



Негосударственные некоммерческие организации: учет и отчетность

И. Н. Муханова,
Санкт-Петербургский
государственный экономический
университет,
irisha.mukhanova@mail.ru

Современный этап развития экономики, связанный с деятельностью институтов гражданского общества, ставит перед негосударственными некоммерческими организациями задачу демонстрировать результаты своей деятельности на основе представления информативной и достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Показатели финансово-хозяйственной деятельности НКО, в отличие от коммерческих организаций, должны быть открытыми, поскольку не относятся к предмету коммерческой тайны. Это виды поступлений, направления расходования средств, сведения о персонале и оплате труда, об использовании безвозмездного труда граждан.

Проблемам развития учета и отчетности российских НКО посвящены исследования М. В. Батуриной, Е. Р. Баханьковой, А. В. Бровкина, П. Ю. Гамольского и других специалистов. Между тем вопросы раскрытия информации по источникам финансирования и направлениям использования целевых средств у негосударственных НКО, связанные с возрастающими информационными потребностями заинтересованных сторон, по нашему мнению, решены лишь частично и нуждаются в дальнейшей доработке.

На наш взгляд, их решение предполагает оценку состояния нормативно-правовой базы в области учета и отчетности негосударственных НКО, затем выявление особенностей организации учета и отчетности с точки зрения поступления и использования целевых средств и в итоге — разработку предложений по отражению такой информации в учете и ее раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Проведем анализ нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету и отчетности для негосударственных НКО за последние 30 лет, при этом утратившие силу документы рассмотрим в целях иллюстрации тенденций развития учета и отчетности.

В Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 20.03.92 № 10), а затем и в Положении от 1994 г. общественные объединения как объекты регулирования вообще не были упомянуты, хотя первый Закон об общественных объединениях был принят в 1990 г., следующий — в 1995 г. И только в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н), актуальном и в настоящее время, приведена следующая информация по НКО (п. 48, 56,85): амортизация по основным средствам и нематериальным активам в НКО не начисляется, и им разрешено не представлять Отчет о движении денежных средств.

В Законе о бухгалтерском учете от 21.11.96 № 129-ФЗ НКО не упоминались, несмотря на то, что Закон о некоммерческих организациях был принят в январе 1996 г. В Законе о бухгалтерском учете от 06.12.11 № 402-ФЗ НКО уже приведены в составе

Более полное раскрытие негосударственными НКО информации в Отчете о целевом использовании средств позволит увидеть их деятельность более информативно

Суммы поступивших в НКО добровольных взносов и пожертвований не подлежат налогообложению, если они оформлены должным образом

объектов регулирования учета. Установлен состав годовой отчетности для НКО, включающий бухгалтерский баланс, Отчет о целевом использовании средств и приложения к ним. Закреплено право применения упрощенных способов ведения учета и отчетности.

Таким образом, можно утверждать, что именно с принятием Закона от 06.12.11 № 402-ФЗ бухгалтерский учет и отчетность в негосударственных НКО получили свое необходимое законодательное закрепление.

Отметим нормативные акты по составлению бухгалтерской отчетности, важные как для коммерческих, так и для некоммерческих организаций, это: ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и приказ Минфина России «Об утверждении форм отчетности некоммерческих организаций».

Кроме того, негосударственные НКО в своей деятельности руководствуются Информацией Минфина России ПЗ-1/2015 «Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций» — единственным на сегодня нормативным актом, который подробно описывает учет и отчетность именно в негосударственных НКО.

В целом негосударственные НКО руководствуются общей как для коммерческих, так и для некоммерческих организаций нормативно-правовой базой, в частности, это федеральные стандарты бухгалтерского учета. Отметим, что ФСБУ «Некоммерческая деятельность» находится в разработке уже 6 лет.

Негосударственные НКО обязаны организовать отдельный учет уставной и предпринимательской деятельности, они в обязательном порядке представляют бухгалтерский баланс и Отчет о целевом использовании средств, Отчет о финансовых результатах представляется, если НКО получен существенный доход от предпринимательской деятельности.

Поступившие из всех источников средства у НКО считаются целевыми и отража-

ются на счете 86 «Целевое финансирование». Финансовый результат от приносящей доход деятельности отражается на счете 90 «Продажи» (91). Оставшиеся после налогообложения средства от приносящей доход деятельности также считаются целевыми, поэтому ежегодно списываются на счет 86.

Суммы поступивших в НКО добровольных взносов и пожертвований не подлежат налогообложению, если они оформлены должным образом, поэтому НКО и жертвователям необходимо использовать максимально корректные формулировки, например: добровольный взнос на осуществление уставной деятельности денежными средствами; пожертвование материалов на осуществление уставной деятельности; безвозмездная передача основных средств или нематериальных активов для осуществления уставной деятельности.

Если НКО помимо уставной осуществляет еще и коммерческую деятельность, причем, совсем не обязательно приносящую доход (возможны и убытки), она в любом случае обязана организовать отдельный учет уставной и предпринимательской деятельности, разделив как доходы, так и расходы. Для этого можно использовать разные субсчета к балансовым счетам бухгалтерского учета. Например, предпринимательские затраты могут отражаться на счете 26 «Общехозяйственные расходы», субсчет 2, а основные уставные — на счете 26-1.

Особое внимание уделим отражению в отчетности данных, которые негосударственные НКО представляют в Минюст России при наличии иностранного финансирования, государственного финансирования, а также поступлений более 3 млн руб.

В отчетности для Минюста России НКО должны представить информацию по расходованию ими денежных средств, а также использованию иного имущества с полным раскрытием источников финансирования. Назовем эти источники:

Если НКО не занимаются благотворительной деятельностью и не проводят конференции, то они вынуждены отражать целевые расходы по статье «Иные мероприятия»

- российские государственные и муниципальные бюджеты;
- российские организации и граждане;
- иностранные государства, международные и иностранные организации и граждане;
- российские юридические лица, получающие денежные средства от иностранных источников финансирования.

Такое представление информации явно предполагает организацию раздельного учета различных видов поступлений и направлений их расходования.

Что касается информации, отражаемой в статьях бухгалтерской отчетности НКО, то здесь также присутствуют определенные особенности. Третий раздел пассива баланса у НКО именуется «Целевое финансирование», вместо статей «Уставный капитал», «Собственные акции, выкупленные у акционеров», «Добавочный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в баланс включены статьи «Паевой фонд», «Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды».

В Отчете о целевом использовании средств НКО приводят сведения о поступлениях и использовании средств по следующим статьям:

- «Вступительные взносы», «Членские взносы» – НКО, основанные на членстве, отражают информацию об их величине;
- «Целевые взносы» – НКО отражают информацию о целевых средствах, полученных на благотворительную деятельность, в виде грантов и др.;
- «Добровольные имущественные взносы и пожертвования» – НКО, не имеющие членства, отражают информацию о величине взносов и пожертвований, направляемых на реализацию уставных целей;
- «Прибыль от приносящей доход деятельности» – НКО отражают чистую при-

быль, полученную от предпринимательской деятельности, она направляется на реализацию целевых программ;

- «Прочие» – НКО отражают поступления, не являющиеся существенными, причем существенность поступлений НКО оценивает самостоятельно.

По группе статей «Расходы на целевые мероприятия» отражается информация о целевых средствах, использованных на реализацию целевых программ, предусмотренных сметами НКО и списанных со счетов учета затрат. Включаются:

- социальная и благотворительная помощь (целевые средства, которые были использованы на социальные и благотворительные программы);
- проведение конференций, совещаний, семинаров (целевые средства, которые были использованы для проведения перечисленных мероприятий без взимания платы с участников). При взимании платы с участников затраты на эти мероприятия учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности и отражаются по строке «Себестоимость продаж» Отчета о финансовых результатах;
- иные мероприятия. Это целевые средства, которые были использованы для проведения мероприятий, не указанных в приведенных выше статьях.

Такой перечень расходов, на наш взгляд, трудно назвать информативным. Если НКО не занимаются благотворительной деятельностью и не проводят конференции, то они вынуждены отражать целевые расходы по статье «Иные мероприятия».

Как пример, рассмотрим отчеты о целевом использовании средств за 2020 г. двух российских фондов: Благотворительного фонда поддержки гуманитарных и социальных программ «КПМГ» (КПМГ Фонд) и Фонда развития гражданского общества (ФОРГО) (таблица 1).

Как видим, КПМГ Фонд расходы на целевые мероприятия провел по строке

ТАБЛИЦА 1

тыс. руб.		
Наименование показателя	КПМГ Фонд	ФОРГО
Остаток средств на начало отчетного года	17	186018
ПОСТУПИЛО СРЕДСТВ		
Целевые взносы	27 300	–
Добровольные имущественные взносы и пожертвования	13	351 500
Прибыль от приносящей доход деятельности организации	–	(1 275)
Всего поступило средств	27 313	350 225
ИСПОЛЬЗОВАНО СРЕДСТВ		
Расходы на целевые мероприятия, в том числе:	(18 943)	(426 756)
социальная и благотворительная помощь	(18 943)	(-)
проведение конференций, совещаний, семинаров и т. п.	(-)	(-)
иные мероприятия	(-)	(426 756)
Расходы на содержание аппарата управления	(1 748)	(97 744)
Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	(64)	(-)
Прочие	(13)	(-)
Всего использовано средств	(20 767)	(524 500)
Остаток средств на конец отчетного года	6 562	11 743

«социальная и благотворительная помощь», а ФОРГО по строке «иные мероприятия». Для того чтобы сделать более информативной финансовую отчетность НКО, предлагаем в Отчет о целевом использовании средств ввести дополнительные строки (таблица 2).

Для КПМГ Фонда по статье «целевые взносы» рекомендуем ввести строки «взносы на социальную и благотворительную помощь» и «взносы на содержание фонда», а по статье «социальная и благотворительная помощь» — строки, отражающие реализацию благотворительных программ. Для ФОРГО по статье «добровольные имущественные взносы» рекомендуем ввести строки «на научно-исследовательскую деятельность» и «взносы на содержание фонда». Кроме того, считаем целесообразным введение новой строки в Отчет, например, «другая уставная деятельность», в которой реко-

мендуем отражать информацию по конкретным программам фонда.

Считаем, что более полное раскрытие негосударственными НКО информации в Отчете о целевом использовании средств позволит увидеть их деятельность более информативно, что расширит список заинтересованных пользователей отчетности, включая потенциальных жертвователей.

В заключение отметим основные тенденции развития бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в негосударственных НКО в нашей стране.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется в едином правовом поле как для коммерческих, так и для некоммерческих организаций. Информация в действующих нормативно-правовых актах, касающаяся организации учета и отчетности НКО, приводится

ТАБЛИЦА 2

тыс. руб.		
Наименование показателя	КПМГ Фонд	ФОРГО
ПОСТУПИЛО СРЕДСТВ		
Целевые взносы, в том числе:	27 300	–
<i>на социальную и благотворительную помощь</i>	xx xxx	–
<i>на содержание фонда</i>	xxx	–
Добровольные имущественные взносы и пожертвования, в том числе:	13	351 500
<i>на научно-исследовательскую деятельность</i>	–	xxx xxx
<i>на содержание фонда</i>	–	xx xxx
ИСПОЛЬЗОВАНО СРЕДСТВ		
Расходы на целевые мероприятия, в том числе:	(18 943)	(426 756)
социальная и благотворительная помощь, в том числе:	(18 943)	(-)
<i>программа 1 «Поддержка СО НКО»</i>	x xxx	(-)
<i>программа 2 «Благотворительный проект фонда»</i>	xx xxx	(-)
другая уставная деятельность, в том числе:	(-)	(426 756)
<i>программа 1 «Научно-исследовательская деятельность»</i>	(-)	xxx xxx
<i>программа 2 «Грант»</i>	(-)	xx xxx
иные мероприятия	(-)	(-)

в малом объеме и носит разрозненный характер, поэтому говорить о наличии целостной концепции пока не представляется возможным. Основными объективными причинами такого положения можно назвать относительную молодость и неразвитость негосударственного некоммерческого сектора в нашей стране, а также отсутствие должной информации о результатах деятельности негосударственных НКО.

Важным отличием негосударственных НКО от коммерческих организаций является то, что они обязаны вести раздельный учет как доходов, так и расходов по уставной и по предпринимательской деятельности. Для негосударственных НКО также требуется регистрация в учете различных источников финансирования, например, государственных, муниципальных, корпоративных, частных, а также иностранных. НКО, представляющие отчетность в Минюст России, должны отслеживать целевое использование средств по каждому источнику финансирования, что, по нашему мнению, усложняет бухгалтерский

учет и требует разработки новых методических и инструктивных материалов.

Негосударственные НКО представляют информацию о своей деятельности в виде бухгалтерской отчетности и отчетности Минюста России. На наш взгляд, ее показатели не отражают реализацию уставной деятельности НКО — выполнение добровольно принятых общественно полезных целей. НКО могут самостоятельно вводить дополнительные строки в отчетность, вместе с тем целесообразно, чтобы они имели общие формулировки в целях возможности систематизации и обобщения информации по источникам финансирования и направлениям использования целевых средств ■

Литература

1. Батурина М. В. Негосударственные некоммерческие организации: учет и контроль / М. В. Батурина. — Москва: Эксмо, 2008. — 157 с.
2. Баханькова Е. Р. Некоммерческие организации: финансовое управление: [финансовое планирование, составление бюджета, анализ и контроль деятельности] / Е. Р. Баханькова. — Москва: Изд. отд. Клуба бухгалтеров и аудиторов некоммерческих организаций, 2011. — 249 с.
3. Бровкин А. В. Модели социальной отчетности негосударственных некоммерческих организаций // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета (РГТЭУ), 2010. — № 11. — С. 25–30.
4. Гамольский П. Ю. Некоммерческие организации: особенности налогообложения и бухгалтерского учета / П. Ю. Гамольский. — 17-е изд., испр. — Москва: ИП Писаревский Д. Р., 2015. — 335 с.