. 5 ПБУ 5/01). Под фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

В соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 к фактическим затратам на приобретение МПЗ относятся:

1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

2) суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;

3) таможенные пошлины;

4) невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы МПЗ;

5) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

6) затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;

7) затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке МПЗ до места их использования, если они не включены в цену МПЗ, установленную договором;

8) затраты по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

9) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

При невозможности установить стоимость активов стоимость МПЗ определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы.

Чаще всего в некоммерческие организации материалы поступают либо как имущество, переданное в счет целевого финансирования, либо посредством их приобретения за плату.

Некоммерческие организации имеют право относить затраты, связанные с приобретением или изготовлением материалов, либо в дебет счета 10 «Материалы», либо в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». При этом счет 15 играет роль калькуляционного счета, так как на нем аккумулируются затраты для их последующего распределения.

Счет 15 целесообразно применять, если некоммерческая организация использует обширную номенклатуру материально-производственных запасов и осуществляет большое количество операций, связанных с поступлением МПЗ.

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» может применяться в формировании фактической себестоимости материалов, если они учитывались на счете 10 по учетным ценам. Как правило, счета 15 и 16 применяются одновременно.

Если материалы поступили в порядке целевого финансирования (для использования при осуществлении целевых программ или отдельных мероприятий), то составляются проводки:

**Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,**

**Кредит счета 86 «Целевое финансирование»** — на сумму стоимости материалов, подлежащих получению в счет целевого финансирования;

**Дебет счетов 10 (15),**

**Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** — на сумму стоимости фактически полученных материалов по согласованной оценке.

Выбытие материалов может происходить как:

1) отпуск для использования в уставной деятельности некоммерческой организации;

2) использование материалов при реализации готовой продукции;

3) реализация материалов (как правило, не используемых на производственные и управленческие цели);

4) использование материалов в управленческой деятельности и при осуществлении прочих общехозяйственных расходов.

В соответствии с ПБУ 5/01 при отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих методов:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО).

В соответствии с приказом Минфина РФ от 26.03.2007 г. № 26н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету» из перечня методов оценки запасов, при помощи которых производится определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, исключается метод ЛИФО (по себестоимости последних по времени приобретений). Это положение применяется с 2008 г. Необходимо отметить, что метод ЛИФО не исключен из НК РФ и может применяться для целей налогового учета.

Применение одного из методов производится в течение отчетного года. При выборе метода оценки материально-производственных запасов необходимо учитывать, что наиболее традиционным для бухгалтерского учета является метод оценки по средней себестоимости и для данного метода разработаны формы учетных регистров, как основных, так и дополнительных.

В учетной политике некоммерческой организации, которая осуществляет предпринимательскую деятельность, должен быть указан метод оценки списываемых материалов.

## **5.7. Особенности организации труда и его оплаты в НКО**

Согласно ст. 129 ТК РФ заработная плата (**оплата труда работника**) — вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и

условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Системы оплаты труда и порядок выплаты по заработной плате некоммерческих организаций устанавливаются не только федеральными законами, приказами, постановлениями, но и коллективными и трудовыми договорами и соглашениями. Следует обратить внимание на то, что условия оплаты труда, предусмотренные коллективным или трудовым договором, не могут быть ухудшены по сравнению с положениями, указанными в ТК РФ, и требованиями нормативных актов в сфере оплаты труда.

Государство, являясь участником трудовых отношений, согласно ст. 130 ТК РФ устанавливает и гарантирует:

- 1) величину минимального размера оплаты труда в РФ;
- 2) меры, обеспечивающие повышение уровня реального содержания заработной платы;
- 3) ограничение перечня оснований и размеров удержаний из заработной платы по распоряжению работодателя, а также размеров налогообложения доходов от заработной платы;
- 4) ограничение оплаты труда в натуральной форме;
- 5) обеспечение получения работником заработной платы в случае прекращения деятельности работодателя и его неплатежеспособности в соответствии с федеральными законами;
- 6) федеральный государственный надзор за соблюдением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, включающий в себя проведение проверок полноты и своевременности

выплаты заработной платы и реализации государственных гарантий по оплате труда;

7) ответственность работодателей за нарушение требований, установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективными договорами, соглашениями;

8) сроки и очередность выплаты заработной платы.

Основные системы оплаты труда, которые применяются некоммерческими организациями:

1) тарифная система оплаты труда.

В соответствии со ст. 143 ТК РФ тарифные системы — системы оплаты труда, основанные на тарифной системе дифференциации заработной платы работников различных категорий.

Тарифная система дифференциации заработной платы работников различных категорий включает в себя: тарифные ставки, оклады (должностные оклады), тарифную сетку и тарифные коэффициенты.

Тарифная сетка — совокупность тарифных разрядов работ (профессий, должностей), определенных в зависимости от сложности работ и требований к квалификации работников с помощью тарифных коэффициентов.

Тарифный разряд — величина, отражающая сложность труда и уровень квалификации работника.

Основными формами оплаты труда при тарифной системе являются повременная, сдельная и аккордная. При повременной оплате труда оплачивается количество отработанного времени в соответствии с тарифной ставкой или должностным окладом, а при сдельной — количество произведенной продукции. Аккордная система оплаты труда представляет из себя организацию заработной платы, при которой заработок работника или группы работников определяется за весь объем выполняемой работы. Аккордная система оплаты труда может дополняться условиями

премирования. Размер заработка при аккордной системе определяется на основе договора работника и работодателя или рассчитывается на основе расценок.

## 2) бестарифная система оплаты труда.

В данном случае заработок работника зависит от конечных результатов работы всего коллектива. Доля работника от общей оплаты устанавливается по квалификационному коэффициенту и коэффициенту трудового участия. Кроме того, оплата труда может устанавливаться в виде доли от дохода предприятия либо определенного процента от выручки.

За основу исчисления заработной платы в некоммерческих организациях принимается размер минимальной заработной платы, устанавливаемый Федеральным законом от 19.06.2000 г. № 82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» (с 01.06.2011 г. минимальный размер оплаты труда составляет 4 611 руб.). Соответственно, ниже этого уровня не может оплачиваться труд работников, отработавших за месяц норму рабочего времени и выполнивших нормы труда. Руководитель и бухгалтер некоммерческой организации должны учитывать, что при определении уровня минимальной заработной платы работника организации не должны включаться доплаты, премии и другие поощрительные выплаты или компенсационные и социальные выплаты.

Минимально допустимый уровень заработной платы сотрудника будет рассчитываться пропорционально количеству отработанного времени в том случае, если сотрудник отработал отчетный месяц не полностью.

Следует обратить внимание на то, что некоммерческие организации имеют право самостоятельно разрабатывать и утверждать формы и системы оплаты труда.

В некоммерческих организациях оплата труда привлеченных лиц в основном осуществляется на повременной основе, при этом минимальный размер часовой



тарифной ставки определяется исходя из минимальной заработной платы и среднемесячной продолжительности рабочего времени (среднемесячного фонда рабочего времени). Обратите внимание, что величина фонда оплаты труда привлеченных лиц не может превышать произведения полного фонда времени работы привлеченных лиц в часах (днях) на нормативную почасовую оплату, определяемую делением нормативной оплаты труда на нормативный фонд рабочего времени в часах (днях). С целью дифференциации оплаты труда в некоммерческой организации разрабатывается и применяется система должностных окладов руководителей и других служащих организации, при этом размер оплаты труда определяется трудовым договором.

Несмотря на большую социальную значимость результатов труда работников некоммерческих организаций, часто ненормированный рабочий график соответствует достаточно низкому уровню оплаты их труда. В связи с этим возникает необходимость мотивации работников этих организаций к эффективному труду. Одной из форм мотивации является выплата премий и вознаграждений. Премирование работников некоммерческой организации происходит по решению учредителей некоммерческой организации из средств собственных фондов оплаты труда.

Право на ежегодный оплачиваемый отпуск имеют и работники некоммерческих организаций. Если работник заключил трудовой договор на срок до 2 месяцев, то отпуск предоставляется пропорционально отработанному времени из расчета 2 рабочих дня за каждый отработанный месяц (ст. 291 ТК РФ). Порядок предоставления основных и дополнительных отпусков, порядок расчета среднего заработка для начисления отпускных, а также порядок расчета выходного пособия при увольнении регламентируются ТК РФ.

Необходимо отметить, что в соответствии с главой 23 НК РФ заработная плата работников некоммерческих

организаций подлежит обложению налогом на доходы физических лиц. Также некоммерческие организации должны уплачивать так называемые «зарплатные налоги»: в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование.

На счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в некоммерческих организациях ведется синтетический учет расчетов по оплате труда. При этом по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражают следующие суммы:

- 1) суммы начисленной заработной платы за отработанное время;
- 2) суммы начисленной заработной платы за неотработанное время;
- 3) суммы пособий по временной нетрудоспособности;
- 4) суммы премий;
- 5) другие выплаты за счет средств внебюджетных социальных фондов.

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» учитываются выплаты заработной платы и премий, сумма удержанного в бюджет налога на доходы физических лиц, суммы за причиненный материальный ущерб, суммы в погашение задолженности по выданным займам, своевременно не возвращенные подотчетными лицами авансы, по исполнительным документам в пользу различных юридических и физических лиц. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность рабочим по заработной плате.

## **5.8.            Предпринимательская            деятельность некоммерческих            организаций            и            ее            правовое регулирование**

Некоммерческие организации на основании п. 1 ст. 24 Федерального закона «О некоммерческих организациях» вправе осуществлять один или несколько видов деятельности, не запрещенные действующим законодательством и соответствующие целям деятельности некоммерческой организации, которые предусмотрены ее учредительными документами. Российское законодательство может устанавливать ограничения на виды деятельности, которыми вправе заниматься некоммерческие организации отдельных видов, а в части учреждений, в том числе, отдельных типов. Кроме того, отдельные виды деятельности, перечень которых определяется законодательством, могут осуществляться некоммерческими организациями только на основании специальных разрешений (лицензий).

Согласно п. 1 ст. 6 Федерального закона «О некоммерческих организациях», общественные и религиозные организации вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, соответствующую целям, для достижения которых они созданы. Статья 50 ГК РФ так же предоставляет некоммерческим организациям право осуществлять предпринимательскую деятельность, но лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям. Пункт 2 статьи 24 Федерального закона «О некоммерческих организациях» уточняет так же, что именно признается предпринимательской деятельностью. Некоммерческая организация может осуществлять предпринимательскую и иную приносящую доход деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых она создана и соответствует указанным целям, при условии, что

такая деятельность указана в его учредительных документах. Такой деятельностью признаются приносящее прибыль производство товаров и услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации, а также приобретение и реализация ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в хозяйственных обществах и участие в товариществах на вере в качестве вкладчика.

Законодательством Российской Федерации могут устанавливаться ограничения на предпринимательскую и иную приносящую доход деятельность некоммерческих организаций отдельных видов, а в части учреждений, в том числе, отдельных типов.

Итак, в чем же сущность предпринимательской деятельности некоммерческих организаций?

В экономической литературе указывается, что предпринимательская деятельность представляет собой систематическую, целенаправленную и самостоятельную деятельность, осуществляемую на свой страх и риск, под свою имущественную ответственность с целью получения прибыли.

Рассмотрим понятие предпринимательской деятельности применительно к некоммерческим организациям.

Итак, право осуществлять предпринимательскую деятельность имеют, с обусловленными законодательством ограничениями, некоммерческие организации, обладающие правами юридического лица.

Как было сказано выше, предпринимательская деятельность осуществляется на свой страх и риск. Предпринимательским риском является риск убытков от предпринимательской деятельности из-за нарушения своих обязательств контрагентами предпринимателя или изменения условий этой деятельности по не зависящим от предпринимателя обстоятельствам, а также риск неполучения ожидаемых доходов. Понятие риска тесно связано с имущественной ответственностью некоммерческой

организации при осуществлении предпринимательской деятельности. Любая некоммерческая организация, являющаяся юридическим лицом, должна иметь в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество.

Как уже отмечалось, конечной целью осуществления предпринимательской деятельности является прибыль. При этом прибыль должна быть направлена на достижение целей создания организации, а не распределяться между членами или участниками некоммерческой организации. Необходимо учитывать, что для коммерческой организации независимо от организационно-правовой формы предпринимательская деятельность должна являться основным видом деятельности, а для некоммерческой организации — вспомогательным. Но на практике бывает сложно определить, является ли деятельность некоммерческой организации предпринимательской или непредпринимательской, так как один и тот же вид деятельности может быть направлен и на получение прибыли, и на достижение целей некоммерческой организации.

Предположим, что целью создания некоммерческой организации является помощь молодым специалистам (выпускникам среднеспециальных и высших учебных заведений) в трудоустройстве и правовой защите. В то же время некоммерческая организация осуществляет свою деятельность и на платной основе, получая прибыль. В данном случае некоммерческая организация реализует как общественную цель (т. е. помощь молодым специалистам), так и предпринимательскую (извлечение прибыли). Выделить, какая из этих целей будет основной, а какая — неосновной, достаточно сложно.

Некоммерческая организация, зарегистрированная на территории РФ, может осуществлять предпринимательскую деятельность по следующим основным направлениям:

1) получение доходов. Некоммерческая организация может приобретать различные ценные бумаги (векселя, акции, депозитные сертификаты), сдавать имущество в аренду, размещать средства на депозитных счетах в банках;

2) осуществление предпринимательской деятельности в форме регистрации хозяйственных обществ и получение доходов от них. Так, некоммерческая организация, являющаяся учредителем хозяйственного общества, будет являться субъектом предпринимательской деятельности с момента регистрации такой организации и по дату ее ликвидации. При этом уставный капитал зарегистрированного общества будет принадлежать полностью или частично некоммерческой организации;

3) реализация товаров, выполнения работ и оказания услуг.

В соответствии со ст. 24 Федерального закона «О некоммерческих организациях» предпринимательской деятельностью признаются:

- 1) производство товаров, выполнение работ и оказание услуг, приносящие прибыль и отвечающие целям создания НКО;
- 2) приобретение и реализация ценных бумаг (кроме бюджетных и казенных учреждений);
- 3) реализация имущественных и неимущественных прав;
- 4) участие в хозяйственных обществах;
- 5) участие в товариществах на вере в качестве вкладчика (кроме бюджетных и казенных учреждений).

Особое внимание также следует уделить тому, какой предпринимательской деятельностью вправе заниматься некоммерческая организация.

Предположим, что целью создания некоммерческой организации является развитие физкультуры и спорта. Но при этом организация осуществляет предпринимательскую деятельность (торговлю табачными изделиями и алкогольной продукцией), а полученную прибыль направляет на поддержку спортсменов, создание спортивных клубов.

Подобная деятельность категорически не соответствует целям, для достижения которых создавалась некоммерческая организация.

Следует отметить, что некоммерческие организации имеют право оказывать 40 видов платных услуг. Перечень видов платной деятельности, разрешенной некоммерческим организациям, утвержден Распоряжением Правительства РФ от 13.09.2007 г. №1227-р и распространяется на некоммерческие организации — собственники целевого капитала, за исключением специализированных организаций.

В соответствии с вышеуказанным Распоряжением некоммерческие организации имеют право вести следующие виды платной деятельности:

- 1) издание книг, брошюр, буклетов и аналогичных публикаций, в том числе книг для слепых;
- 2) издание карт и атласов, в том числе для слепых;
- 3) издание нот, в том числе для слепых;
- 4) издание газет (за исключением рекламных);
- 5) издание журналов и периодических публикаций (за исключение рекламных);
- 5) прочие виды издательской деятельности;
- 6) брошюровочно-переплетную и отделочную деятельность (за исключением отделки отпечатанных бланков, этикеток, рекламной продукции и проспектов);
- 7) производство медикаментов (только в части производства лекарственных средств (лекарств), состоящих из смеси двух и более компонентов для использования в терапевтических или профилактических целях, не расфасованных или расфасованных в виде дозированных лекарственных форм или в упаковке для розничной продажи);
- 8) покупку и продажу собственных нежилых зданий и помещений;
- 9) покупку и продажу земельных участков (только в части собственных земельных участков);

10) сдачу внаем собственного нежилого недвижимого имущества;

11) научные исследования и разработки в области естественных и технических наук;

12) научные исследования и разработки в области общественных и гуманитарных наук;

13) испытания и анализ в научных областях (микробиологии, биохимии, бактериологии и др.);

14) испытания и анализ физических свойств материалов и веществ (прочности, пластичности, электропроводности, радиоактивности) материалов (металлов, пластмасс, тканей, дерева, стекла, бетона и др.); испытания на растяжение, твердость, сопротивление, усталость и высокотемпературный эффект;

15) дошкольное образование (предшествующее начальному общему образованию);

16) начальное общее образование;

17) дополнительное образование детей;

18) основное общее образование;

19) среднее (полное) общее образование;

20) начальное профессиональное образование;

21) обучение в образовательных учреждениях среднего профессионального образования;

22) обучение в образовательных учреждениях дополнительного профессионального образования (повышения квалификации) для специалистов, имеющих среднее профессиональное образование;

23) обучение на подготовительных курсах для поступления в образовательные учреждения среднего профессионального образования;

24) обучение в образовательных учреждениях высшего профессионального образования (университетах, академиях, институтах и др.);

25) послевузовское профессиональное образование;



26) обучение в образовательных учреждениях дополнительного профессионального образования (повышения квалификации) для специалистов, имеющих высшее профессиональное образование;

27) обучение на подготовительных курсах для поступления в учебные заведения высшего профессионального образования;

28) деятельность больничных учреждений широкого профиля и специализированных (за исключением медицинской деятельности, осуществляемой лепрозориями, военными госпиталями и тюремными больницами, а также обеспечения пребывания в таких учреждениях);

29) деятельность санаторно-курортных учреждений;

30) предоставление социальных услуг с обеспечением проживания;

31) предоставление социальных услуг без обеспечения проживания (за исключением предоставления материальной помощи отдельным лицам и семьям на дому или в других местах, оказания помощи жертвам стихийных бедствий, благотворительной деятельности (сбор средств и др.) или другой деятельности по оказанию помощи, связанной с предоставлением социальных услуг, деятельности врачебно-трудовых экспертных комиссий);

32) деятельность по организации и постановке театральных и оперных представлений, концертов и прочих сценических выступлений;

33) деятельность цирков;

34) прочую зрелищно-развлекательную деятельность, не включенную в другие группировки (только в части представлений кукольных театров);

35) деятельность библиотек, архивов учреждений клубного типа;

36) деятельность музеев и охрану исторических мест и зданий;

37) деятельность ботанических садов, зоопарков и заповедников;

38) деятельность спортивных объектов (за исключением деятельности в сфере профессионального спорта, а также деятельности, касающейся полей для гольфа);

39) прочую деятельность в области спорта (только в части, касающейся деятельности спортивных школ и школ верховой езды, а также организации и проведения спортивных мероприятий на открытом воздухе или в закрытом помещении для любителей. Такие мероприятия могут проводиться организациями, имеющими или не имеющими свои спортивные объекты: футбольными, хоккейными, плавательными клубами, боксерскими, борцовскими, оздоровительными или культуристскими клубами, клубами любителей зимних видов спорта, шахматными и шашечными клубами, клубами любителей домино, а также легкоатлетическими и стрелковыми клубами).

Напомним, что некоммерческая организация имеет право осуществлять несколько видов платной деятельности, количество которых законодательно не ограничивается, но предпринимательская деятельность должна соответствовать целям создания некоммерческой организации, указанным в учредительных документах.

## **5.9. Формирование учетной политики**

В соответствии с российским законодательством бухгалтерский учет в некоммерческой организации должен вестись на основании учетной политики.

Основы формирования и раскрытия учетной политики организаций (как коммерческих, так некоммерческих) устанавливаются Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н). При этом выбор и

обоснование учетной политики являются обязательным этапом для всех организаций, которые имеют статус юридического лица. Исключение сделано только для кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений. Филиалам и представительствам иностранных организаций, находящихся на территории Российской Федерации, предоставлено право формировать учетную политику либо в соответствии с ПБУ 1/2008, либо исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности. Организации, которые публикуют свою бухгалтерскую отчетность (полностью или частично), согласно законодательству, учредительным документам или по собственной инициативе, обязаны раскрывать учетную политику. К таким организациям относятся некоммерческие организации, созданные в виде фондов.

Правильно разработанная учетная политика позволяет некоммерческой организации снизить налоговое и бухгалтерское бремя.

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности (ПБУ 1/2008).

К способам ведения бухгалтерского учета относят способы:

- 1) группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;
- 2) погашения стоимости активов;
- 3) организации документооборота;
- 4) инвентаризации;
- 5) применения счетов бухгалтерского учета;
- 6) организации регистров бухгалтерского учета;
- 7) обработки информации.

Наиболее целесообразно оформлять принятие учетной политики приказом руководителя некоммерческой организации. В приказе должны быть изложены основные элементы учетной политики. Если элементы требуют подробной разработки и имеют большой объем, то они должны раскрываться в приложениях к данному приказу.

При разработке учетной политики необходимо учитывать форму некоммерческой организации и специфику ее деятельности.

Учетная политика некоммерческой организации разрабатывается главным бухгалтером (бухгалтером) или иным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета организации и утверждается руководителем организации.

В соответствии с п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в учетной политике утверждаются:

1) рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

2) формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

3) порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

4) способы оценки активов и обязательств;

5) правила документооборота и технология обработки учетной информации;

6) порядок контроля за хозяйственными операциями;

7) другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Если некоммерческая организация имеет филиалы или представительства, то они обязаны применять учетную

политику основной организации независимо от места своего нахождения.

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» устанавливает допущения и требования, которые должны учитываться при формировании учетной политики. Некоммерческая организация не обязана подробно описывать допущения, но при отклонении от допущений необходимо указать на это в учетной политике. Что касается требований, то отклонений от них быть не должно.

Существуют особенности выполнения допущений в некоммерческих организациях:

1) допущение имущественной обособленности. Так как некоммерческая организация имеет обособленное имущество, это допущение выполняется автоматически. Согласно законодательству учредители и участники не обладают правом собственности на имущество, переданное некоммерческой организации, и не отвечают по ее обязательствам;

2) допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности. Если организация ведет предпринимательскую деятельность, то данное допущение имеет существенное значение. Если организация не ведет предпринимательскую деятельность, а занимается только уставной деятельностью, то данное допущение означает следующие: кредиторская и дебиторская задолженности должны быть отражены независимо от того, когда реально происходят расчеты. Например, некоммерческая организация получила утвержденную смету, свидетельствующую о финансировании запланированных расходов, 10 января 2008 г., а денежные средства поступили только 21 января. Так как по правилам бухгалтерского учета счет 86 кредитуется, как правило, в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», то данная проводка будет составлена 10 января, т. е. в день получения сметы.

ПБУ 1/2008 предусматривает так же допущение непрерывности деятельности, т.е. предполагается, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, а так же допущение последовательности применения учетной политики, т.е. принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

Учетная политика организации (что особенно актуально для некоммерческих организаций, занимающихся предпринимательской деятельностью) должна обеспечивать выполнение следующих требований:

1) требование полноты — полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;

2) требование своевременности — своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;

3) требование осмотрительности — большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, недопущение создания скрытых резервов;

4) требование приоритета содержания перед формой — отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования;

5) требование непротиворечивости — тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;

6) требование рациональности — рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации.

В соответствии с ПБУ 1/2008 избранные некоммерческой организацией способы ведения бухгалтерского учета при формировании учетной политики применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. Следовательно, приказ об утверждении принятия учетной политики должен быть подписан руководителем некоммерческой организации не позднее 31 декабря года, предшествующего году, в котором данная учетная политика будет применяться.

Если речь идет о вновь созданной некоммерческой организации, то такая организация обязана оформить учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. В этом случае учетная политика вновь созданной организации считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Учетная политика организации может быть изменена в следующих случаях:

- 1) если изменились законодательство РФ или нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету. В этом случае в соответствующих нормативных актах определяется порядок оценки последствий изменения учетной политики;
- 2) организацией разработаны новые способы ведения бухгалтерского учета;
- 3) существенно изменились условия деятельности хозяйствования (например, в результате реорганизации, смены собственников).

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации (ПБУ 1/2008).

Изменение учетной политики оформляется в соответствии с ПБУ 1/2008 аналогично процедуре

утверждения учетной политики. Изменение учетной политики должно быть обоснованным. Если иное не обуславливается причиной изменения учетной политики, то изменение учетной политики производится с начала отчетного года.

Согласно ПБУ 1/2008 при изменении учетной политики организация должна раскрыть:

- 1) причину изменения учетной политики;
- 2) содержание изменения учетной политики;
- 3) порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;
- 4) суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, — также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;
- 5) сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, — до той степени, до которой это практически возможно.

Если изменение учетной политики обусловлено применением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее



деятельности и (или) движения денежных средств (ПБУ 1/2008).

Следует уделить внимание порядку оформления рабочего плана счетов, который является составной частью системы бухгалтерского учета и обязательным элементом учетной политики организации. Рабочий план счетов представляет собой всю совокупность синтетических счетов, субсчетов и аналитических счетов, используемых в организации, и принимается при создании организации и разработке ее учетной политики. В последующем рабочий план счетов ежегодно уточняется.

Рабочий план счетов целесообразно вынести в отдельное приложение к учетной политике и представить в форме таблицы. В первой графе следует указать счета синтетического учета, во второй графе — субсчета, в третьей — счета аналитического учета первого порядка, открываемые к субсчетам, и т. д. В приложении к учетной политике могут быть приведены типовые проводки по отражению в учете операций, наиболее распространенных в организации. Для некоммерческих организаций в рабочем плане счетов желательно раскрывать субсчета, которые будут открыты к счету 86 «Целевое финансирование».

Необходимо учитывать, что с момента введения в действие НК РФ все организации, являющиеся налогоплательщиками, обязаны дополнительно разрабатывать учетную политику для целей налогообложения.

Статьей 313 НК РФ определяется, что порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения. При этом система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно.

Учетная политика для целей налогового учета должна отражать:

- 1) порядок формирования суммы доходов и расходов;

2) порядок определения доли расходов для целей налогообложения;

3) остаток расходов (убытков) в денежном выражении, который подлежит отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;

4) порядок формирования сумм создаваемых резервов;

5) сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Чтобы грамотно разработать учетную политику для целей налогообложения, необходимо учесть порядок формирования налогооблагаемой базы по отдельным видам налогов, которые уплачивает некоммерческая организация.

## **5.10. Отчетность некоммерческих организаций**

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» бухгалтерская отчетность некоммерческой организации состоит из:

1) Бухгалтерского баланса (форма № 1);

2) Отчета о прибылях и убытках (форма № 2);

3) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами:

а) Отчета об изменениях капитала (форма № 3);

б) Отчета о движении денежных средств (форма № 4);

в) Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5);

г) Отчета о целевом использовании полученных средств (форма № 6);

4) Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

5) аудиторского заключения или заключения ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающих достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной

ревизии.

Некоммерческие организации могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности следующие формы:

- 1) отчет об изменениях капитала (форма № 3);
- 2) отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- 3) приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5)

при отсутствии соответствующих данных.

Согласно п. 4 ст. 15 Федерального закона «О бухгалтерском учете» общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров (работ, услуг), представляют бухгалтерскую отчетность только 1 раз в год по итогам отчетного года в упрощенном составе:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках;
- 3) отчет о целевом использовании полученных средств.

Необходимо учитывать, что существуют некоммерческие организации, которые имеют право не представлять бухгалтерскую отчетность (например, религиозные организации). Религиозные организации при возникновении объектов налогообложения обязаны представлять бухгалтерскую отчетность в налоговые органы (ст. 23 НК РФ).

Рассмотрим некоторые формы отчетности некоммерческих организаций более подробно.

В системе источников о финансовом состоянии некоммерческой организации центральное место занимает форма № 1 «Бухгалтерский баланс». Данная форма состояние хозяйственных средств с точки зрения их состава и источников формирования на определенную дату. При этом особенность бухгалтерского баланса как финансового документа состоит в том, что в нем сопоставляются имущество, права и обязательства.

Структура баланса для некоммерческой организации практически не отличается от структуры баланса для коммерческих организаций. Исключение составляет раздел «Капитал и резервы». Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» в пояснениях к Приложению №1 (Бухгалтерский баланс) предписывает «Некоммерческая организация именуется указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества)».

Если некоммерческая организация осуществляет предпринимательскую деятельность, то в конце каждого года ей необходимо:

1) закрыть все открытые субсчета к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», используя при этом субсчета «Прибыль (убыток) от продаж» к счету 90, а также субсчета «Сальдо прочих доходов и расходов» к счету 90;

2) перенести остатки со счета 99 «Прибыли и убытки» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Именно эта запись и будет являться заключительной записью декабря.

После утверждения годовой бухгалтерской отчетности полученную от предпринимательской деятельности прибыль необходимо включить в состав целевого финансирования.

В данном случае будет составлена следующая проводка:

**Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,**

**Кредит счета 86 «Целевое финансирование»** — включена прибыль прошлого года в состав целевого финансирования.

Данная проводка позволит отразить направление доходов, полученных некоммерческой организацией от предпринимательской деятельности, на прописанные в уставе организации цели.

Бухгалтер, составляя баланс текущего года, при заполнении строки «Целевое финансирование» должен учитывать эту проводку.

Некоммерческим организациям следует включать в состав бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6).

«Отчет о целевом использовании полученных средств» отражает информацию об остатках целевых средств на начало и конец отчетного периода, а также об источниках их поступления и направлениях использования.

По строке 100 «Остаток средств на начало отчетного года» формы № 6 отражают суммы средств, полученных в виде целевого финансирования.

В разделе «Поступило средств» показывается сумма всех поступлений за отчетный период. В строке 210 «Вступительные взносы» и строке 220 «Членские взносы» отражают поступившие взносы участников некоммерческой организации. Если некоммерческая организация занимается предпринимательской деятельностью, то доходы будут отражаться по строке 240 «Прибыль от предпринимательской деятельности организации».

Согласно п. 2 ст. 24 Федерального закона «О некоммерческих организациях» предпринимательской деятельностью некоммерческой организации признается приносящее прибыль производство товаров и услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации, а также приобретение и реализация ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в

хозяйственных обществах и участие в товариществах на вере в качестве вкладчика. Поэтому прочие доходы, не относящиеся к доходам от предпринимательской деятельности, отражаются в составе прочих поступлений по строке «Прочие».

Общая сумма средств, израсходованных на целевые мероприятия, отражается по строке 310 «Расходы на целевые мероприятия».

По строке «Расходы, связанные с оплатой труда» отражаются расходы по оплате труда, куда включаются начисления страховых и пенсионных взносов («зарплата» налоги), а по строке «Выплаты, не связанные с оплатой труда» — выплаты сотрудникам, не связанные непосредственно с оплатой труда.

По строке «Расходы на служебные командировки и деловые поездки» отражаются командировочные расходы. Затраты на содержание материальной базы организации (кроме ремонта) отражаются по строке «Содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта)». Расходы же на капитальный и текущий ремонт основных средств и другого имущества организации отражаются по строке «Ремонт основных средств и иного имущества». Расходы, относящиеся на содержание аппарата управления, но не вошедшие в состав расходов по вышеперечисленным строкам, отражаются по строке «Прочие».

В строку «Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества» заносят данные по расходам, связанным с приобретением основных средств и материально-производственных запасов, стоимость которых определяется в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

По строке «Прочие» отражаются расходы, не отраженные в остальных строках раздела «Использование средств», в том числе связанные с предпринимательской деятельностью:

покупная стоимость проданных товаров, расходы на производство продукции (работ, услуг), а также коммерческие и управленческие расходы организации.

Итак, в отчете о целевом использовании полученных средств (форма № 6) некоммерческие организации указывают данные:

1) об остатках средств, поступивших в виде вступительных, членских, добровольных взносов, прочих поступлений;

2) о поступлении средств в течение отчетного периода;

3) о расходовании средств в течение отчетного периода;

4) об остатках средств на конец отчетного периода.

Если расходы, произведенные в течение отчетного периода (с учетом остатка на начало периода), превысили имеющиеся целевые средства, то разность указывается по статье «Остаток на конец отчетного периода» в круглых скобках, а в Бухгалтерском балансе (форма № 1) — в составе прочих оборотных активов.

Некоммерческая организация может представлять сопутствующую бухгалтерской отчетности дополнительную информацию, в которой будут раскрыты следующие моменты:

1) важнейшие экономические и финансовые показатели деятельности организации за несколько лет;

2) предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения;

3) планируемое развитие организации;

4) политика в отношении заемных средств,

5) деятельность организации в области научно-исследовательских работ.

Если некоммерческая организация раскрывает в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках информацию о нематериальных активах, об основных средствах, доходных вложениях, то данные о первоначальной стоимости вышеперечисленных активов и начисленной амортизации должны быть приведены отдельно

(в том случае, если НКО осуществляет предпринимательскую деятельность).

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 15.04.2006 г. № 212 «О мерах по реализации отдельных положений федеральных законов, регулирующих деятельность некоммерческих организаций» организации должны представлять документы, содержащие сведения о расходовании денежных средств и использовании иного имущества, в том числе полученных от международных и иностранных организаций, иностранных граждан и лиц без гражданства, ежегодно, не позднее 15 апреля года, следующего за отчетным.

Некоммерческая организация представляет указанные документы в уполномоченный орган (его территориальный орган) непосредственно или в виде почтового отправления с описью вложения.

## **5.11. Инвентаризация**

Одним из обязательных элементов бухгалтерского учета в некоммерческих организациях является инвентаризация имущества и расчетов.

Общие требования, предъявляемые к порядку и сроку проведения инвентаризации в организации, определены Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Но наиболее подробно правила и порядок проведения инвентаризации рассмотрены в п. 26–28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н) и в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49).

Законодательством определяются случаи, когда проведение инвентаризации обязательно:



1) при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

2) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться 1 раз в 3 года, а библиотечных фондов — 1 раз в 5 лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков);

3) при смене материально ответственных лиц;

4) при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

5) в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

6) при реорганизации или ликвидации организации;

7) в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризации проводятся при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более пятидесяти процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Руководитель некоммерческой организации может принять решение о проведении инвентаризации. В этом случае должен быть издан приказ о проведении инвентаризации с указанием даты и порядка проведения, перечня проверяемых имущества и обязательств.

Инвентаризация проводится специально создаваемой инвентаризационной комиссией, состав которой является постоянным.

Возлагаемые на инвентаризационную комиссию функции устанавливаются в специальном положении, которое должно быть закреплено в приложении к учетной политике организации.

В состав комиссии в обязательном порядке должен входить главный бухгалтер, а председателем являться либо руководитель некоммерческой организации, либо его заместитель.

Остальные члены инвентаризационной комиссии выбираются из состава штатных работников организации.

Обратите внимание, что существуют ограничения по составу комиссии. В составе комиссии должно быть не менее 3 человек. Максимальное количество членов комиссии не устанавливается, но их должно быть нечетное число.

При отсутствии хотя бы одного человека при проведении инвентаризации результаты инвентаризации можно признать недействительными.

В состав инвентаризационной комиссий целесообразно включать:

- 1) представителя администрации организации (например, заместителя руководителя организации);
- 2) сотрудников бухгалтерской службы (в крупных организациях необходимо включать двух бухгалтеров);
- 3) юристов;
- 4) экономистов;
- 5) инженеров (специалистов, которые имеют необходимую квалификацию и опыт для оценки рациональности использования имущества);
- 6) техников;
- 7) других специалистов, чьи знания и опыт обеспечат эффективность проведения инвентаризации.

Постоянно действующая инвентаризационная комиссия организации обязана выполнять целый комплекс работ:

- 1) выявить фактическое наличие имущества организации;

2) провести проверку документального подтверждения размеров обязательств организации;

3) сопоставить фактическое наличие имущества некоммерческой организации с данными бухгалтерского учета;

4) оформить факты несоответствия поступающих запасов соответствующим показателям в договорах поставки (купли-продажи);

5) документально оформить акты сверки взаиморасчетов со своими дебиторами и кредиторами;

6) установить причины возникновения просроченной кредиторской и дебиторской задолженности;

7) определить причины списания имущества;

8) установить суммы стоимости излишнего имущества и суммы недостач;

9) подготовить документы о взыскании сумм недостач (или о списании сумм недостач) с виновных лиц или самой некоммерческой организации;

10) разработать комплекс мероприятий, предупреждающих возникновение в будущем инвентаризационных отклонений (разниц).

В соответствии Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49) еще до начала проведения проверки фактического наличия имущества члены инвентаризационной комиссии должны получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств, а председатель инвентаризационной комиссии должен завизировать приходные и расходные документы с указанием «до инвентаризации на «\_\_\_\_\_» (дата)».

В некоммерческой организации в первую очередь проводят инвентаризацию имущества, принадлежащего организации (основных средств, нематериальных активов,

запасов и денежных средств). Во вторую очередь проводится инвентаризация финансовых обязательств, отраженных в бухгалтерском учете организации (кредиторской задолженности, займов, резервов, кредитов банков).

В обязательном порядке необходимо проводить инвентаризацию имущества, которое не принадлежит некоммерческой организации, но числится в бухгалтерском учете (такого как продукты питания, одежда и обувь, предназначенные для раздачи малоимущим и находящиеся на ответственном хранении). Также может быть выявлено имущество, которое не было учтено в бухгалтерском учете некоммерческой организации по каким-либо причинам.

В инвентаризационных описях должны быть зафиксированы сведения о фактическом состоянии обязательств и имущества НКО (не менее чем в 2 экземплярах).

В обязательном порядке на каждой странице описи указывают число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, независимо от того, в каких единицах измерения эти ценности показаны.

В конце описи материально ответственные лица организации дают расписку о том, что:

- 1) проверка имущества инвентаризационной комиссией проводилась в присутствии материально ответственных лиц;
- 2) об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий;
- 3) о принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проведении инвентаризации в течение нескольких дней должны соблюдаться определенные требования:

- 1) описи должны храниться в сейфах во время перерывов работы инвентаризационной комиссии (например, во время обеденных перерывов);

2) при уходе инвентаризационная комиссия должна опечатать помещения, в которых хранятся материальные ценности.

Результаты инвентаризации оформляются типовыми формами. Если типовые формы описей (актов) инвентаризации отсутствуют, то организация обязана разработать их самостоятельно с соблюдением требований законодательства.

Контрольные проверки правильности проведения инвентаризации проводятся до открытия склада или другого помещения, где проводилась инвентаризация, а результаты оформляются соответствующим актом.

Рассмотрим основные результаты инвентаризации.

В результате инвентаризации могут быть выявлены как излишки имущества, когда фактическое наличие превышает их наличие по данным бухгалтерского учета, так и недостачи.

Выявленные излишки приходуются по рыночным ценам с отнесением их стоимости на увеличение доходов.

Согласно п. 29 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н) в некоммерческой организации выявленные при инвентаризации расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием имущества отражаются в следующем порядке:

1) излишки запасов приходуются по рыночным ценам, одновременно их стоимость относится на увеличение доходов;

2) суммы недостач и порчи запасов списываются со счетов учета по их фактической себестоимости, которая включает в себя договорную (учетную) цену запаса и долю транспортно-заготовительных расходов, относящуюся к этому запасу. Порядок расчета указанной доли устанавливается организацией самостоятельно.

Руководители некоммерческих организаций должны внимательнее относиться к подтверждению фактов отсутствия виновных лиц или иных обстоятельств. Если у организации имеются документы, которые подтверждают обращение ее руководителя (или представителя) в судебные органы по фактам недостач, а также заключение от соответствующих служб организации о факте порчи запасов, то организация может списать суммы недостач на увеличение расходов.

Обратите внимание, что по предложению инвентаризационной комиссии на основании решения (приказа) руководителя организации может производиться взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы, но только за один и тот же проверяемый период в отношении запасов одного и того же наименования и в одинаковых количествах.

В ситуации, когда в результате инвентаризации оказалось, что стоимость недостающих запасов больше стоимости запасов в излишке, полученная разница относится на виновных лиц. Если конкретные виновники недостачи не известны, то разница списывается на увеличение расходов у некоммерческой организации.

Рассмотрим ситуацию, когда активы организации были уничтожены в результате стихийных бедствий, пожаров и прочих чрезвычайных ситуаций.

### **Пример**

В результате затопления складских помещений автономной некоммерческой организации «Волга» утрачено материалов на сумму 30 000 руб. В соответствии с договором страхования материалы застрахованы на сумму 25 000 руб. Норма транспортно-заготовительных расходов в организации — 20 %.

Так как материалы были застрахованы, а виновники не были установлены, организация получит страховое

возмещение. При этом будут составлены следующие проводки (табл. 6):

**Таблица 6**

**Проводки, составленные в АНО «Волга»**

Проводки	Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет счета 99 «Прибыли и убытки», Кредит счета 10 «Материалы»	30 000	На сумму стоимости утраченных материалов по учетным ценам
Дебет счета 99 «Прибыли и убытки», Кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	6000 (30 000 × 20%)	На сумму транспортно-заготовительных расходов в части, относящейся к сумме утраченных материалов
Дебет субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»	25 000	На сумму причитающегося страхового возмещения
Дебет счета 51 «Расчетные счета», Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	25 000	На сумму денежных средств, поступивших от страховой компании

Если в некоммерческой организации в результате инвентаризации было выявлено не учтенное ранее имущество, то его необходимо оприходовать. Но при этом надо быть очень внимательным и руководствоваться положениями ст. 225, 226 и 231 ГК РФ, в которых рассматривается порядок приобретения права собственности

на бесхозьяйственные вещи (как движимые, так и недвижимые).

## **Глава 6. Контроль финансово-хозяйственной деятельности НКО**

### **6.1. Аудит некоммерческих организаций**

Согласно Федеральному закону от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит проводится в случаях:

1) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) если ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;

3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, товарной, валютной или фондовой биржей, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

4) если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных



предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествующий отчетному год превышает 400 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествующего отчетному года превышает 60 млн руб.;

5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

б) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Если некоммерческая организация подпадает под одно из вышеуказанных условий, ежегодный аудит является для нее обязательным. В этом случае аудиторское заключение входит в состав годовой отчетности организации, представляемой в налоговые органы.

Некоммерческие организации прибегают к услугам аудиторов и в других случаях. Например, некоторые НКО могут столкнуться с тем, что после получения ими гранта грантодатель может потребовать от них подтверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности. Другими словами, инициативный аудит проводится по желанию некоммерческой организации.

От того, является ли аудит инициативным или обязательным, расходы на него включаются в смету НКО по отдельной статье расходов. Эти расходы утверждаются органом управления некоммерческой организации.

Главным в аудите некоммерческих организаций являются:

1) сопоставление и соответствие функционирования некоммерческой организации, формирование и использование имеющегося у нее имущества с целями и задачами, которые

установлены уставом НКО и ее органом управления;

2) доказательство и подтверждение целевого использования средств, поступивших в распоряжение некоммерческой организации (оценка направлений использования поступивших средств; их соответствие принятым сметам и программам; выявление соответствия абсолютных величин расходования средств с запланированными показателями, учитывая при этом те ограничения, которые накладываются либо донорами, либо соответствующими актами).

Таким образом, аудит, проводимый в некоммерческих организациях, существенно отличается от аудита, проводимого в коммерческих организациях, т. е. тех, где основным моментом деятельности служит извлечение прибыли.

## **6.2. Достижение понимания деятельности НКО на основе ее уставных документов и бюджета**

Аудиторам необходимо четко понимать деятельность некоммерческой организации. Важно знать, что функционирование НКО должно соответствовать ее уставным документам; если организация ведет коммерческую деятельность, что также может иметь место, то в этом случае при учете она должна быть отделена от некоммерческой деятельности; использование средств, получаемых от ведения коммерческой деятельности, должно строго соответствовать требованиям, установленным в уставных документах.

При аудите некоммерческих организаций выявляются ошибки, типичные для некоммерческой деятельности:

1) деятельность НКО не соответствует уставным документам. В подобном случае может произойти изъятие всех поступивших средств в доход госбюджета;

2) фактический прием в члены некоммерческой

организации не соответствует тому порядку, который указан в уставе (неправильное оформление членских взносов и других поступлений);

3) при получении некоммерческой организацией средств от грантодателей, физических и юридических лиц должны соблюдаться требования, выдвигаемые ими. Но, к сожалению, это не всегда происходит, отсюда и вытекают различные сложности у НКО;

4) встречаются недочеты и ошибки при оформлении расходования средств на зарплату работникам, на проведение конференций, съездов и выездных заседаний, а также на различные поездки и командировки;

5) органы руководства некоммерческой организации нередко нарушают те полномочия, которые оговорены в уставе организации.

Такие действия могут негативно сказаться на остатке по счету 86 «Целевое финансирование», т. е. исказить его. На платежеспособности некоммерческой организации, на ее способности нормально функционировать в будущем отражаются погашение штрафов, уплата налоговых сборов, выполнение предписанных требований по возврату средств.

В случае, когда членские взносы в бухгалтерском учете оформлены не должным образом, они могут признаться прочими доходами НКО, тогда по итогам проверки налоговыми органами организация будет обязана уплатить налог на прибыль с данных сумм. А при несовпадении фактических полномочий руководящих органов некоммерческой организации с теми, которые указаны в уставе, деятельность организации может быть вообще приостановлена.

Главной проблемой аудитора, с которой он сталкивается непосредственно при аудите НКО, служит то, что целевое расходование средств определяется не целью или средствами ее достижения, а суммой, поэтому возникают некоторые сложности при проверке. Это объясняется тем, что

наибольшее количество некоммерческих организаций не имеют решений органов управления, которые определяли бы направление деятельности самой организации. Но и это еще не все. Нередко встречается и такое, когда, например, отсутствуют сметы, которые регламентировали бы расходование средств организации на какие-либо определенные проекты и программы или определяли бы то направление деятельности, согласно которому и функционирует некоммерческая организация.

**Аудит получения средств осуществляется в два этапа:**

1) подтверждение, что те средства, которые поступили в НКО в результате непредпринимательской деятельности, соответствуют уставу, в результате чего не включают налог на добавленную стоимость и не подлежат налогообложению на прибыль;

2) проверка прочих доходов некоммерческой организации.

При аудите процесса расходования средств некоммерческой организации оценивается, насколько бухгалтерские записи соответствуют первичным документам, а также проверяется соответствие расходов НКО той деятельности, которую она ведет, и требованиям, выдвигаемым донорами (т. е. теми юридическими и физическими лицами, от которых идет поступление средств).

Наряду с указанным выше аудитом может производиться и аудит отдельных операций (пообъектный аудит). Примером может служить аудит операций с основными средствами и аудит операций с безналичными и наличными денежными средствами.

Следует помнить о том, что функционируют все некоммерческие организации на основании сметы или бюджета. Задача сметы — показать направление расходования средств организации. К ее составлению прибегают некоммерческие организации с отсутствием стабильного источника своего финансирования (например, религиозные

организации, вынужденные существовать только за счет пожертвований). Что касается бюджета НКО, то он содержит в себе доходную и расходную части. Его задача — показать, откуда должны средства поступить на ту деятельность, которая заявлена в уставе организации, и на что предположительно должны расходоваться полученные средства, реализовано ли все это фактически.

Проводящие аудит лица должны начать проверку с правильности составления бюджета или сметы, затем удостовериться в реалистичности цифр, в них отраженных. Если бюджет или смета по какой-то необходимости подверглись корректировке, то для аудитора важно ознакомиться со всеми имеющимися редакциями бюджета, сметы для выяснения и оценки причин, согласно которым и проводились эти изменения.

Оценивая доходную часть бюджета, аудитор должен произвести оценку фактора вероятности получения средств некоммерческой организацией. Доходная часть бюджета показывает форму поступления этих средств: денежную, натуральную или в виде каких-то работ, произведенных добровольными активистами.

Расходная (затратная) часть бюджета оценивается с учетом прямых расходов (предусмотрены бюджетами целевых программ) и административных.

Если в некоммерческой организации бюджет или смета отсутствуют, тогда налоговые органы вправе предъявить обвинение в использовании средств по нецелевому назначению. В случае несоответствия друг другу поступлений и расходов организация не сможет полностью выполнить свой некоммерческий проект или программу.

### **6.3. Аудит поступления средств на уставную непредпринимательскую деятельность НКО**

Получение и расходование средств — это два основных процесса в непредпринимательской деятельности НКО, которую она ведет согласно уставу. Поэтому существуют и два этапа аудита получения средств: первый — подтверждение, что средства организации не включают НДС и не подлежат обложению налогом на прибыль, так как они получены в результате уставной непредпринимательской деятельности (всю необходимую информацию аудитор извлекает из устава, договоров, приходных кассовых ордеров и копий платежных поручений); второй — проверка прочих доходов НКО.

При изучении устава устанавливается, к какой организационно-правовой форме принадлежит некоммерческая организация, какими видами деятельности может заниматься, имеет ли она членство, состав учредителей, благотворительная ли она и др.

Из договоров получают информацию о том, какие юридические лица финансируют деятельность некоммерческой организации, какие они предъявляют требования к использованию выделяемых ими средств.

Степень исполнения договоров отражают копии платежных поручений по средствам, которые поступили на валютный и расчетные счета организации. По ним также можно судить и о правильности отражения вступительных взносов в том случае, если НКО имеет членство.

Приходные кассовые ордера дают возможность понять, от кого получены поступления. В приходниках отражают жертвователей: физических лиц, учредителей, членов некоммерческой организации.

**Средства в некоммерческую организацию перечисляются:**

- 1) ее учредителями;
- 2) ее членами (платят членские взносы);
- 3) иными физическими и юридическими лицами, которыми могут являться как гражданами РФ, так и

гражданами других государств (т. е. содействия, благотворительной помощи, грантов, целевого финансирования, пожертвований, поступлений от ведения предпринимательской деятельности и иных поступлений).

Для того чтобы получить безвозмездную помощь (содействие), некоммерческая организация обязана иметь необходимое для этого специальное удостоверение, которое выдается Комиссией по вопросам международной технической помощи при Правительстве РФ, а также Комиссией по вопросам международной гуманитарной помощи при Правительстве РФ. Имея такое удостоверение, некоммерческая организация решает вопрос о непризнании поступлений доходом для целей налогообложения однозначно в свою пользу.

РФ в качестве грантов признает денежные средства или какое-либо имущество тогда, когда их передача грантодателем и получение некоммерческой организацией соответствуют определенным условиям:

1) должны предоставляться физическими лицами, некоммерческими организациями, приведенными в перечне обладающих таким правом организаций, которой утвержден Правительством РФ;

2) гранты могут быть предоставлены только на снабжение определенных программ в сфере образования, искусства, культуры, науки, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), охраны здоровья, охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально незащищенных категорий граждан;

3) предоставление грантов ведется на условиях, которые грантодатель определяет изначально, причем он также вправе требовать предоставление отчета от некоммерческой организации о том, на что потрачены выделенные им средства и соответствуют ли расходы целевому использованию гранта.

Поэтому, если аудитор выявил поступление средств под формулировкой «грант», то он обязан проверить, насколько точно соблюдены поставленные грантодателем условия, а также наличие договора с грантодателем с перечнем указанных условий предоставления средств, кто внес в кассу или перечислил грант и то, на какие цели поступили полученные средства. При соблюдении всех условий поступившие средства в целях налогообложения считаются грантами.

В качестве получателей пожертвований могут выступать следующие некоммерческие организации:

- 1) учреждения соцзащиты и иные учреждения с аналогичными функциями;
- 2) учреждения сферы науки, учебные и благотворительные учреждения;
- 3) учреждения культуры (музеи, фонды и т. д.);
- 4) организации общественного и религиозного направления;
- 5) субъекты гражданского права, государство.

Пожертвованием считается право дарения в общих полезных целях, а также дарение денег и вещей. Пожертвование перечисляется как на расчетный, так и на валютный счета, причем в обоих случаях поступление средств происходит и от физических, и от юридических лиц. Если дарится (жертвуется) движимое имущество, то этот акт должен быть оформлен соответствующим образом.

В случае, когда дарителем выступает юридическое лицо, оформляется договор дарения имущества. К письменной форме данного договора относят и составление самого документа, под которым ставятся подписи сторон, и обмен документами, который производится с помощью электронной, телефонной, почтовой, телеграфной и других связей, способной установить тот факт, что документ пришел от стороны, обозначенной в договоре.

Если же дарителем выступает физическое лицо, то в



кассе проверяемой аудитором некоммерческой организации должен обязательно находиться приходный кассовый ордер, в содержании которого должны быть указаны паспортные данные дарителя (жертвователя) и его Ф. И. О.

В случае, когда пожертвование было сделано анонимно (а такое тоже возможно), первичными документами, подтверждающими факт поступления именно как пожертвование на уставные цели НКО, должны служить акт приема пожертвования и прилагающийся к нему приходный кассовый ордер с указанием на этот акт, что очень важно. Акт приема пожертвования подписывается комиссией, состоящей из руководителя некоммерческой организации, главного бухгалтера, председателя; либо членом ревизионной комиссии (если она имеется согласно уставу НКО). Но состав комиссии может быть установлен и другой.

Существуют некоторые правила в отношении пожертвований, которые необходимо соблюдать:

1) в проходящей проверке некоммерческой организации, а точнее, в ее учетной политике, должна иметься форма акта с указанием всех необходимых реквизитов (их перечень оговорен в Федеральном законе «О бухгалтерском учете») первичного документа;

2) состав комиссии по оприходованию пожертвований, сделанных анонимно, необходимо установить путем распоряжения по организации;

3) если в организации имеется ящик для пожертвований, то необходимо определить периодичность его вскрытия.

В случае, если некоммерческая организация занимается благотворительной деятельностью, полученные средства можно оформлять в качестве благотворительной помощи.

Во время проверки аудитор должен помнить, что поступившие средства, указанные в платежных документах как целевые поступления или целевое финансирование, не освобождаются от уплаты налогов согласно НК РФ.

Перечень поступлений, признаваемых целевыми для

целей налогообложения, приведен в пп. 14 п.1 ст. 251 Налогового Кодекса РФ. Указанный перечень является закрытым. Согласно вышеуказанной статьи к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования или федеральными законами:

1) в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных в установленном порядке до казенных учреждений, а также в виде субсидий, предоставленных бюджетным учреждениям и автономным учреждениям;

2) в виде лимитов бюджетных обязательств (бюджетных ассигнований), доведенных до 1 июля 2012 г. в установленном порядке до бюджетных учреждений, являющихся получателями бюджетных средств;

3) в виде средств бюджетов, выделяемых осуществляющим управление многоквартирными домами товариществам собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным кооперативам или иным специализированным потребительским кооперативам, управляющим организациям, выбранным собственниками помещений в многоквартирных домах, на доленое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов в соответствии с Федеральным законом «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства»;

4) в виде полученных грантов;

5) в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

6) в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

7) в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов;

8) в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций — членов общества взаимного страхования;

9) в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций, а также из иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (далее — Федеральный закон «О науке и государственной научно-технической политике»), по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

10) в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»;

11) в виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии. Указанные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому

назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили;

12) в виде средств сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве Российской Федерации, взимаемых в порядке, установленном уполномоченным органом в области использования воздушного пространства;

13) в виде страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации;

14) в виде средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц.

Целевые поступления, получаемые на содержание некоммерческих организаций и осуществление ими уставной деятельности, должны в обязательном порядке подпадать под требования вышеуказанного списка.

При получении средств целевого финансирования налогоплательщикам необходимо вести отдельный учет доходов (расходов), которые получены (произведены) при целевом финансировании. Если налогоплательщик после получения средств целевого финансирования такого учета не ведет, тогда данные поступления будут рассматриваться как средства, подлежащие налогообложению, начиная с даты их получения.

В ГК РФ определены и другие льготы, которые применимы для отдельных некоммерческих организаций или для каких-то отдельных специфических поступлений в данные организации.

Если некоммерческая организация стала обладателем безвозмездно полученных основных средств и материалов, то

их наличие требует достоверности их оценки. Поэтому аудитор вправе либо направить письменный запрос в органы статистики, либо воспользоваться данными, полученными от экспертов по оценке.

У некоммерческой организации, даже если она не ведет предпринимательскую деятельность, все равно могут иметься прочие доходы. К ним, например, можно отнести доход от реализации какого-либо не нужного организации имущества, доход от процентов, начисленных банком за пользование денежными средствами, оставшимися на счете, и др.

Если за отчетный период были подобные операции, то в этом случае некоммерческая организация должна осуществить отдельный учет целевых поступлений по основной деятельности (согласно уставу) и доходов от прочих операций, а в обязанности аудитора входит проверка того, насколько правильно велись исчисления налогов на такие доходы. Во время проверки доходов организации аудитор должен получить наглядную картину того, каким образом происходило оформление в бухгалтерском учете поступающих средств целевого финансирования. Кроме этого, аудитор также проверяет ведение аналитического учета по назначению средств, поступающих в некоммерческую организацию из различных источников.

Некоммерческие организации обладают правом ведения предпринимательской деятельности, но с условием, что та не будет являться их основной деятельностью. Предпринимательская деятельность (приносящее прибыль производство товаров и услуг, соответствующее целям создания НКО, приобретение (реализация) ценных бумаг, участие в товариществах на вере в качестве вкладчиков, приобретение (реализация) неимущественных и имущественных прав, участие в хозяйственных обществах), которая должна выступать как дополнительная деятельность к основной уставной деятельности и способствовать созданию материальной базы для некоммерческих организаций, отвечая

при этом условиям, целям и задачам, указанным в уставе.

#### **6.4. Аудит расходования средств на уставную непредпринимательскую деятельность НКО**

Главным моментом аудита процесса расходования средств некоммерческой организации является проверка того, насколько соответствуют бухгалтерские записи первичным документам; соответствия деятельности НКО по отношению к расходам, произведенным ею в связи с данной деятельностью и по отношению к требованиям доноров (юридических и физических лиц), принимающих участие в финансировании некоммерческих организаций.

Расходы некоммерческой организации, которая не ведет предпринимательскую деятельность, делятся на прямые расходы, связанные с выполнением некоммерческих программ и проектов, и на косвенные (административные) расходы. Некоммерческая организация, занимающаяся благотворительностью, должна производить административно-управленческие расходы, не превышающие 20 % общей суммы поступлений проекта или программы.

Аудит указанных выше расходов ведется в примерной последовательности. Прямые расходы, как правило, обычно являются целевыми, поэтому проверяются вместе с целевыми поступлениями.

В некоммерческих организациях наибольшие расходы обычно составляют расходы на заработную плату работников, осуществляющих административные функции, а также работников, занятых выполнением каких-либо проектов или программ. В некоммерческих организациях действуют все нормы трудового законодательства РФ (за исключением регулирования отношений с добровольцами). В связи с этим при проверке расходов на заработную плату нужно проверить, каким способом оформлены трудовые отношения некоммерческой организации со своими работниками. При

заключении трудового договора необходимо обратить внимание на то, какие функции он будет выполнять. К главным факторам трудового распорядка относятся нормальная продолжительность рабочего времени (не более 40 ч в неделю), дни отдыха и режим рабочего времени. Некоммерческая организация может заключить с работником трудовой договор как на неопределенный срок, так и на срок осуществления конкретного проекта или программы. В задачи аудитора также входит проверка наличия штатного расписания и приказов руководителя, касающихся приема и увольнения на работу, отпусков.

Часто встречающейся формой соглашения между некоммерческой организацией и работником является гражданско-правовой договор. В основном это договоры возмездного оказания услуг консультантов, экспертов, лекторов и т. д. Аудитор должен проверить и то, насколько данный договор соответствует ГК РФ, и порядок подписания приемо-сдаточных актов по факту окончания работ, предусмотренных настоящим договором.

В качестве рабочей силы некоммерческими организациями могут использоваться работники, являющиеся гражданами другого государства. Если у руководителя НКО возникнет желание принять на работу иностранного гражданина, то в этом случае необходимо обратиться за разрешением на право трудиться на территории РФ в Федеральную миграционную службу РФ. Но это правило не имеет распространения на тех иностранцев, которые проживают в РФ постоянно. В отношении заключения гражданско-правовых договоров с иностранцами ограничений не имеется. В задачи аудитора входит проверка налога на доходы физических лиц, начисляемого по оплате труда иностранцев-нерезидентов по ставке 30 %.

Далее аудитор проверяет, соответствуют ли функции, распределение обязанностей и полномочий работника тем, что указаны в его должностной инструкции.

При проверке начислений заработной платы аудитор должен определить факт присутствия контроля со стороны руководителей и ревизионных органов за их исполнением. Нередко на этом участке бухгалтерского учета выявляется много случайных ошибок и нарушений, носящих умышленный характер. Вид оплаты труда, система оплаты труда, размеры тарифных ставок, премий и окладов, разных поощрительных выплат и соотношение их размерности в отношении различных категорий персонала организации определяются ее руководителем (если это не определено уставными документами и положениями). Этот же перечень отражается и в трудовом, и коллективном договоре, соглашении, заключаемом с работником, а также в локальных нормативных актах НКО. В связи с этим при проведении аудита важно ознакомиться с данными документами, проверить устав некоммерческой организации с целью установления в нем каких-либо возможных ограничений полномочий руководителя НКО на распределение заработной платы. Если у некоммерческой организации имеются собственные филиалы и представительства, то аудитор должен ознакомиться с частью положения о филиалах и представительствах, где представлена информация по вопросам оплаты труда людей, работающих в этих филиалах и представительствах.

Для некоммерческих организаций характерно использование повременной оплаты труда своих работников. Если организация получает гранты в виде иностранной валюты, то выплата денег работникам может быть привязана к той денежной единице, в которой поступают деньги в организацию.

Для лиц, занимающихся фандрайзингом, может быть установлена сдельная оплата труда. Например, это может быть конкретный процент от суммы привлеченных денежных средств. Задача аудитора — проверить, имеется ли соответствующий приказ по организации или иной



распорядительный документ, согласно которому производятся расценки за единицу работы и начисления заработной платы сельщикам.

Некоммерческим организациям, осуществляющим проекты и программы за гранты, не свойственно выплачивать отпускные своим работникам. А причина вот в чем: при разработке договоров о гранте организации-получатели данные выплаты не предусматривают. Так как по российскому трудовому законодательству при отправке работника в очередной отпуск организация должна выплачивать отпускные, важно, чтобы при обнаружении такого нарушения законодательства аудитор дал рекомендации по изысканию средств, необходимых для оплаты отпусков персонала организации за счет каких-то других источников. Если нарушение налицо, то ответственное лицо может понести дисциплинарную, гражданско-правовую, административную и даже уголовную ответственность.

Полученные средства некоммерческая организация обязана в строгом порядке тратить по целевому назначению. В этом заключается специфика НКО. В связи с этим аудитор должен проверить, насколько фонд оплаты труда соответствует и финансовому плану (бюджету), и сметам, рассчитанным на выполнение конкретных программ и проектов.

Последующий этап проведения аудита в некоммерческой организации — проверка командировочных и связанных с другими поездками расходов.

Начнем с того, что некоммерческая организация для решения своих вопросов, связанных с достижением уставных целей, может отправлять в командировочные и иные поездки группы лиц:

- 1) сотрудников, работающих постоянно или по совместительству;
- 2) сотрудников, работающих по гражданско-правовым договорам;

3) участников и членов НКО;

4) волонтеров.

Во время проверки командировочных расходов возникает ряд сложностей, связанных с разделением поездок и командировок лиц, перечисленных выше. Дело в том, что при оплате этого вида расходов часто возникают проблемы по уплате налогов, а это в свою очередь ведет к серьезным ошибкам в бухгалтерской отчетности.

В задачи аудитора входит проверка наличия командировочных приказов за подписью руководителя организации и журнала регистрации командировок (НКО обязана его вести). Желательно после каждой командировки или иной поездки работников организации составлять отчет, что будет являться доказательством целевого использования средств и внутреннего контроля со стороны руководителя.

При проверке командировочных расходов большое внимание необходимо уделить авансовым отчетам, к которым, помимо оформленного должным образом командировочного удостоверения, должны еще прилагаться документы, отражающие фактические расходы на проезд и по найму жилого помещения (если сотрудник НКО командировается за границу, то в этом случае командировочное удостоверение можно не оформлять).

Для сотрудников, работающих по гражданско-правовому договору, не признается факт командировочной поездки, в связи с чем аудитору необходимо произвести проверку включения сумм по возмещению расходов на поездку в сумму вознаграждения. Суммы облагаются налогом на доходы физических лиц и прочими «зарплатными» налогами (страховыми начислениями) у источника их выплат в общепринятом порядке. Исключение составляет лишь сумма налога, которая подлежит уплате в ФСС (Фонд социального страхования.)

Не относятся к служебной командировке и поездки в другую местность, которые осуществили члены

некоммерческой организации, основанной на членстве. Если такие поездки все же имели место, тогда возмещение расходов по ним происходит только, если обязанности членов организации в отношении конкретных целевых проектов или программ закреплены в уставе и положении о членстве. При этом соответствующая статья затрат должна быть предусмотрена в бюджете НКО.

Прочие расходы по уставной непредпринимательской деятельности некоммерческих организаций относят: на информационное сообщение, на консультации, на проведение общественных собраний, на издательство, на почтовые и канцелярские расходы, на аренду и содержание помещения, на расходы по проведению обязательного аудита, на копировальные работы для офиса, на ремонт подрядчиками.

При проверке расходов, понесенных при использовании услуг консультативного характера, для аудитора ставится задача — проверить, относятся ли эти расходы к статье «Прочие расходы» или «Непредвиденные расходы». Это связано с тем, что данные затраты не финансируются жертвователями напрямую. В качестве первичных документов, которые показывают, действительно ли такие услуги оказывались, выступают: договор о возмездном оказании услуг, к которому должен прилагаться акт об оказании услуг, при безналичной оплате — платежное поручение, при наличной оплате — корешок приходного кассового ордера.

Не подлежат налогообложению расходы по производству и размещению рекламы социальной направленности. Аудитор при проверке уделяет внимание договорам, оформляемым на производство социальной рекламы. Дело в том, что в случае, если такой договор оформлен неправильно, налоговые органы вправе предъявить НКО претензию по неуплате налогов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Если у некоммерческой организации были расходы,

связанные с проведением съездов, заседаний, общих собраний, то для аудитора важно проверить их соответствие уставу и бюджету организации. Лишь тогда они могут считаться целевыми. Аудитору необходимо проверить, имеются ли сметы к каждому из заседаний, включающие в себя следующие затраты: командировочные расходы членов и участников заседания, покупка канцелярских товаров, ксерокопирование материалов, почтовые расходы, связанные с информированием членов руководящего органа некоммерческой организации о предстоящем проведении заседания, аренду помещений и др.

Аудит проводится грамотными специалистами, и от его результата будет многое зависеть для НКО.

## **6.5. Контроль деятельности НКО со стороны органов государственной регистрации**

Согласно нормам законодательства органы государственной регистрации обладают правом проведения плановых и внеплановых проверок деятельности НКО.

Несмотря на имеющийся опыт подобных проверок у регистрирующих органов, тем не менее нередко с их стороны допускаются ряд ошибок. Представители органов государственной регистрации допускали несоблюдение сроков предупреждения руководителей некоммерческих организаций о поведении предстоящей проверки, а также грешили запрашиванием тех документов, которые не были включены в общий список подлежащих проверке документов. Совершенно очевидно, что такие действия с их стороны затрудняют подготовку организации к проверке. Встречаются случаи, когда организация проверялась в начале года, а документы о проверке получала спустя длительное время. Иногда проверки проходят при участии прокуратуры, местных администраций, органов внутренних дел. Это можно

рассматривать как вмешательство государства в деятельность НКО.

Регистрирующий орган может вмешиваться во внутреннюю жизнь и дела некоммерческих организаций и общественных объединений. Это стало возможно благодаря п. 5 ст. 32 Федерального закона «О некоммерческих организациях».

Во-первых, регистрирующий орган имеет право запросить к проверке у руководящих органов организации следующие документы:

1) документы, которые непосредственно связаны с управлением организации (в том числе и повседневные документы);

2) документы, контролирующие деятельность руководящего органа организации (директора, правления и т. д.);

3) документы, позволяющие проверить расходование денежных средств.

Все перечисленное выше представляет собой сферу сугубо внутреннюю и «личную» для каждой некоммерческой организации, поэтому государство не должно вмешиваться в эти вопросы без какой-то очень серьезной причины.

Во-вторых, регистрирующий орган получил право направлять своих представителей с целью присутствия их на любых из проводимых некоммерческими организациями мероприятиях. Таким образом, возникает вероятность того, что и грантодатель, и грантополучатель могут представлять неприятный для государства объект и даже стать предметом активных нападков с его стороны. Все это может привести к невозможности выполнения поставленной для организации задачи.

## **Список нормативных актов**

1. Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12.12.1993 г.).
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации (БК РФ).
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ).
4. Жилищный кодекс Российской Федерации (ЖК РФ).
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ).
6. Трудовой кодекс Российской Федерации (ТК РФ).
7. Закон РФ от 19.06.1992 г. № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации».
8. Федеральный закон от 19.05.1995 г. № 82-ФЗ «Об общественных объединениях».
9. Федеральный закон от 11.08.1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях».
10. Федеральный закон от 08.12.1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».
11. Федеральный закон от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».
12. Федеральный закон от 12.01.1996 г. № 10-ФЗ «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности».
13. Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
14. Федеральный закон от 26.09.1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях».
15. Федеральный закон от 15.04.1998 г. № 66-ФЗ «О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан».
16. Федеральный закон от 17.12.1999 г. № 211-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности ассоциаций экономического взаимодействия субъектов Российской Федерации».
17. Федеральный закон от 19.06.2000 г. № 82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда».

18. Федеральный закон от 11.07.2001 г. № 95-ФЗ «О политических партиях».

19. Федеральный закон от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) денежных средств, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

20. Федеральный закон от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

21. Федеральный закон от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

22. Федеральный закон от 25.07.2002 г. № 114-ФЗ «О противодействии экстремистской деятельности».

23. Федеральный закон от 27.11.2002 г. № 156-ФЗ «Об объединениях работодателей».

24. Федеральный закон от 22.07.2008 г. № 148-ФЗ «О внесении изменений в Градостроительный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

25. Федеральный закон от 18.07.2009 г. № 190-ФЗ «О кредитной кооперации».

26. Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

27. Указ Президента РФ от 14.06.1992 г. № 622 «О дополнительных мерах по ограничению налично-денежного обращения»

28. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

29. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 «Об

утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

30. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

31. Приказ Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 56н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)».

32. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».

33. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

34. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99».

35. Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000».

36. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению».

37. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».

38. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».

39. Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов».

40. Приказ Минфина РФ от 26.12.2002 г. № 135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому



учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды».

41. Приказ Минсельхоза РФ от 31.01.2003 г. № 26 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях».

42. Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)».

43. Приказ Минфина РФ от 26.03.2007 г. № 26н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету».

44. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 г. №153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)».

45. Приказ Минфина РФ от 29.04.2008 г. № 48н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)».

46. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету».

47. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)».

48. Приказ Минюста РФ от 31.03.2009 г. № 96 «Об утверждении Административного регламента исполнения Министерством юстиции Российской Федерации государственной функции по принятию решения о государственной регистрации некоммерческих организаций».

49. Приказ Минюста РФ от 31.03.2009 г. № 97 «Об утверждении Административного регламента исполнения Министерством юстиции Российской Федерации государственной функции по принятию решения о государственной регистрации эмблем некоммерческих

организаций и символики общественных объединений».

50. Приказ Минюста РФ от 31.03.2009 г. № 98 «Об утверждении Административного регламента исполнения Министерством юстиции Российской Федерации государственной функции по принятию решения о государственной регистрации религиозных организаций и регистрации представительств иностранных религиозных организаций».

51. Приказ Минюста РФ от 03.08.2009 г. № 244 «Об утверждении формы свидетельства о государственной регистрации некоммерческой организации».

52. Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

53. Приказ Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 143н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010».

54. Приказ Минфина РФ от 13.12.2010 г. № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010».

55. Перечень видов платной деятельности, которую вправе осуществлять некоммерческая организация — собственник целевого капитала, за исключением специализированной организации (утв. распоряжением Правительства РФ от 13.09.2007 г. № 1227-р).