

2.3. СОВРЕМЕННЫЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В НЕКОММЕРЧЕСКОЙ ОБЩЕСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Созарукова Г.А., аспирант кафедры учета анализа и аудита экономического факультета

*Московский государственный университет
им. М.В. Ломоносова*

В работе проведено исследование особенностей методики современного бухгалтерского учета в некоммерческой общественной организации с целью определения возможных направлений развития и совершенствования современного учета в некоммерческих общественных организациях. При этом проведен подробный анализ целей и задач современного бухгалтерского учета в некоммерческой общественной организации, национальных и международных особенностей учета в некоммерческих организациях, точек зрения ведущих экономических деятелей на рассматриваемую проблематику. На основе ранее проведенного анализа нормативно-правового регулирования деятельности некоммерческих общественных организаций, сравнения законодательной базы коммерческих и некоммерческих организаций, определения особенностей регулирования бухгалтерского учета, были сделаны выводы о необходимости внесения изменений в действующее законодательство, его актуализации и направлений совершенствования. В работе сформированы основные особенности формирования учетной политики некоммерческих общественных организаций. Подробно рассмотрена проблематика предоставления бухгалтерской отчетности некоммерческой и некоммерческой общественной организаций. Были затронуты спорные вопросы в отношении законодательного регулирования аудита некоммерческих организаций в Российской Федерации, налогообложения некоммерческих организаций, взаимосвязей Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и российских стандартов бухгалтерской отчетности (РСБУ). Исследование готовит инструментарий для формирования отдельной методики бухгалтерского учета в некоммерческих общественных организациях.

ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ СОВРЕМЕННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В НЕКОММЕРЧЕСКОЙ ОБЩЕСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Некоммерческая общественная организация (далее – НКО) в рыночной экономике не может функционировать без корректной системы бухгалтерского и налогового учета. В РФ бухгалтерский учет в НКО – инструмент для отражения фактов финансово-хозяйственной деятельности организации. В современных НКО, таких как общественные объединения, партии, союзы и др., существует большое количество сложных финансовых операций, которые необходимо соответствующим образом безошибочно учитывать в бухгалтерии и налогообложении. Это касается поступления денежных средств, операций по расчетным и валютным счетам, учета нематериальных активов, учета предпринимательской деятельности и т.п. Для определения проблематики современного учета в некоммерческих организациях (НКО) и направлений его совершенствования необходимо выделить цели и задачи бухгалтерского учета в НКО, проанализировать особенности существующей системы учета.

В первую очередь отметим, что в соответствии со ст. 1 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» с помощью бухгалтерского учета в НКО должны решаться следующие задачи:

- 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 пользователям бухгалтерской отчетности – инвесторам, кредиторам и др.;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, за наличием и движением имущества и обязательств, за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Одна из основных задач деятельности бухгалтерских служб НКО – задача, связанная с обеспечением пользователей информацией, необходимой для контроля за деятельностью организации. Это связано с тем, что состав пользователей бухгалтерской информации некоммерческих организаций существенно отличается от пользователей отчетности организаций, занятых коммерческой деятельностью.

В соответствии с законом №129-ФЗ объекты бухгалтерского учета – имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Эксперты выделяют три группы объектов бухгалтерского учета НКО в зависимости от их экономического содержания.

1. Активы организации – это все имущество, принадлежащее организации на правах собственности, владения или пользования, а также задолженность юридических и физических лиц. Активы НКО могут использоваться в уставной деятельности, а также в производственной или торговой предпринимательской деятельности (то есть в деятельности, направленной на получение систематической прибыли). Уставная деятельность НКО чаще всего связана с осуществлением непроизводственных расходов (на социальные, бытовые, культурные, оздоровительные, спортивные и т.п. нужды).
2. Пассивы организации – это источники приобретения активов организации. Особенностью пассивов НКО является то, что заемные средства (средства, полученные на срочной и возвратной основе) такими организациями практически не используются. В составе собственных средств в бухгалтерской отчетности НКО отражаются суммы, поступившие при создании организации (в качестве вкладов в уставный фонд) или во время ее функционирования (членские взносы, средства целевого финансирования и т.п.).
3. Хозяйственные операции – это действия, связанные с движением активов и пассивов в процессе осуществления уставной и предпринимательской деятельности НКО.

По уставной деятельности конечными объектами бухгалтерского учета НКО являются доходы и расходы организации в соответствии с финансовым планом, в частности исполнение сметы доходов и расходов по каждому показателю. Конечным объектом бухгалтерского учета являются финансовые результаты деятельности организации и факторы, влияющие на качество (прибыль или убыток) и размер финансовых результатов – расходы и доходы НКО.

Из всех видов имущества и обязательств некоторые могут быть объектами бухгалтерского учета в НКО только в случае, если организации осуществляют предпринимательскую деятельность. Например – незавершенное производство, кредиты и займы. Капитальные вложения имеют место в случае, если орга-

низация приобретает объекты основных средств или нематериальных активов. Под прибылью в НКО понимается сумма превышения доходов над расходами по завершении работ по определенному проекту или мероприятию либо по истечении определенного срока.

Отметим, что в НКО дебиторская задолженность чаще всего возникает при отражении в учете сумм задолженности по взносам учредителей и участников, а также по суммам, подлежащим получению в рамках финансирования отдельных программ и мероприятий. Бухгалтерские проводки по счету учета добавочного капитала могут оформляться при оприходовании приобретенных или построенных объектов основных средств (иных внеоборотных активов) и списании использованных сумм финансирования таких операций.

Существуют три концепции формирования системы учета в НКО:

- на основе методики учета в коммерческих предприятиях. Коммерческие предприятия функционируют с целью получения прибыли в процессе осуществления предпринимательской деятельности. В случае с НКО – не все организации осуществляют предпринимательскую деятельность, что во многом изменяет основу методики бухгалтерского учета;
- на основе методики учета в бюджетных организациях. Главной отличительной чертой системы бухгалтерского учета в бюджетной организации от учета в НКО является государственное (бюджетное) финансирование деятельности организации;
- на основе методики международных НКО.

Международный опыт учета в НКО на сегодняшний день активно рассматривается экспертами с целью синтеза с существующей методикой учета в НКО в РФ. Существуют различные предложения по внесению изменений в действующие методики учета, но внедрение интернационального опыта значительно осложнено отличиями стандартов МСФО от РСБУ.

Бухгалтерский учет в НКО аналогичен учету других хозяйствующих субъектов, осуществляющих коммерческую деятельность. При этом отмечается ряд особенностей организации бухгалтерского учета в НКО.

Основная особенность заключается в порядке составления и представления бухгалтерской отчетности НКО (на основании ст. 4 Закона №129-ФЗ НКО обязаны вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность). В соответствии со ст. 23 Налогового кодекса РФ (НК РФ) бухгалтерская отчетность должна представляться в налоговые органы по месту учета в сроки, установленные законодательством. Согласно ст. 15 Закона №129-ФЗ, НКО обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую – в течение 90 дней по окончании года. Состав бухгалтерской отчетности, которую должны представлять НКО, указан в п. 4 приказа Министерства финансов РФ от 13 января 2000 г. №4н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

В качестве форм бухгалтерской отчетности организация вправе использовать как формы, утвержденные приказом Минфина РФ №67н, так и самостоятельно разрабатываемые формы при условии соблюдения общих требований к бухгалтерской отчетности и непосредственно отчетным формам, определенных ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. №43н).

Информация о деятельности НКО представляется органам государственной статистики, налоговым органам и иным лицам в соответствии с законодательством

РФ и учредительными документами организации. При этом к коммерческой тайне не могут быть отнесены следующие сведения:

- о размерах и структуре доходов;
- о размерах и составе имущества;
- о расходах;
- о численности и составе работников;
- об оплате труда работников;
- об использовании безвозмездного труда граждан.

Одной из главных особенностей предоставления бухгалтерской отчетности НКО – это право не включать в состав годовой бухгалтерской отчетности Отчет о движении денежных средств по форме №4 (см. п. 4 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 января 2000 г. №4н). Порядок заполнения Отчета о целевом использовании полученных средств приведен в п. 131 и 132 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций, утвержденных приказом Минфина РФ от 28 июня 2000 г. №60н.

Также следует иметь в виду, что в соответствии с п. 33 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н, бухгалтерская отчетность НКО должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы.

Вторая особенность – при отсутствии соответствующих данных НКО может не представлять Отчет об изменении капитала (форма №3) и Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5).

В-третьих, всем НКО следует включать в состав годовой бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств по форме №6, утвержденный приказом Минфина РФ от 13 января 2000 г. №4н. Например, в отличие от НКО, бюджетные организации представляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки.

Согласно законодательству РФ, налоговые декларации представляются налогоплательщиками при наличии объекта налогообложения, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Сроки представления налоговых деклараций по каждому конкретному налогу установлены НК РФ. Эти правила также относятся и к НКО. По отношению к физическим лицам НКО выступают налоговыми агентами. Поэтому в соответствии с п. 2 ст. 230 НК РФ НКО обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц соответствующего налогового периода и суммах начисленного и удержанного в этом налоговом периоде налога на доходы физических лиц.

Отметим, что п. 4 ст. 15 Закона «О бухгалтерском учете» общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие, кроме выывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг), освобождены от обязанности представлять промежуточную бухгалтерскую отчетность. НКО (в том числе и политические партии) только один раз в год по итогам отчетного года представляют бухгалтерскую отчетность в упрощенном составе:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет о целевом использовании полученных средств.

НКО при принятии формы Бухгалтерского баланса (форма №1) в разделе «Капитал и резервы» вместо групп статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» включает группу статей «Целевое финансирование». В Отчете о целевом использовании полученных средств (форма №6) НКО указывают данные:

- об остатках средств, поступивших в виде вступительных, членских, добровольных взносов;
- о поступлении средств в течение отчетного периода;
- о расходовании средств в течение отчетного периода;
- об остатках средств на конец отчетного периода.

Организация может самостоятельно добавлять в форму отчета статьи для данных, являющихся существенными, если в стандартной форме №6 такие статьи не предусмотрены.

Как было отмечено, бухгалтерская отчетность в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ представляется в налоговый орган и в орган статистики на основании постановления Госкомстата РФ от 27 сентября 1995 г. №157, но она может предоставляться также другим заинтересованным пользователям, например жертвователям и грантодателям.

Также необходимо выделить, что учетная политика ассоциаций или союзов общественных организаций (НКОО) должна обеспечивать своим пользователям:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов финансовой деятельности;
- своевременность отражения фактов финансовой деятельности;
- отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности, исходя из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на отчетную дату;
- рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Особое значение при формировании учетной политики и организации бухгалтерского учета НКОО имеют разработка и принятие оптимального метода отражения операций по учету средств целевого финансирования, отраженных на счете 86 «Целевое финансирование».

Согласно ст. 26 Закона №7-ФЗ, источником финансирования НКО, не занимающейся предпринимательской деятельностью, являются:

- регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов);
- добровольные имущественные взносы и пожертвования членов;
- доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации;
- иные поступления, не запрещенные действующим законодательством.

При организации учета операций по поступлению и расходованию средств целевого финансирования необходимо определить метод отражения таких операций в бухгалтерском учете некоммерческой организации (кассовый метод или метод начисления). На практике применяется сочетание этих двух методов. Например, при учете поступлений денежных средств используется кассовый метод, а при их расходовании могут применяться оба метода параллельно: денежные расходы отражаются кассовым методом, а расходы на заработную плату – методом начисления.

С этой целью отражения информации об использовании полученных целевых средств каждая НКО составляет отдельную смету расходования целевых средств. Прежде

всего, смета представляет собой план предстоящих поступлений материальных и денежных средств, объемы и направления их использования. Данный документ составляется на календарный год, а также на выполнение определенной целевой программы или проекта. Из практики видно, что структура такой сметы включает в себя те же статьи, что и Отчет о прибылях и убытках.

Часто смета подтверждается финансирующей стороной, что рекомендуется делать в большинстве случаев, чтобы впоследствии не вносить изменения в бухгалтерский учет. В случае, если организация занимается благотворительной деятельностью, она составляет благотворительную программу, включающую в себя смету планируемых поступлений и расходов, а также определяет и утверждает этапы и сроки ее реализации. Для благотворительных организаций существуют определенные ограничения расходования целевых средств (согласно ст. 16 Федерального закона от 11 августа 1995 г. №135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»).

В процессе финансово-хозяйственной деятельности НКО, как и любой другой организации, возникают различного рода отношения между физическими и юридическими лицами, сопровождающиеся расчетами за те или иные виды имущества, обязательства и прочие расчеты. В бухгалтерском учете отражение расчетов не имеет особенностей, а их специфика заключается в правовой основе сделок и операций НКО. Следует отметить, что, как правило, все расчеты производятся безналичным путем.

У НКОО могут возникнуть следующие виды расчетов, представленные ниже.

Расчет с персоналом по оплате труда и прочим операциям

Одним из основных видов расчетов для НКОО являются расчеты, связанные с оплатой труда. Учет заработной платы работникам аналогичен учету заработной платы работникам коммерческих организаций и осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Следует отметить, что в случае, если НКОО имеет несколько источников финансирования, то необходимо вести раздельный учет расходов на оплату труда в разрезе этих источников финансирования.

Расчет с подотчетными лицами

НКОО могут иметь расчеты по подотчетным суммам. Наличные денежные средства могут выдаваться под отчет на хозяйственно-операционные расходы сотрудникам организации в размерах и на сроки, установленные соответствующими распоряжениями руководителя организации, а на расходы, связанные со служебными командировками, – в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели.

Расчет с поставщиками и подрядчиками

Для обобщения информации по расчетам с поставщиками и подрядчиками предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Отметим, что учет расчетов с поставщиками и подрядчиками аналогичен учету расчетов с поставщиками и подрядчиками коммерческих организаций и существенных особенностей не имеет.

Расчет по претензиям

В процессе приемки получаемых от поставщиков продукции и товаров, а также принятия выполненных

работ, оказанных услуг у некоммерческой организации могут возникнуть претензии к поставщикам и подрядчикам по их количеству или качеству.

Учет расчетов по претензиям некоммерческой организации аналогичен учету расчетов по претензиям коммерческих организаций.

Расчет по налогам и сборам

Некоммерческая организация также производит уплату различных налогов и сборов, в связи с чем у нее возникают расчеты по налогам и сборам с бюджетными и внебюджетными фондами.

Стоит отметить, что часть НКОО, в соответствии с законодательством, может быть освобождена от уплаты НДС.

При всем этом важно отразить особенности в учете НКОО после издания приказа Минфина РФ №115н. Приказом были внесены изменения терминологии, включающие понятия операционных, внереализационных и чрезвычайных доходов и расходов, которые теперь стали «прочими».

При формировании учетной политики НКОО в первую очередь должны найти отражение все способы ведения бухгалтерского учета, применяемые в данной организации, по тем вопросам, по которым законодательство предусматривает несколько возможных вариантов ведения учета либо по которым способы ведения бухгалтерского учета на нормативном уровне не установлены (учетная политика некоммерческой организации формируется в соответствии с ПБУ 1/98. ПБУ 1/98 определяет основные принципы формирования и раскрытия учетной политики организации).

Учетная политика предприятия является основным внутренним документом, который регулирует порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности в НКОО. Согласно ст. 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», учетная политика разрабатывается главным бухгалтером (бухгалтером) и утверждается приказом или распоряжением руководителя НКО. К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики НКО, относятся способы начисления износа основных средств, оценки материальных запасов, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие способы.

В учетной политике необходимо утвердить вариант отражения принятия к бухгалтерскому учету целевых поступлений – кассовым методом по мере фактического поступления или же по методу начисления.

Разработка приказа по учетной политике должна осуществляться с учетом специфики деятельности каждого вида НКО. Некоммерческие организации обязаны раскрывать в учетной политике избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского и налогового учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Все организации, являющиеся налогоплательщиками, обязаны дополнительно разрабатывать учетную политику для целей налогообложения.

Расширение сферы деятельности НКОО увеличило количество проблем учета. Возникают вопросы о распределении затрат при наличии предпринимательской деятельности, учете курсовой разницы и другие. Все это приводит к тому, что бухгалтерами формируются схемы учета, не находящие подтверждений в нормативных документах. Стоит сделать вывод, что необхо-

дима скорейшая разработка целостной системы учета некоммерческих организаций, охватывающей все стороны их деятельности.

Источники формирования имущества НКОО можно разделить на две группы:

- целевые поступления в денежной и натуральной форме;
- доходы от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. Следует отметить, что предпринимательская деятельность некоммерческими организациями может осуществляться только для достижения целей, ради которых они созданы. НКО (за исключением потребительских кооперативов) запрещено распределять прибыль между учредителями. Прибыль, полученная от разрешенной предпринимательской деятельности (платных услуг), должна полностью направляться на целевые программы и проекты некоммерческой организации. По истечении года орган, зафиксированный в уставе некоммерческой организации (например, собрание учредителей), рассматривает итоги деятельности организации, утверждает годовую бухгалтерскую отчетность и принимает решение о направлении прибыли на конкретные цели, предусмотренные уставом, что отражается в учете соответствующими записями.

Следует иметь в виду, что в НКО ведется отдельный учет затрат по основной некоммерческой и предпринимательской деятельности. Как следует из опыта практики, у НКО, ведущих предпринимательскую деятельность, помимо прямых расходов, непосредственно связанных с ее осуществлением, всегда возникают и общие административно-хозяйственные расходы, которые относятся как к предпринимательской, так и к основной уставной деятельности.

ВЗАИМОСВЯЗЬ НАЦИОНАЛЬНОГО И МЕЖДУНАРОДНОГО УЧЕТА В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В целях образования «средней линии» в интернациональной экономике между государством и рынком был сформирован некоммерческий сектор. Многие НКО на международном рынке функционируют в тех нишах, которые не заинтересовали бы коммерческие организации. Функционирование НКО способствует обеспечению социальной, политической стабильности и сбалансированного экономического развития. Также стоит отметить, что во многом НКО схожи с коммерческими организациями. Это касается:

- выполнения уставных, социально значимых задач;
- обеспечения необходимого уровня занятости;
- необходимости эффективного управления, базой которого является хорошо отлаженный учетный процесс;
- обоюдной необходимостью полной, сопоставимой финансовой отчетности, на основании которой можно провести объективный анализ предыдущей деятельности и достигнутых компанией результатов и затем сделать прогноз деятельности компании на перспективу.

На международной арене некоммерческими или неприбыльными организациями (not-for-profit organizations) считаются те, которые обладают преимущественно некоммерческими характеристиками, которые в значительной степени оказывают влияние на деятельность таких организаций. Особенности таких НКО:

- получение значительной доли ресурсов от поставщиков этих ресурсов на условиях, которые не предполагают возмещение стоимости или иные экономические выгоды, пропорциональные предоставленным ресурсам;
- целями деятельности НКО не является получение прибыли или ее эквивалента путем предоставления товаров или услуг;

- отсутствуют интересы собственников, которые можно было бы продать, передать или выкупить. Участие собственников в НКО не дает права на получение остаточной доли активов в случае ликвидации организации;
- у НКО отсутствуют сделки с собственниками, такие как эмиссия или выкуп акций, выплата дивидендов;
- в случае, если НКО учреждаются для реализации экономических выгод и преимуществ их участников, на них распространяются положения стандартов для коммерческих организаций. Примерами таких НКО являются взаимные страховые компании, взаимные кооперативы, которые предоставляют вкладчикам их чистых активов возмездные компенсации в виде дивидендов, снижения издержек, других экономических выгод, которые прямо или косвенно достаются их владельцам, членам, другим участникам.

НКО свойственны особые типы экономических трансакций, связанных с формированием их чистых активов (аналога собственного капитала коммерческих организаций). Такой тип трансакций в US GAAP имеет общее наименование контрибуций (contributions). Они могут осуществляться в форме дарений, пожертвований, грантов, завещаний, обещаний предоставить контрибуцию, субсидий, бесплатного оказания услуг, бесплатного предоставления материалов, оборудования. В результате контрибуции организация получает различные выгоды.

Отметим, что формами контрибуций могут быть:

- деньги и ценные бумаги;
- долгосрочные активы, такие как земля и недвижимость;
- оборудование;
- коммунальные услуги;
- погашение или прощение обязательств;
- предметы искусства, исторические ценности и сходные активы;
- услуги, в т.ч. личный вклад, т.е. обслуживание организации.

Контрибуции в виде предоставленных услуг признаются только при выполнении двух условий:

- такие услуги должны создавать или увеличивать стоимость нефинансовых активов;
- такие услуги требуют специализированных умений, которые предоставляются индивидами, обладающими этими умениями, и эти услуги нужно было бы приобрести, если бы их не предоставили даром.

Существуют также обещания предоставить контрибуцию (promises to give или в просторечье pledges), которые по принципу начисления должны отражаться в момент своего возникновения. Однако это правило не должно противоречить безусловному характеру контрибуций.

Стоит отметить, что НКО могут не иметь участия собственников, но они относятся к категории самофинансируемых организаций, которые функционируют за счет платы, взимаемой за предоставляемые товары и услуги. В таком случае для НКО прибыльность становится одним из важнейших показателей эффективности и функционирования, поскольку кредиторы и поставщики ресурсов таким организациям заинтересованы в получении сведений о результатах их деятельности, оценках сумм, времени и неопределенности денежных потоков. Другими словами, на такие виды НКО распространяется бизнес-модель финансовой отчетности.

Переход на МСФО позволит во многом сблизить не только российские и международные компании, но и обеспечит эффективное совместное функционирование коммерческого и некоммерческого сектора. Часто на практике специалисты сталкиваются с проблемами во взаимодействиях российских и международных НКО. Это связано с различиями нормативно-правовой базы, национальными особенностями функционирования

НКО, несопоставимостью финансовой отчетности организаций. Необходимость сближения МСФО и РСБУ остро касается формирования системы учета в НКО на международном уровне.

Для иностранных НКО отчетность российских НКО является по некоторым позициям недостоверной, так как существуют различия с МСФО. Финансовая отчетность нужна не только внешним, но и внутренним пользователям, анализирующим деятельность НКО и принимающим экономические решения. Объективная информация о финансовом состоянии – главная цель, которую преследует применение МСФО – дает наилучшую основу для выбора экономических альтернатив, стоящих перед организацией.

Важно отметить, что переход к МСФО дает возможность сопоставить финансовую отчетность российских компаний (коммерческих и некоммерческих) с финансовой отчетностью их зарубежных партнеров и конкурентов; дать конкурентные преимущества в получении грантов, кредитов, субсидий, субвенций от международных, государственных и частных западных структур.

На Западе редко применяются активно-пассивные счета, которые заменяются парами счетов по дебетовому и кредитовому признаку. Для получения отчетности западные бухгалтеры не используют информацию о «корреспонденции счетов». Некоторые аспекты бухгалтерского учета, например, составление отчетности по видам деятельности и сделок с участием взаимосвязанных сторон, требуют более подробного раскрытия информации, чем это необходимо по российским правилам учета и отчетности. Это влечет за собой составление более подробного плана счетов. В отличие от РСБУ, МСФО не регламентируют, каким должен быть план счетов. В РФ план счетов регламентирован Минфином РФ.

Особенно стоит отметить, что в МСФО в настоящее время отсутствует стандарт, устанавливающий правила для составления отчетности некоммерческих организаций. В РФ учет регулируется соответствующим федеральным законом. В США US GAAP содержат несколько стандартов, определяющих особенности деятельности НКО и устанавливающих жесткие требования к их отчетности. Например:

- концептуальный стандарт FAC 4. Objectives of financial reporting by nonbusiness organizations – Цели финансовой отчетности некоммерческих организаций;
- SFAS 116 – Accounting for contributions received and contributions made;
- 117 (Financial statements of not-for-profit organizations);
- 124 (Accounting for certain investments held by not-for-profit organizations);
- 136 (Transfers of assets to a not-for-profit organization or charitable trust that raises or holds contributions for others);
- SFAS 93 Recognition of depreciation by not-for-profit organizations.

Необходимо сделать вывод о важности разработки нового стандарта МСФО, который подробно будет регулировать систему учета в международных НКО. При этом стоит учитывать, что стандарты выходят за рамки собственно учетных функций и охватывают все уровни деятельности некоммерческих организаций, устанавливают концептуальные и прикладные подходы к решению многих управленческих проблем и определяют финансовую модель НКО, формируют особую парадигму некоммерческой деятельности.

Например, в США НКО создаются для достижения различных целей, не связанных с получением прибыли, и могут иметь юридические формы партнерства, кооператива, корпорации, траста, фонда, ассоциации. В соответствии с законодательством США НКО могут принимать любые организационно-правовые фонды (распространенной формой является корпорация). С правовой точки зрения следует различать НКО, основанные на началах членства, т.е. корпоративные, и организации, не имеющие членства, т.е. некорпоративные. Многие НКО в США не имеют членства (с отсутствием собственников). Основные инсайдеры НКО – это ее руководители и служащие. НКО не может платить дивиденды, или распределять имущество в пользу своих учредителей и участников иным способом. В случае ликвидации НКО имущество передается на благотворительные цели, ради достижения которых она создавалась, либо достается государству, штату или муниципалитету.

Важная особенность американских НКО – возможность НКО быть учредителем (promoter), партнером, членом, участником или управляющим любого партнерства, совместного предприятия, траста или другого юридического лица.

В России, в отличие от США, НКО лишены права пользоваться услугами организованных финансовых рынков, размещая там свои обязательства.

НКО эксперты делят на две категории в зависимости от имущественных прав учредителей и участников.

1. В первую категорию входят юридические формы НКО, на имущество которых учредители имеют обязательственные права требования. Под обязательственным правом понимается такие отношения между некоммерческой организацией и ее учредителями и участниками, при которых последние имеют возможность управлять делами, участвовать в распределении имущества в случае ликвидации.
2. Ко второй категории относятся НКО, на имущество которых учредители не сохраняют ни обязательственных, ни вещных прав. Характерно, что некорпоративные некоммерческие организации становятся собственниками переданного им имущества, а учредители теряют права на это имущество, но приобретают право контроля за их деятельностью, при этом не могут непосредственно осуществлять управление или вмешиваться в вопросы, отнесенные к полномочиям некоммерческой организации.

К видам международных НКО можно отнести:

- благотворительные организации. К некоммерческим организациям в подлинном смысле этого слова относятся образовательные, культурные, благотворительные учреждения, которые осуществляют свои функции на безвозмездной основе, не получая от этого дохода;
- бесприбыльные организации сферы услуг. Типичными примерами некоммерческих организаций, сочетающих коммерческие и некоммерческие черты, являются организации сферы услуг, церкви, фонды, частные бесприбыльные госпитали, бесприбыльные школы, которые получают большую часть своих ресурсов за счет источников, не связанных с продажей товаров и услуг. Однако они могут получать ресурсы и от оказания услуг, либо за счет предоставления услуг по сниженным ценам, все же покрывают часть своих операционных издержек;
- частные организации здравоохранения и социальной защиты. Добровольные организации здравоохранения и социальной защиты (Voluntary health and welfare organizations – VHWOs), создаются для выполнения на добровольной основе услуг в различных сегментах общества, чаще всего в области медицины. Учет и отчетность VHWOs регулируется также так называемой черной книгой, которая позволяет детализировать правила составления отчетности и учета в соответствии с GAAP и является своеобразным пособием по ведению учета в VHWOs;

- организации, спонсируемые правительством. Отдельный класс составляют юридические лица, спонсируемые правительством (government-sponsored entities), такие как больницы, университеты, коммунальные службы. В силу специфики своей деятельности, особой общественной миссии, значительных объемов и разнообразных форм государственной поддержки для них имеются некоторые своеобразные черты в механизмах финансирования и практике учета;
- государственные и другие организации.

Основное содержание экономической деятельности НКО составляет политика формирования ресурсов, необходимых для материального обеспечения их основной деятельности, которая носит неэкономический характер.

В случаях сотрудничества (выполнения совместных социальных программ, образования фондов, инвестирования в РФ и т.д.) с международными коммерческими и некоммерческими организациями для многих НКО в РФ стоит острая необходимость формирования объективной информации о состоянии организации, анализа достигнутых ей результатов, прогнозирования ее перспектив, – она заинтересована в том, чтобы построить финансовую отчетность по принципам, заложенным в МСФО.

При формировании единой системы учета на базе МСФО для НКО необходимо учитывать вышеописанные автором существенные различия между европейскими, американскими, российскими и другими национальными НКО, которые оказывают влияние на методики учета в зависимости от вида организации. Автор рекомендует классифицировать организации по формам и источникам финансирования (государственные, благотворительные, частные, общественные и т.д.), после чего появится возможность сгруппировать системы учета в различных НКО и сформировать общую методику учета в виде нормативно-правового документа (например, стандарта).

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В НЕКОММЕРЧЕСКОЙ ОБЩЕСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

По мнению автора, можно представить три основных направления совершенствования системы бухгалтерского учета НКО в РФ.

1. Изменения в области законодательства, нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в НКО

Существует возможность образования новых видов общественных объединений на основе существующих организационно-правовых форм НКО. Необходимо выделение законодательных документов, регулирующих деятельность, а также бухгалтерский учет в отдельных НКО. Важно существенно актуализировать действующую законодательную базу в связи с тем, что появляются различные финансовые схемы с участием НКО, которые требуют четкого законодательного регулирования. Также стоит сформировать список нормативно-правовых документов (ФЗ, ПБУ, акты, письма, приказы и т.д.), которые относятся непосредственно к регулированию бухгалтерского учета в НКО.

Одной из основных сложностей в использовании законодательства при ведении бухгалтерского учета НКО является учет распределения доходов и расходов от текущей деятельности организации. Для корректного учета доходов и расходов НКО необходимо сформулировать соответствующую методику в нормативно-правовых документах.

2. Изменения в методике бухгалтерского учета в НКО

В связи с тем, что в современной экономике растет количество некоммерческих организаций (в том числе все больше появляются общественные некоммерческие организации) необходима корректная система учета, которая позволила бы применять стандартизованные подходы. Необходимо разработать методику бухгалтерского учета в некоммерческих общественных организациях с рассмотрением методик учета для отдельных видов НКО, например, для политических партий.

В методике важно учесть особенности отражения прибыли как одного из спорных вопросов при ведении бухгалтерского учета в НКО. Получение прибыли необходимо рассмотреть в двух случаях:

- в случае, когда организация ведет предпринимательскую деятельность;
- в случае, когда организация не осуществляет коммерческую деятельность. При этом прибыль может возникать только после завершения какого-либо проекта или мероприятия.

При формировании методики необходимо использовать три концепции по формированию системы бухгалтерского учета в НКО: на основе бюджетного учета, на основе учета в коммерческих организациях и на основе опыта международных НКО с целью внесения изменений в части учета отдельных характеристик для НКО операций.

Одной из существенных проблем при ведении учета в НКО является некорректное отражение соответствующих операций в отчете о целевом использовании полученных средств (форма №6). При составлении сметы расходования целевых средств указывается план предстоящих денежных поступлений. Важно, чтобы эти данные были составлены с учетом уже имеющихся документов, например с отражением в смете договора с графиком внесения членских взносов (часто на практике такой договор привязан к выполнению конкретного проекта или мероприятия. В связи с этим рекомендуется согласовывать и утверждать смету с финансирующей стороной.

Утверждая учетную политику НКО, необходимо указать все особенности ведения учета в конкретной организации: способы износа, оценка материальных запасов, признание прибыли, налогообложение и т.д.

В результате можно сделать вывод, что необходима разработка целостной системы учета в НКО с описанием конкретной методики формирования и ведения учета.

К сказанному выше стоит добавить, что становление системы бухгалтерского учета в НКО непосредственно связано с развитием аудита НКО в РФ с учетом международного и практического опыта бухгалтеров и аудиторов. Аудит НКО в РФ также развивается не стремительно, так как существует необходимость в разработке и утверждении ряда законодательных документов, а также необходима разработка методики аудита современной НКО.

3. Сближение РСБУ в НКО с МСФО

На основе проведенного анализа особенностей приведения РСБУ к МСФО в отношении ведения учета в НКО можно сделать вывод, что на сегодня для формирования единой системы учета для ее применения необходимо в первую очередь получить актуальное, действующее законодательство в сфере регулирования ведения бухгалтерского учета в современных НКО. На современном этапе развития НКО в РФ еще не сформирована единая методика формирования системы бухгалтерского учета, что во многом усложняет сведение РСБУ и МСФО в отношении НКО.

Созарукова Гульнара Алимуратовна

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть I. – М.: БЕК, 1996.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации – часть первая от 31 июля 1998 г., редакция от 27 июля 2006 г. №146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ, редакция от 30 декабря 2006 г.
3. Федеральный закон Российской Федерации от 12 января 1996 г. №7-ФЗ «О некоммерческих организациях».
4. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», редакция от 3 ноября 2006 г.
5. Федеральный закон от 19 мая 1995 г. №82-ФЗ «Об общественных объединениях» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 22 мая 1995 г. – №21. – Ст. 1930.
6. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», редакция от 18 сентября 2006 г.
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н.
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н.
9. Батурина М.В. Негосударственные некоммерческие организации: учет и контроль: практическое руководство. – М.: Эксмо, 2008. – 160 с.
10. Гамольский П.Ю. Некоммерческие организации: бухгалтерский учет и налогообложение в 2001 году. – М.: Бухгалтерский учет, 2001. – 240 с.
11. Гамольский П.Ю. Некоммерческие организации: практика налогообложения и бухгалтерского учета. – М.: Кнорус, 2005. – 304 с.
12. Гамольский П.Ю. Некоммерческие организации: особенности налогообложения и бухгалтерского учета в 2008 году. – М.: Книга и бизнес, 2008. – 356 с.
13. Захарьин В.Р. Бухгалтерский учет и налогообложение в некоммерческих организациях.
14. Кузьмин Г.В. Некоммерческие организации: практическое руководство. – М.: Эксмо, 2008. – 352 с.
15. Макальская М. Л., Пирожкова Н.А. Некоммерческие организации в России: Создание, права, налоги, учет, отчетность. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и сервис, 2000. – 368 с.
16. Некоммерческие организации: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет в свете последних изменений законодательства. – М.: ИД «Аргумент», 2008. – 320 с.
17. Суворов А.В. О налогообложении некоммерческих организаций // Бухгалтерский учет. – 2000. – №20.
18. Шиткина И.С. Предпринимательская деятельность некоммерческих организаций // Гражданин и право. – 2002. – №4.
19. Организация бухгалтерского учета в некоммерческих организациях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2006. – №13.

РЕЦЕНЗИЯ

Работа выполнена на актуальную тему и свидетельствует о том, что поставленные цели и задачи современного бухгалтерского учета некоммерческой общественной организации достигнуты. В работе в достаточной степени обоснована, раскрыта взаимосвязь национального и международного бухгалтерского учета в некоммерческой организации. Хорошо сформулированы основные направления современного бухгалтерского учета в некоммерческой общественной организации, на некоторые замечания общего и технического характера обращено внимание автора.

Статья соответствует требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Чая В.Т., д.э.н., профессор, главный научный сотрудник кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова

2.3. MODERN BOOK KEEPING IN NONCOMMERCIAL PUBLIC ORGANIZATION

G.A. Sozaryukova, the Post-graduate Student of the Account, Analysis and Audit of Economic Faculty

Moscow State University it. M.V. Lomonosov

In research it is carried out research of features of a technique of modern book keeping noncommercial public organization with the purpose of definition possible directions of development and perfection the modern account in non-commercial public organizations. Thus the detailed analysis of the purposes and problems of modern book keeping in noncommercial public organization, national and international features of the account in the noncommercial organizations, the points of view of leading economic figures on a considered problematic is lead. On the basis of earlier lead analysis legal regulation of activity noncommercial public organizations, comparison legislative base of the commercial and noncommercial organizations, definitions of features of regulation of book keeping, have been drawn conclusions on necessity of modification for the current legislation, its actualization and directions of perfection. In research the basic features of formation of registration policy of noncommercial public organizations are generated. The problematic of granting of the accounting reporting noncommercial and noncommercial public the organizations is in detail considered. Questions at issue concerning legislative regulation of audit of the noncommercial organizations in Russia, the taxation of the noncommercial organizations, interrelations of the International Standards of the Financial Reporting and the Russian Standards of the Accounting Reporting have been mentioned. Research prepares for toolkit for formation of a separate technique of book keeping in noncommercial public organizations.

Literature

1. The Civil code of the Russian Federation. I. – M: BEC, 1996.
2. The tax code of the Russian Federation – a part the edition first from 31.07.98 from 27.07.06 №146-Ф3 and a part the second from August, 5th, 2000 №117-Ф3 edition from 30.12.06.
3. The federal act of the Russian Federation from 12.01.96 №7 – FA «About non-profit organisations».
4. The federal act from 21.11.96 №129-Ф3 «About book keeping» edition from 03.11.06.
5. The federal act from May, 19th, 1995 №82-Ф3 «About public associations» // the Convention of the legislation of the Russian Federation. – on May, 22nd, 1995 – №21. – Paper 1930.
6. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 22.07.03 67н «About forms of accounts of the organisations» edition from 18.09.06.
7. Position on book-keeping and an accounts in the Russian Federation, stated by the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from July, 29th, 1998 №34н.
8. Set of accounts of book keeping of financial and economic activity of the organisations and the Instruction on its application, stated by the Order of the Ministry of Finance of Russia from October, 31st, 2000 №94н.
9. M.V. Baturin. Not State non-profit organisations: the registration and the control: the code of practice, M: Aksmo, 2008 – 160 p.
10. P.J. Gamolsky. Non-profit organisations: book keeping and the taxation in 2001, Publishing house: «Book keeping», 2001 – 240 p.
11. P.J. Gamolsky. Non-profit organisations: taxation and book keeping practice, Cnorus, 2005 – 304 p.
12. P.J. Gamolsky. Non-profit organisations: taxation and book keeping singularities in 2008, Joint-Stock Company «the Book and business», 2008 – 356 p.
13. V.R. Zaharin. «Book keeping and the taxation in non-profit organisations».
14. G.V. Kuzmin. Non-profit organisations: the code of practice, M: Akmo, 2008 – 352 p.
15. M.L. Makalsky, N.A. Pirogkova. Non-profit organisation in Russia: Creation, the rights, taxes, the registration, the reporting. M: Publishing house«Business and Tools», 2000 г
16. M.L. Makalsky, N.A. Pirogkova. Non-profit organisation in Russia: Creation, the rights, taxes, the registration, the reporting. M: 6th issuing processed and added, Publishing house «Business and Tools», 2008г – 368 p.
17. Non-profit organisations: legal regulation, accounting and the fiscal accounting in the light of the last modifications of the legislation, M: ID «Argument», 2008 – 320 p.
18. A.V. Suvorov. «About the taxation of non-profit organisations» Book keeping. №20 2000
19. I.S. Shitkina. «Enterprise activity of non-profit organisations» the Citizen and the right. №4 2002
20. «The book keeping organisation in non-profit organisations», Book keeping in budgetary and non-profit organisations, 2006, №13.