

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Санкт-Петербургский государственный экономический университет»

На правах рукописи

МУХАНОВА ИРИНА НИКОЛАЕВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ
ПОСТУПЛЕНИЯ И РАСХОДОВАНИЯ ЦЕЛЕВЫХ СРЕДСТВ
НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

5.2.3. «Региональная и отраслевая экономика»
(бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

Диссертация на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Научный руководитель:

доктор экономических наук, профессор

Вячеслав Ярославович Соколов

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ В ОТЧЕТНОСТИ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ	12
1.1 Сущность деятельности, трактовка и классификация организаций.....	12
1.2 Современные подходы к раскрытию информации, оценка уровней информационной открытости и проблемы пользователей отчетности.....	31
ГЛАВА 2. РАЗВИТИЕ ИНФОРМАЦИОННО-КОММУНИКАЦИОННЫХ ВОЗМОЖНОСТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	51
2.1 Регулирование и стандартизация бухгалтерского учета и отчетности.....	51
2.2 Развитие информационно-коммуникационных возможностей бухгалтерского учета и отчетности.....	71
ГЛАВА 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И ОТЧЕТНОСТИ ПОСТУПЛЕНИЯ И РАСХОДОВАНИЯ ЦЕЛЕВЫХ СРЕДСТВ.....	98
3.1 Формирование отчетных данных о результатах деятельности организаций с привлечением сметно-целевого подхода.....	98
3.2 Методические рекомендации к формированию учетной политики поступления и расходования целевых средств.....	124
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	134
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	144
ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Оценка информационной открытости негосударственных некоммерческих организаций.....	171
ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Оценка состава целевых средств негосударственных некоммерческих организаций (по данным отчетов о целевом использовании средств)	182

ПРИЛОЖЕНИЕ 3. Опыт стандартизации учета и отчетности некоммерческих организаций по US GAAP	185
ПРИЛОЖЕНИЕ 4. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций»	203
ПРИЛОЖЕНИЕ 5. Примеры составления отчетов о деятельности негосударственных некоммерческих организаций.....	216
ПРИЛОЖЕНИЕ 6. Исторический опыт составления отчетов о деятельности на примере Общества для распространения коммерческих знаний.....	220
ПРИЛОЖЕНИЕ 7. Проекты смет для негосударственной некоммерческой организации.....	231
ПРИЛОЖЕНИЕ 8. Показатели структуры целевых средств.....	236
ПРИЛОЖЕНИЕ 9. Рабочий план счетов в части поступления и расходования целевых средств.....	242
ПРИЛОЖЕНИЕ 10. Бухгалтерские записи для составления отчета о деятельности.....	244
ПРИЛОЖЕНИЕ 11. Бухгалтерские записи для составления отчета в Минюст.....	246
ПРИЛОЖЕНИЕ 12. Учетная политика поступления и расходования целевых средств.....	248

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Российские негосударственные некоммерческие организации (НКО) активно действуют в сферах правовой и социальной защиты, гражданско-патриотического воспитания, образования и развития профессий, здравоохранения и спорта, науки и культуры, охраны окружающей среды¹. Реализация национальных целей развития², включающих создание информационно открытого общества³, ставит перед негосударственными НКО задачу отражения эффективности своей деятельности путем представления качественных и достоверных сведений широкому кругу заинтересованных пользователей.

Основным инструментом информирования государства и общества о результатах деятельности негосударственных НКО является бухгалтерская (финансовая) отчетность, которая находится в свободном доступе на сайте ГИР БО⁴. В то же время деятельность организаций некоммерческого сектора относится к сложно оцениваемой, поскольку существующая система отчетности не позволяет определить их общественно полезную роль. Действующая бухгалтерская отчетность не идентифицирует основные источники финансирования (государственные, частные, отечественные, иностранные), не позволяет оценить распределение полученных взносов, пожертвований, субсидий и грантов по уставной (программной) и сопутствующей деятельности. Отсутствие такой информации не дает возможности осуществить экономический анализ результатов деятельности негосударственных НКО в разных отраслях экономики и общественной жизни.

¹ На 1 января 2024 года в реестре негосударственных НКО зарегистрировано 215622 организации, в том числе доля общественных организаций составляет 28 %, автономных НКО – 19 %, религиозных организаций – 15 %, фондов – 10 %, ассоциаций – 9 %, иных НКО – 19 %. В сравнении с 2018 годом численность НКО почти не изменилась (– 0,2 %). Источник: рассчитано по общедоступным данным сайта Министерства юстиции РФ. URL: <https://minjust.gov.ru/ru/pages/reestr-nekommercheskih-organizacij/> (дата обращения: 03.01.2024).

² О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года: Указ Президента Российской Федерации от 21.07.2020 № 474.

³ О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017-2030 годы: Указ Президента Российской Федерации от 09.05.2017 № 203.

⁴ Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИР БО). URL: <https://bo.nalog.ru/> (дата обращения: 20.12.2023).

Одной из причин недостатка экономической информации о деятельности негосударственных НКО является отсутствие стандартов. В настоящее время федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ) разработаны для государственного и коммерческого секторов экономики, но не разработаны для некоммерческого сектора. По этой причине негосударственные НКО применяют в своей деятельности стандарты, разработанные для коммерческих организаций, которые не отвечают особенностям их деятельности, связанным с выполнением общественно полезных целей, а не извлечением доходов.

Таким образом, до настоящего времени задачи формирования информативной системы отчетности негосударственных НКО не решены. Соответственно, решение такого рода задач актуально для развития теории и практики учета и отчетности. При этом вопрос отражения в отчетности достижения уставных целей, заявленных НКО, и общественной пользы (результата) от деятельности НКО стоит сейчас особенно остро.

Степень разработанности научной проблемы. Экономические основы функционирования некоммерческого сектора в рыночной экономике рассмотрены А. Бен-Нером (*A. Ben-Ner*), Б.А. Вайсбродом (*B.A. Weisbrod*), Ч. Вульфом (*C. Wolf Jr.*), Э. Джеймсом (*E. James*), М.К. Дженсенем (*M.C. Jensen*), С. Роуз-Акерман (*S. Rose-Ackerman*), Л.М. Саламоном (*L.M. Salamon*), Ю.Ф. Фама (*E.F. Fama*), Г. Хансманом (*H. Hansmann*), Д.Р. Янгом (*D.R. Young*). Проблемы построения показателей общественной пользы, отражения финансовых и нефинансовых результатов деятельности в отчетности организаций некоммерческого сектора рассматривались Г.К. Анхайером (*H.K. Anheier*), А. Баро (*A. Bärö*), Л.Д. Брауном (*L.D. Brown*), Д. Кейси (*J. Casey*), Т. Мейнхардтом (*T. Meynhardt*), Л. Мук (*L. Mook*), М.Х. Муром (*M.H. Moore*), Д.Л. Ниттерхаус (*D.L. Nitterhouse*), Л.М. Саламоном (*L.M. Salamon*), Р.Э. Херцлингер (*R.E. Herzlinger*), Дж. Хонаном (*J. Honan*).

В развитие бухгалтерского учета и отчетности весомый вклад внесли отечественные и иностранные ученые: Х.Р. Андерсон (*H.R. Anderson*), А.С.

Бакаев, Н.А. Блатов, С.М. Бычкова, В.Г. Гетьман, О. Гювемли (*O. Güvemli*), Т.Ю. Дружиловская, Д.А. Ендовицкий, В.Б. Ивашкевич, Н.А. Каморджанова, В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев, Н.П. Кондраков, Д.С. Колдуэлл (*J.C. Caldwell*), М.И. Кутер, Б.Е. Нидлз (*B.E. Needles, Jr.*), В.Ф. Палий, М.Л. Пятов, А.П. Рудановский, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, Л.А. Чайковская, Р. Энтони (*R. Anthony*) и многие другие. Учеными разработаны важнейшие принципы и положения бухгалтерского учета, применимые к хозяйствующим субъектам различных секторов и отраслей экономики, включая некоммерческий сектор. В то же время специфика деятельности современных российских негосударственных НКО мотивирует на продолжение исследований с целью полного раскрытия информации по источникам поступлений и направлениям использования целевых средств.

Степень разработанности обозначенной научной проблемы обусловила выбор научной цели и формирование основных научных задач.

Цель и задачи исследования. Цель исследования: разработка теоретических положений и методических рекомендаций по организации бухгалтерского учета и составлению отчетности поступления и расходования целевых средств, обоснованию основных направлений анализа отчетности НКО. Достижение поставленной цели исследования потребовало решения следующих задач:

- уточнить понятие «негосударственные НКО» с точки зрения общественной пользы;
- выявить проблемы пользователей отчетности негосударственных НКО, возникающие в рамках современной практики раскрытия информации в отчетности;
- осуществить классификацию средств, поступающих в негосударственные НКО и направлений их расходования с позиций отражения в отчетности;
- разработать проект стандарта «Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций», направленный на обеспечение раскрытия информации о видах поступлений и направлениях расходования целевых средств;

- обосновать необходимость корректировки плана счетов бухгалтерского учета операций по поступлению и расходованию целевых средств;

- разработать методические рекомендации к организации бухгалтерского учета, составлению отчетности о целевых средствах, определению показателей общественной пользы негосударственных НКО.

Объект исследования – бухгалтерский учет и бухгалтерская отчетность поступления и расходования целевых средств негосударственных НКО.

Предмет исследования – совокупность теоретических положений и методических разработок, направленных на развитие информационно-коммуникационных функций бухгалтерского учета и отчетности негосударственных НКО.

Теоретическая основа исследования:

- научные труды российских и зарубежных ученых, связанные с развитием теории и практики бухгалтерского учета и отчетности, в том числе для организаций некоммерческого сектора;

- российские и зарубежные положения и стандарты учета и отчетности, используемые организациями некоммерческого сектора;

- российские нормативные и правовые акты, относящиеся к регулированию учета и отчетности негосударственных НКО.

Методологическая основа исследования:

- научные принципы изучения экономических и гражданско-правовых процессов и явлений в области формирования отчетных данных о деятельности организаций некоммерческого сектора;

- общенаучные методы исследования, включающие наблюдение и сравнение в статике и динамике, анализ и синтез, индукцию и дедукцию, систематизацию и классификацию научной и нормативно-правовой информации, а также показателей публичных отчетных данных.

Информационная база исследования сформирована на основе российских и зарубежных научных трудов, нормативно-правовых актов и стандартов в

области бухгалтерского учета и отчетности негосударственных НКО, в том числе и в историческом ракурсе; материалов официальных интернет-ресурсов, представляющих отчетность негосударственных НКО в свободном доступе; данных о результатах общественно полезной деятельности, представляемых НКО на своих веб-сайтах.

Обоснованность результатов исследования определена применением принципов и методов научного познания, соответствующих цели и задачам работы; глубоким и всесторонним анализом научных публикаций, правовых актов и стандартов в области бухгалтерского учета и отчетности негосударственных НКО; последовательностью и логикой обобщений и выводов.

Достоверность результатов исследования подтверждена релевантностью основных показателей, формируемых в разработанных автором развернутых формах финансовой отчетности, апробацией результатов на научных конференциях, публикациями в рецензируемых научных журналах.

Соответствие диссертации Паспорту научной специальности 5.2.3. «Региональная и отраслевая экономика» (бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика) определяется по следующим пунктам: 11.1. Концептуальные основы, теория, методология, организация, история развития бухгалтерского учета; 11.2. Национальные и международные системы и стандарты бухгалтерского учета; 11.3. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности.

Научная новизна результатов исследования заключается в разработке теоретических и методических подходов к содержанию и организации бухгалтерского учета и составлению отчетности негосударственных НКО в части поступления и расходования целевых средств.

Наиболее существенные результаты исследования, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем:

– уточнено понятие «негосударственные НКО» по основному признаку реализации общественно полезных целей, которое позволяет обосновать необходимость отражения информации для выполнения этих целей в отчетных данных;

– систематизированы особенности современных подходов к представлению информации в отчетности негосударственных НКО (бухгалтерского, государственно-надзорного, фискального, статистического, социального) и определены проблемы пользователей информации о результатах деятельности НКО (поставщиков ресурсов и пользователей благ, других НКО, волонтеров и граждан), обусловленные низкой информативностью отчетных данных;

– предложена классификация средств, поступающих в негосударственные НКО, и категорий их расходования в целях введения соответствующей информации в бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Показана возможность идентификации различных источников поступлений в расходовании средств, направляемых на осуществление уставной деятельности (целевых программ);

– разработан проект стандарта «Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций», нацеленный на составление отчетности с позиций обеспечения полезной информацией лиц, заинтересованных в деятельности НКО, уточнены термины и понятия, предложены форма отчета о деятельности и форма отчета о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности;

– скорректирован план счетов негосударственных НКО в части отражения операций по поступлению и расходованию целевых средств, который позволит обеспечить информацией разработанные формы отчетности;

– определены направления формирования отчетных данных о результатах деятельности негосударственных НКО с привлечением сметно-целевого подхода, которые позволяют осуществить оценку показателей общественной пользы. Составлены методические рекомендации к организации бухгалтерского учета, составлению и анализу отчетности поступления и расходования целевых средств.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что обоснованы направления развития информационно-коммуникационных функций бухгалтерского учета для организаций некоммерческого сектора, связанные с отражением в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации по источникам поступлений и направлениям расходования целевых средств.

Практическая значимость исследования заключается в разработке проекта стандарта «Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций» и составлении методических рекомендаций, которые можно использовать при осуществлении законотворческой и нормотворческой деятельности в области учета и отчетности; методической деятельности, связанной с разработкой систем бухгалтерского учета и составления отчетности в негосударственных НКО различных организационно-правовых форм и видов деятельности; профессиональной бухгалтерской деятельности в негосударственных НКО; научно-педагогической деятельности, связанной с разработкой перспективных учебных программ и специальных курсов.

Апробация результатов исследования осуществлена в виде докладов и обсуждений на международных и российских научных и научно-практических конференциях:

- Турция, Эдирне, Университет Тракия (Trakya University), 17 октября 2017;
- Санкт-Петербург, СПбГЭУ, 15 февраля 2021; СПбГЭУ, 26 марта 2021; СПбГУ, 17 апреля 2021; СПбГЭУ, 22 апреля 2021; СПбГЭУ, 27 октября 2021; СПбГЭУ, 22 апреля 2022; СПбГУ, 22 апреля 2023.

Предложенные формы отчетности были апробированы на материалах, размещенных на сайтах российских негосударственных НКО.

Результаты диссертационного исследования используются АНО «Ассоциация авиационных авиастроителей» в бухгалтерском учете, составлении и анализе отчетности в части поступления и расходования целевых средств. Теоретические и практические положения диссертации внесены в учебный процесс ФГБОУ ВО «СПбГЭУ» при изучении курсов «Бухгалтерский учет»,

«Публичная финансовая отчетность в цифровой экономике», «Публичная нефинансовая отчетность».

Публикация результатов исследования включает 19 работ объемом 9,9 п.л. (авторский вклад 9,9 п.л.), в том числе 8 публикаций (4,9 п.л.) в изданиях, рекомендуемых ВАК.

Структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы. Общий объем диссертации – 170 страниц текста, включая 10 рисунков, 24 таблицы и 13 формул. Приложения – 83 страницы.

ГЛАВА 1. СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ В ОТЧЕТНОСТИ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

1.1 Сущность деятельности, трактовка и классификация организаций

Ведущую роль негосударственных НКО⁵ (фондов, ассоциаций, союзов, общественных организаций, партий) в развитии российского гражданского общества никто не отрицает. Их общественно полезная деятельность находится постоянно в сфере внимания общественных наук и средств массовой информации. В то же время экономические результаты деятельности организаций некоммерческого сектора почти не рассматриваются в связи с отсутствием данных по привлечению и использованию целевых средств. Наличие информации по источникам поступлений и их использованию в общественно полезных целях у негосударственных НКО востребовано как государством, так и обществом и мотивирует на осуществление дальнейших научных разработок в области бухгалтерского учета и отчетности.

Нуждаются в научной проработке вопросы организации бухгалтерского учета, составления отчетности, а также оценки источников поступлений и направлений расходования целевых средств у негосударственных НКО, связанные с возрастающими информационными потребностями и ожиданиями заинтересованных сторон (поставщиков ресурсов и потребителей благ, коммерческих организаций, других НКО, ученых, аналитиков, СМИ, граждан).

Решение таких вопросов требует, на наш взгляд, определение сущности деятельности организаций некоммерческого сектора, уточнение понятия «негосударственные НКО» с позиций выделения общественно полезных целей,

⁵ Поскольку в законе «О некоммерческих организациях» под ними понимаются не только организации частного сектора (это фонды, союзы, ассоциации, общественные организации и др.), но и организации государственного сектора экономики (бюджетные учреждения, государственные учреждения, государственные корпорации и государственные компании, публично-правовые компании), мы посчитали целесообразным использовать в работе термин «негосударственные НКО». В настоящее время в научных публикациях применяются термины и «некоммерческие организации» [61, 64, 125, 142, 143], и «негосударственные некоммерческие организации» [49, 52, 126, 155], в средствах массовой информации в основном используется термин «некоммерческие организации».

затем изучение подходов к раскрытию информации о деятельности и оценке уровней информационной открытости негосударственных НКО, далее, выявление основных проблем пользователей отчетности.

Анализ научной экономической литературы, нормативных и правовых источников позволил автору выделить несколько подходов к обоснованию деятельности организаций некоммерческого сектора, которые можно определить как экономический, гражданско-правовой и бухгалтерский.

Экономический подход, который сформировался в странах с развитой рыночной экономикой в 80-90-х годах XX века, обосновывает деятельность НКО несколькими научными направлениями:

– теории, рассматривающие деятельность НКО, как ответ на несостоятельность (провалы) государства и рынка в обеспечении потребностей граждан. Их относят к теориям спроса на деятельность НКО;

– теории, подчеркивающие особенности предложения по получению востребованных гражданами благ, связанные с государственными преференциями (субсидиями, социальным предпринимательством, контролем стейкхолдеров) [46].

Теория провала государства (*The Government Failure Theory*), разработанная Б.А. Вайсбродом (*B. A. Weisbrod*) [236] и Ч. Вульфом (*C. Wolf Jr.*) [237, 238], объясняет необходимость деятельности некоммерческого сектора неспособностью государственных структур обеспечить всех нуждающихся общественными благами в соответствии с принятыми в обществе представлениями о справедливости.

Теория провала рынка (контракта) (*The Market (Contract) Failure Theory*), разработанная Г. Хансманом (*H. Hansmann*), объясняет развитие некоммерческого сектора отсутствием у потребителей уверенности в качестве услуг и товаров, произведенных коммерческим сектором по причине его бесконтрольного стремления к накоплению прибыли. НКО возникают там, где ценность качества востребованных обществом услуг и товаров перекрывает экономическую

неэффективность их производства [197].

Теория провалов в деятельности самого некоммерческого (добровольческого) сектора (*The Voluntary Failure Theory*) разработана Л.М. Саламоном (*L.M. Salamon*). К таким провалам он отнес филантропическую недостаточность (несоответствие масштабов общественно-полезных целей НКО и объемов добровольных пожертвований на их осуществление), филантропический партикуляризм (сосредоточение усилий НКО только на определенных группах общества, дублирование услуг и учреждений), филантропический патернализм (значительное влияние интересов лиц, владеющих ресурсами, на направления деятельности НКО) и филантропическое любительство (непрофессиональные подходы НКО к решению человеческих проблем) [219].

Теория «субсидий» (*The Subsidy Theory*), разработанная Ю.Ф. Фама (*E.F. Fama*) и М.К. Дженсенем (*M.C. Jensen*), объясняет деятельность некоммерческого сектора представлением разного рода преференций (законодательно закрепленных видов поддержки), которые позволяют конкурировать с бизнесом и государством. Это явные и скрытые субсидии в виде освобождения от налогов, предоставления льготной аренды, возможности финансирования деятельности НКО за счет пожертвований, грантов и дарений, привлечения неоплачиваемого труда волонтеров [191].

Теория социального предпринимательства (*The Social Entrepreneurship Theory*) также стремится объяснить возникновение НКО со стороны предложения. Социальное предпринимательство вместо создания экономической или денежной ценности стремится создать общественную ценность (*public value*). Наиболее известными в этой области являются исследования Э. Джеймс (*E. James*) [202], С. Роуз-Акерман (*S. Rose-Ackerman*) [218] и Д.Р. Янга (*D.R. Young*) [240].

Теория контроля стейкхолдеров (*The Stakeholder Control Theory*), рассмотренная А. Бен-Нером (*A. Ben-Ner*), предполагает, что НКО создаются с целью общественного контроля над производителями. Стремление к контролю может быть вызвано необходимостью устранения информационной асимметрии,

в результате которой потребители могут подвергаться спекуляциям со стороны организаций, стремящихся к извлечению прибыли (например, занижение качества услуги в целях минимизации издержек) [182].

Рассмотренные теории дают определенное представление о побудительных мотивах деятельности таких организаций как равноправных хозяйствующих субъектов (незанятая экономическая ниша и возможность конкуренции с государством и бизнесом), но не учитывают социальные, политические, гражданские основания для их создания и деятельности.

Гражданско-правовой подход позволяет обратить внимание на неэкономические цели развития гражданского общества. Термин «non-governmental organizations» («NGOs») – неправительственные организации (НПО) – используется в международном праве: уставе ООН [185], документах Всемирного банка и Совета Европы [187, 190, 193, 194, 217, 239]. По ним можно сфокусировать неэкономические и экономические признаки НПО [110].

– это организации, имеющие «некоммерческую цель международной пользы», которая достигается выполнением работы «в интересах международного сообщества» (Совет Европы, 1986) [190];

– частные организации «по облегчению страданий, продвижению интересов бедных, защите окружающей среды, обеспечению основными социальными услугами» (Группа Всемирного Банка, 1995) [239];

– добровольные объединения физических и юридических лиц, которые свободно формулируют и выполняют свои задачи при условии их законности (Организация по безопасности и сотрудничеству в Европе, 2002) [193];

– открытые организации, в основу деятельности которых положены принципы прозрачности и подотчетности, что обязывает представлять в общем доступе финансовые и нефинансовые показатели своей деятельности (Организация по безопасности и сотрудничеству в Европе, 2002) [193];

– самоуправляемые образования, которые «вправе заниматься любой законной хозяйственно-экономической и коммерческой деятельностью,

направленной на поддержку некоммерческой части своей работы» (Организация по безопасности и сотрудничеству в Европе, 2007) [217].

Попробуем обобщить приведенные в международных актах признаки НПО: это организации частные, добровольные, самоуправляемые, некоммерческого характера, открытые в своей финансовой и нефинансовой деятельности и с благородными целями оказания помощи нуждающимся. Очевидно, что признаки международных НПО в целом подходят к деятельности национальных НКО, в том числе и в России.

В качестве примера международных НПО можно привести Международный союз неправительственных организаций «Ассамблея народов Евразии», Международную общественную организацию «Императорское православное палестинское общество». Как пример международных НПО, которые занимаются вопросами стандартизации бухгалтерского учета и отчетности, можно привести следующие: Международную федерацию бухгалтеров (IFAC), Фонд международных стандартов финансовой отчетности (IFRS Foundation), Межправительственную рабочую группу экспертов ООН по международным бухгалтерским стандартам (ISAR); Ассоциацию присяжных сертифицированных бухгалтеров (ACCA).

Хотя речь шла о международных НПО, очевидно, что приведенные признаки, в целом, подходят к деятельности и национальных негосударственных НКО, в том числе и в России.

Можно привести следующие часто используемые наименования НКО [110]:

– Not-for-profit organization – неприбыльная организация (США, Канада). Термин близок к российскому «некоммерческая организация» и не отражает общественное предназначение таких организаций;

– Civil society organization – организация гражданского общества. Термин используется в международной практике. По сути, такое название в большей степени подходит к организациям, которые относятся к некоммерческому сектору, чем термины «некоммерческие» или «неприбыльные»;

– Charity – благотворительная организация. Термин широко применяется в Великобритании, США и Канаде. Такое наименование в большей степени отражает общественное предназначение подобных организаций, чем термины «некоммерческие» или «неприбыльные»;

– Private voluntary organization – частная добровольческая организация. Термин используется в международной практике. Такое наименование хорошо отражает суть деятельности подобных организаций (частная добровольческая деятельность) и может быть полезным для применения в национальных практиках;

– Public benefit organization – общественно полезная организация, или организация общественной пользы. Понятие используется в законодательстве ряда европейских стран (Австрии, Великобритании, Германии, Франции, Испании и др.). Общей линией в правовом поле является составление списков (реестров) НКО, которые, как считают законодатели, приносят общественную пользу. Присвоение статуса общественно полезной организации дает НКО право на получение определенной государственной поддержки (налоговых льгот, субсидий). В России к таким организациям относят социально-ориентированные НКО [6, ст. 2]. Отметим, что российские исследователи иногда именуют организации некоммерческого сектора организациями общественной пользы [107].

В законодательстве многих экономически развитых стран, где организации некоммерческого сектора действуют давно и активно, термины «некоммерческие организации» и «негосударственные некоммерческие организации» не используются (например, в США, Канаде, Великобритании, Франции, Германии, Испании, Швеции). Вместо этого используются конкретные понятия, отражающие организационно-правовой характер НКО, например, некоммерческая ассоциация (некорпоративная, зарегистрированная, по профессиональным интересам), фонд (корпоративный, защищенный, общественно-полезный, частный), траст, благотворительная организация и прочие.

Бухгалтерский подход к объяснению деятельности организаций некоммерческого сектора, основанный на сопоставлении с коммерческим сектором и подчеркивании свойства бесприбыльности, присутствует в системе общепринятых принципов бухгалтерского учета США (US GAAP) и Системе национальных счетов (СНС).

Понятие, приведенное в Основном глоссарии кодификации стандартов бухгалтерского учета (ASC Master Glossary) US GAAP выглядит следующим образом: «Субъект, не работающий на извлечение прибыли (Not-for-Profit Entity), который обладает следующими характеристиками, отличающими его от хозяйствующего субъекта: наличие значительных объемов ресурсов от поставщиков ресурсов, которые не ожидают соразмерной денежной прибыли; операционные цели не связаны с извлечением прибыли; отсутствие имущественных интересов, как у хозяйствующих субъектов» [174].

В СНС (2008) приведено понятие «неприбыльных институтов» (Non-profit institutions) как организаций «... чей статус не позволяет им быть источником дохода, прибыли или другой финансовой выгоды для единиц, которые их учреждают, контролируют или финансируют» [232].

Далее обратим внимание на историю законодательства об НКО с периода перестройки, то есть с принятия закона СССР «Об общественных объединениях» в 1990 году [7], далее закона РФ «Об общественных объединениях» в 1995 году [8], где было сформулировано понятие «общественное объединение» и уточнены его организационно-правовые формы.

Признаки НКО можно вынуть из формулировок Гражданского кодекса РФ (1994). В первой части в главе 4 «Юридические лица» в статье 50 «Коммерческие и некоммерческие организации» в пункте 1 определены лица, которые следует относить к юридическим: «Юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) либо не имеющие извлечение прибыли в качестве

такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации)» [1].

Само понятие НКО сформулировано в законе «О некоммерческих организациях» (1996) следующим образом: «некоммерческой организацией является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками» [6]. Такое толкование можно отнести к бухгалтерскому, поскольку признак бесприбыльности НКО лежит в его основе. Причина, возможно, состоит в сложности законодательных обобщений: как известно, под действие закона «О некоммерческих организациях» попадают организации не только некоммерческого сектора, но и государственного (общественного) сектора экономики.

Интересно отметить, что понятие НКО в современном законе похоже на понятие, приведенное в Указе правительствующему сенату об обществах и союзах (1906): «...соединение нескольких лиц, которые, не имея задачей получение для себя прибыли от ведения какого-либо предприятия, избрали предметом своей совокупной деятельности определенную цель» [82, п. 1]. Общества и союзы, пожелавшие получить статус хозяйствующего субъекта, подлежали обязательной регистрации в специальных реестрах губернских присутствий. В уставах им следовало приводить полное наименование, цели, расположение, информацию по учредителям и правлению, размер членских взносов, порядок представления отчетов о деятельности контролирующим структурам [112].

В законе «О некоммерческих организациях» перечислены цели создания НКО, что законодателями сделано, на наш взгляд, с целью пояснения упрощенной трактовки: «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» [6, ст. 2].

Очевидно, что приведенный в законе список целей создания НКО не полон, а применение термина в конце списка «общественное благо» можно отнести к деятельности государственного некоммерческого (общественного) сектора, но нельзя отнести к деятельности негосударственного некоммерческого сектора. На наш взгляд, деятельность негосударственных НКО нацелена на достижение групповых или индивидуальных (частных) благ, а не общественных благ, то есть на производство товаров, выполнение работ, осуществление услуг, которые негосударственные НКО предоставляют группе лиц, отдельным гражданам по конкретным программам своей уставной деятельности, то есть с ограничениями объемов и продолжительности донорских поступлений.

На наш взгляд, при оценке деятельности НКО полезно опираться на понятие общественной пользы, поскольку создание и деятельность таких организаций мотивируется моральными и этическими ценностями, общественными настроениями, гражданской патриотической инициативой, иными неэкономическими причинами. Об этом пишут А.Г. Мясников и Т.А. Мясникова, которые рассматривают общественную пользу «как интегрирующее понятие, соединяющее в себе правовые нормы с личными и общественными интересами, а также основными требованиями категорического императива» (принципа нравственности) Иммануила Канта (2021) [117].

Близким по смыслу понятию «общественная польза» является, на наш взгляд, понятие «общественная ценность» (Public Value), которое впервые было сформулировано М.Х. Муром (*M.H. Moore*) (1995), как «обобщенное мнение общественности о том, что они считают ценным» [212]. М.Х. Мур предложил свою схему бухгалтерского учета общественной ценности, в основном применительно к государственному сектору экономики. В настоящее время, понятие «общественная ценность» используется более широко, то есть в оценке

деятельности организаций всех секторов экономики: государственного, коммерческого и некоммерческого. Так Т. Мейнхардт (*T. Meynhardt*), немецкий ученый, исследующий концепт общественной ценности, использует это понятие, чтобы в целом привлечь внимание к оценке вклада организаций разных секторов экономики в общественное благосостояние [207].

Научные проблемы измерения общественной ценности, в том числе и негосударственных НКО рассматривались Т. Мейнхардтом (*T. Meynhardt*) и А. Баро (*A. Bairo*) [206], Л. Мук (*L. Mook*) [208, 209, 210], М.Х. Муром (*M.H. Moore*), Л.Д. Брауном (*L.D. Brown*), Дж. Хонаном (*J. Honan*) [211]. Они закономерно привели к постановке задач по разработке соответствующей системы бухгалтерского учета и отчетности. Например, Т. Мейнхардт и А. Баро разработали систему показателей общественной ценности (*The Public Value Scorecard (PVSC)*), исследовав базу данных ключевых показателей эффективности (KPI) (более тысячи параметров) организаций и выделив в ней 203 показателя общественной ценности, предложив включение этих показателей в состав отчетности [206]. Л. Мук видит проблему в том, что традиционные бухгалтерские отчеты (баланс, отчет о финансовых результатах) игнорируют важнейшие ресурсы НКО, такие как добровольческий труд, не отражают значительную часть продукции НКО, в частности социальной и экологической направленности [208]. М.Х. Мур, Л.Д. Браун, Дж. Хонан обращают внимание на необходимость усиления подотчетности международных НПО путем формирования специальной структуры (счета) показателей общественной ценности и введение ее в состав бухгалтерской отчетности [211].

Считаем целесообразным далее использовать наше видение общественной пользы (на основе понятия «общественная ценность» М.Х. Мура) как обобщенного мнения общественности о том, что ценного и полезного создает НКО для общества.

На основании изложенного выше можно предложить следующее понятие негосударственных НКО: «это частные юридические лица, не финансируемые и

не контролируемые органами государственного управления, основной целью деятельности которых является достижение общественной пользы через производство общественно полезных товаров, работ и услуг при условии отсутствия у учредителей и членов возможности личного обогащения» [110].

Такое понятие сфокусировано на содержательной интерпретации сущности негосударственных НКО, при которой подчеркивается:

– что это частные юридические лица, которые самостоятельно принимают решения об источниках финансирования и видах своей деятельности (организационно-правовой признак);

– это организации, основной целью деятельности которых является достижение общественной пользы (целеполагающий признак). Негосударственные НКО создаются и действуют для выполнения общественных задач, в которых присутствует потребность в обществе;

– их деятельность направлена на производство общественно полезных товаров, работ и услуг хозяйствующих субъектов экономики (признак производственной деятельности);

– у учредителей и членов НКО отсутствует возможность личного обогащения (признак отсутствия рыночных мотивов).

Цель деятельности НКО – общественная польза, отраженная в нашей трактовке, формирует основу переформатирования финансовой отчетности таких организаций. Очевидно, что отчетность должна отражать, каким образом негосударственные НКО отвечают требованию своей общественной пользы.

Далее целесообразно перейти к вопросам классифицирования организаций некоммерческого сектора (в том числе по организационно правовым формам) в целях уточнения данных, которые будет полезно ввести в их отчетность. Эти вопросы находились в сфере внимания русских ученых-бухгалтеров, которые строили свои системы счетоведения, исходя из экономической индивидуальности субъектов хозяйствования (А.П. Рудановский, Н.А. Блатов).

Так А.П. Рудановский, рассматривая «естественное разделение хозяйств» по трем основным процессам (накопление, потребление и производство), писал о том, что они находят свое отражение в балансе в разных соотношениях в силу преобладания в хозяйстве какого-либо из процессов (1913) [140, с. XX].

Н.А. Блатов подразделял НКО на политические и социальные (1928): «Среди общественных хозяйств, т.е. таких хозяйств, которые возникают для удовлетворения коллективных потребностей и не стремятся к извлечению прибылей, различают две группы: хозяйства политические, участники которых объединены общностью территории (государственное, городское, областное, губернское, волостное хозяйство) и хозяйства социальные, объединяющие только известную группу граждан, связанную общностью социальных интересов (профессиональные союзы, ученые, спортивные общества и т.п.). Участие в политических хозяйствах – принудительное; участие в хозяйствах социальных – добровольное. И те, и другие общества живут по смете, т.е. по утвержденному надлежащим органом плану получения доходов и производства расходов» [50, с. 484-485]. Н.А. Блатов дает важную характеристику экономической сути (удовлетворение коллективных потребностей) и основного отличия (принудительное и добровольное участие) функционирования государственных и негосударственных НКО.

Современное российское законодательство содержит описание большого числа организационно-правовых форм субъектов хозяйствования в некоммерческом секторе. По положениям федерального закона № 7-ФЗ НКО можно сгруппировать на государственные, муниципальные (1) и негосударственные (2) [6], по положениям Гражданского кодекса РФ НКО можно сгруппировать на корпоративные и унитарные [1, ст. 132] (рисунок 1).

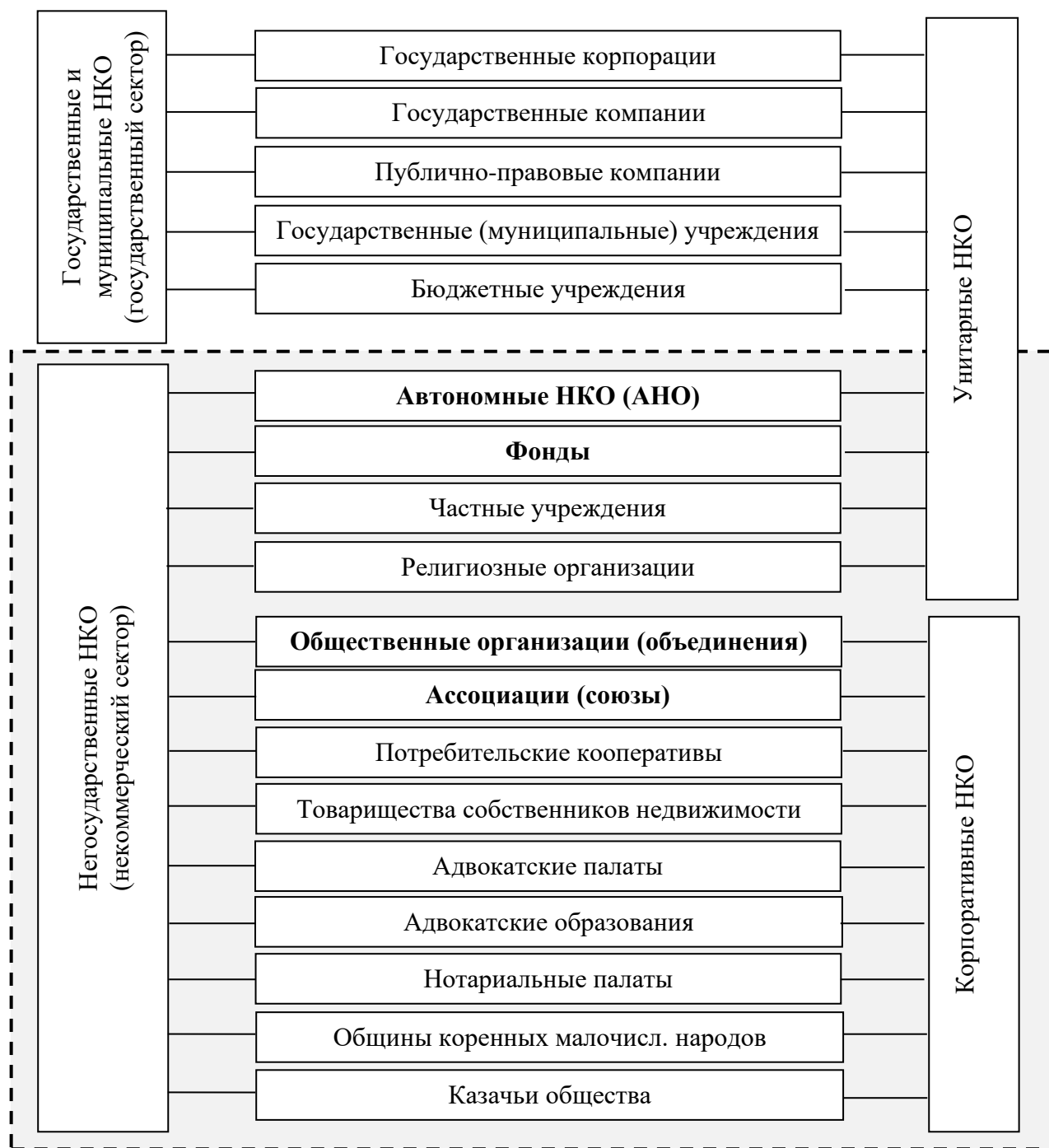


Рисунок 1 – Схема классификации российских НКО по учредителям и по праву участия (членства)

Источник: составлено автором по положениям Гражданского кодекса РФ (часть первая) [1] и федерального закона «О некоммерческих организациях» [6]

Таким образом, российское законодательство позволяет классифицировать НКО по двум основным признакам:

– учредитель НКО – это государство (муниципальное образование) либо не

государство (коммерческие организации, НКО, граждане). Отметим, что именно по причине размещения в составе федерального закона № 7-ФЗ организаций и государственного и частного секторов мы посчитали целесообразным использовать в диссертации термин «негосударственные НКО», чтобы выделить НКО частного сектора (то есть негосударственные);

– право участия (членства) – учредитель имеет такое право (корпоративные организации) либо не имеет (унитарные организации). Все государственные (муниципальные) НКО относятся к унитарным, а также некоторые негосударственные: автономные НКО, фонды, частные учреждения, религиозные организации. Все остальные относятся к корпоративным НКО (общественные организации (объединения), ассоциации (союзы) и другие).

Негосударственные НКО (некоммерческий сектор) включают организации, которые используют средства своих членов (например, членские взносы) и организации, которые используют привлеченные средства (например, добровольные взносы и пожертвования). Очевидно, что использование привлеченных средств должно информативно и достоверно отражаться в отчетности таких НКО.

В диссертации в дальнейшем рассмотрена отчетность российских негосударственных НКО в следующих организационно-правовых формах: унитарные организации (фонды; автономные НКО); корпоративные организации (ассоциации, союзы; общественные организации) (раздел 1.2, приложения 1 и 2).

На международном уровне вопросы идентификации и классификации НКО рассмотрены в СНС в зависимости от того являются ли они рыночными или нерыночными производителями. Если НКО – рыночные производители, то они относятся к сектору финансовых корпораций либо сектору нефинансовых корпораций; если нерыночные производители, то к сектору государственного управления (государственные НКО) либо к сектору НКО, обслуживающих домашние хозяйства (НКОДХ). Далее, если НКО в виде корпораций контролируются государством, то они обретают статус государственных

финансовых корпораций или государственных нефинансовых корпораций соответственно. Особенность размещения НКО в разных секторах приводит к проблеме оценки их деятельности, поэтому в СНС рекомендуется выделять подсекторы НКО в соответствующих секторах с последующим обобщением в едином спутниковом счете.

Методика ведения спутникового счета описана в Руководстве по некоммерческим организациям в СНС (2003) [196], а также более поздней его версии – Руководстве по национальному учету: спутниковый счет некоммерческих и связанных с ними организаций и волонтерского труда (2018) [221], разработанных учеными Университета Джонса Хопкинса (Johns Hopkins University) совместно со статистическим отделом ООН. В настоящее время обязательства по внедрению Руководства 2003 года и ведению спутникового счета взяли на себя 33 страны, а 27 стран завершили или ведут работу по формированию хотя бы одного такого счета. Некоторые страны добились внедрения Руководства 2018 года [235]. Россия пока спутниковые счета не составляет.

Помимо группировки НКО по разным секторам экономики известны 3 международные классификации НКО, разработанные учеными Университета Джонса Хопкинса совместно со статистическим отделом ООН (таблица 1).

Это Классификация целей некоммерческих организаций, обслуживающих домашние хозяйства (2003) и Международная классификация некоммерческих организаций (2003) [196, 232]. Последняя была усовершенствована в 2018 году и получила наименование «Международной классификации некоммерческих организаций и организаций третьего сектора» [221]. Первая классификация применима только для НКОДХ, вторая – для НКО, которые относятся рыночным и нерыночным производителям, третья классификация – расширенная, в которую помимо НКО вошли кооперативы, взаимные общества, социальное предпринимательство, а также волонтерство (третий сектор по определению составителей).

Таблица 1 – Международные классификации НКО

Классификация целей НКО, обслуживающих домашние хозяйства, 2003	Международная классификация НКО, 2003	Международная классификация НКО и организаций третьего сектора, 2018
1	2	3
1. Рекреация и культура	1. Культура и рекреация	1. Деятельность в области культуры, общения и отдыха
2. Образование	2. Образование и научные исследования	2. Образовательные услуги
3.Здравоохранение	3. Здравоохранение	3. Услуги в области здравоохранения
4. Социальная защита	4. Социальные услуги	4. Социальные услуги
—	5. Охрана окружающей среды	5. Деятельность по охране окруж. среды и защите животных
5. Жилищные услуги	6. Развитие территорий и жилищное строительство	6. Общественное и экономическое развитие и жилищная деятельность
6. Политические партии	7. Законодательство, адвокатура и политическая деятельность	7. Гражданская, адвокатская, политическая и международная деятельность
—	8. Международная деятельность	—
—	9. Филантропическое посредничество и содействие деятельности на общественных началах	8. Филантропическое посредничество и содействие деятельности на общественных началах
7. Религия	10. Религия	9. Религиозные общины и ассоциации
8. Профсоюзные и профессиональные организации	11. Деловые и профессиональные ассоциации, союзы	10. Деловые, профессиональные и трудовые организации
—	—	11. Профессиональные, научные, бухгалтерские и административные услуги
—	12. НКО, не отнесенные к каким-либо группам	12. Другие виды деятельности

Источник: составлено автором по международным источникам [196, 221, 232].

Поскольку цели и виды деятельности у негосударственных НКО разнообразны, проблема их отражения в обязательной и добровольно представляемой отчетности требует определенных вариантов решений. Считаем полезным и возможным применение классификации от 2018 года (12 групп) в

действующей отчетности НКО, в целях осуществления анализа их деятельности и обеспечения, в дальнейшем, международных сопоставлений. Например, организации могли бы самостоятельно определять свой номер группы по классификации и отражать его в отчете о целевом использовании средств.

Отметим, что по применяемой в настоящее время системе ОКВЭД2 невозможно определить сферу деятельности негосударственных НКО. Например, благотворительные фонды «Вклад в будущее», БФ «ВТБ-СТРАНА», БФ «Нужна помощь» (функции ин. агента) по системе ОКВЭД2 отнесены к группе «Предоставление прочих финансовых услуг, кроме услуг по страхованию и пенсионному обеспечению, не включенных в другие группировки» (64.99). Центр «Благосфера», Общероссийская общественная организация «Всероссийское общество охраны природы», Всероссийская организация «Боевое братство» отнесли себя к группе «Деятельность прочих общественных организаций, не включенных в другие группировки» (94.99).

Для примера попробуем ввести дополнительные данные в отчеты о целевом использовании средств двух российских фондов: Неправительственного экологического фонда имени В.И. Вернадского (Фонд им. В.И. Вернадского) и Фонда развития гражданского общества (ФОРГО) (таблицы 2 и 3).

Таблица 2 – Идентификация деятельности Фонда им. В.И. Вернадского по международной классификации с привлечением отчета о целевом использовании средств, 2022 г.

Выдержка из отчета		Введение дополнительных строк в отчет	
Наименование показателя	тыс. руб.	Наименование показателя	тыс. руб.
1	2	3	4
ИСПОЛЬЗОВАНО СРЕДСТВ		ИСПОЛЬЗОВАНО СРЕДСТВ	
Расходы на целевые мероприятия, в т.ч.:	(70 312)	Без изменений	(70 312)
социальная и благотворительная помощь	(—)	Без изменений	(—)
проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.	(39 246)	Без изменений	(39 246)

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4
иные мероприятия	(31 066)	<i>уставная деятельность*</i> , в т.ч.: - программа 1 «Экологический проект «Посади лес» - программа 2 «Стипендиальная» - программа 3 «Эколого-просветительские проекты»	(31 066) (9 848) (3 249) (15 796)
Расходы на содержание аппарата управления	(12 735)	Без изменений	(12 735)
Прочие	(281)	Без изменений	(281)
Всего использовано средств	(85 044)	Без изменений	(85 044)

* Раздел международной классификации 5. Деятельность по охране окружающей среды и защите животных (из таблицы 1, колонка 3)

Источник: составлено автором с использованием данных ГИР БО

Таблица 3 – Идентификация деятельности ФОРГО по международной классификации с привлечением отчета о целевом использовании средств, 2022 г.

Выдержка из отчета		Введение дополнительных строк в отчет	
Наименование показателя	тыс. руб.	Наименование показателя	тыс. руб.
1	2	3	4
ИСПОЛЬЗОВАНО СРЕДСТВ		ИСПОЛЬЗОВАНО СРЕДСТВ	
Расходы на целевые мероприятия, в т.ч.:	(275 887)	Без изменений	(275 887)
социальная и благотворительная помощь	—	Без изменений	—
проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.	—	Без изменений	—
иные мероприятия	(275 887)	<i>уставная деятельность*</i> , в т.ч.: - программа 1 «Научно-исследовательская деятельность» - программа 2 «Грант на научные исследования и разработки»	(275 887) xxx xxx xx xxx
Расходы на содержание аппарата управления	(97 314)	Без изменений	(97 314)
Всего использовано средств	(385 529)	Без изменений	(385 529)

* Раздел международной классификации 11. Профессиональные, научные, бухгалтерские и административные услуги (из таблицы 1, колонка 3)

Источник: составлено автором с использованием данных ГИР БО

Фонд им. В.И. Вернадского расходы на целевые мероприятия отразил по строкам «проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.» (39 246 тыс. руб.) и «иные мероприятия» (31 066 тыс. руб.), ФОРГО по строке «иные мероприятия» (275 887 тыс. руб.).

Сделать отчет о целевом использовании средств более информативным можно путем введения дополнительных строк.

У Фонда им. В.И. Вернадского: по статье «иные мероприятия» считаем полезным введение строк, раскрывающих программную деятельность фонда в области охраны окружающей среды и экологического просвещения, например, программа 1 «Экологический проект «Посади лес», программа 2 «Стипендиальная» и программа 3 «Эколого-просветительские проекты».

Для ФОРГО: считаем полезным введение новой строки, например, «программная деятельность», в которой рекомендуется введение информации по конкретным программам фонда, например, программа 1 «Научно-исследовательская деятельность» и программа 2 «Грант на научные исследования и разработки».

Отражение целевых программ в отчете позволит присвоить деятельности НКО код международной классификации (из таблицы 1), для Фонда им. В.И. Вернадского: 5. Деятельность по охране окружающей среды и защите животных, а для ФОРГО: 11. Профессиональные, научные, бухгалтерские и административные услуги.

Отметим, что рекомендуемые дополнения в действующую форму отчета о целевом использовании средств вносятся в раздел «Использовано средств», то есть информационно расширяют «расходный» раздел отчета. В то же время основные виды поступлений (раздел «Поступило средств»), то есть «доходный» раздел отчета не изменяется. Однако поставщики ресурсов и их ограничения существенно влияют на деятельность современных негосударственных НКО, поэтому считаем, что раскрытие подобных данных в бухгалтерской отчетности является полезным. И здесь возможно, на наш взгляд, использовать опыт

формирования данных об источниках финансирования в отчетности, которую негосударственные НКО составляют для Минюста.

1.2 Современные подходы к раскрытию информации, оценка уровней информационной открытости и проблемы пользователей отчетности

Организации некоммерческого сектора остаются одними из наиболее сложных для осуществления экономической оценки их деятельности. Д. Кейси (*J. Casey*) в работе «Сравнение некоммерческих секторов по всему миру: что нам известно и как мы узнаем?» [184], отмечая расширение некоммерческих секторов в большинстве стран мира и увеличение общественного и научного интереса к их деятельности, указывает и на проблемы отсутствия, либо несопоставимости данных для сравнительного экономического анализа, которые связаны с различиями в организационно-правовых формах, направлениях деятельности, экономической терминологии, видах отчетности организаций в разных странах. На проблемы сравнительного анализа показателей деятельности НКО указывают также Г.К. Анхайер (*H.K. Anheier*) [181] и Л.М. Саламон (*L.M. Salamon*) [220]. Очевидно, что проблемы несопоставимости данных также связаны с отсутствием необходимой экономической информации о деятельности организаций, относящихся к некоммерческому сектору. Эти проблемы относятся также и к деятельности российских негосударственных НКО.

В области представления информации о деятельности организаций некоммерческого сектора целесообразно использовать понятия российского права «общедоступная информация» и «информационная открытость» [20, 21]. Термины «прозрачность» и «транспарентность» отчетности, которые встречаются в социальной отчетности НКО и публикациях СМИ, в российском праве отсутствуют, и поэтому в работе не используются.

Общедоступной считается информация в виде «общеизвестных сведений, доступ к которым не ограничен» – закон «Об информации, информационных технологиях и защите информации» № 149-ФЗ [20]. Понятие «информационная

открытость» отражено в законе «Об образовании в Российской Федерации» № 273-ФЗ, в котором сказано следующее: «Информационная открытость образовательной организации обеспечивается через формирование открытых и общедоступных информационных ресурсов, которые размещаются в информационно-телекоммуникационных сетях, в том числе на официальном сайте образовательной организации» [21].

На наш взгляд, информационную открытость можно интерпретировать как: «представление организацией показателей и результатов своей деятельности в открытом доступе в сети Интернет любому заинтересованному лицу в целях постоянной готовности к взаимодействию» [109, 116].

В настоящее время информацию о деятельности НКО заинтересованные в ней лица получают посредством ознакомления с различными видами и формами отчетности (таблица 4)⁶.

Таблица 4 – Открытый доступ к отчетности негосударственных НКО

Виды отчетности	Формы отчетности	Наличие в открытом доступе
1	2	3
1 Бухгалтерская (финансовая)	Бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств, отчет о финансовых результатах	В открытом доступе. Размещение на сайте ГИР БО. Размещение на сайтах НКО в добровольном порядке
2 Отчетность в Минюст	Формы ОН0001, ОН0002, ОН0003, другие формы отчетности	В открытом доступе. Размещение на сайте Минюста. Размещение на сайтах НКО в добровольном порядке
3 Налоговая	Декларации по НДС, налогу на прибыль, по УСН, налогу на имущество; форма 6-НДФЛ	В открытом доступе отсутствует. Конфиденциальный вид отчетности
4 Статистическая	Формы федерального статистического наблюдения	
5 Социальная	Публичные годовые отчеты. Нерегулируемые формы представления информации	Информация может присутствовать на сайтах организаций. Составляется в произвольной форме и размещается в добровольном порядке

Источник: составлено автором [116].

⁶ Материалы на страницах 32-35 (таблица 4, рисунок 2) опубликованы в статье Мухановой И.Н. «Отчетность некоммерческих организаций: современные подходы к раскрытию информации» [116].

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Для НКО она включает бухгалтерский баланс и отчет о целевом использовании средств, а также отчет о финансовых результатах, при наличии поступлений от предпринимательской деятельности. Открытый доступ к бухгалтерской (финансовой) отчетности всем заинтересованным лицам организован с 2020 года через Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИР БО) [59]. С отчетностью организаций за более ранние периоды можно ознакомиться при обращении на сайт Росстата⁷, либо на Единый портал государственных услуг⁸.

2. Отчетность в Минюст. Для негосударственных НКО (при поступлениях 3 и более млн рублей, иностранном финансировании) существует обязательство представлять специальную отчетность в Минюст⁹ [19]. Формы ОН0001, ОН0002 заполняют все НКО, форму ОН0003 – общественные объединения. Информация, размещаемая в отчетах по формам ОН0002 и ОН0003, отражается в стоимостном виде (денежные средства), в отчете по форме ОН0001 отражается символом («галочка» в подтверждение).

⁷ Предоставление данных бухгалтерской отчетности по запросам пользователей // Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. URL: https://www.gks.ru/accounting_report (дата обращения: 10.02.2023).

⁸ Предоставление данных годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности юридических лиц, а также аудиторских заключений о ней за отчетные периоды 2014-2018 годов // Портал государственных услуг Российской Федерации. URL: <https://www.gosuslugi.ru/16048/1/info> (дата обращения: 10.02.2023).

⁹ Форма ОН0001 «Отчет о деятельности некоммерческой организации и о персональном составе ее руководящих органов и работников».

Форма ОН0002 «Отчет о целях расходования некоммерческой организацией денежных средств и использования иного имущества, в том числе полученных от иностранных государств, их государственных органов, международных и иностранных организаций, иностранных граждан, лиц без гражданства либо уполномоченных ими лиц, и (или) граждан Российской Федерации или российских юридических лиц, получающих денежные средства и иное имущество от указанных источников, либо действующих в качестве посредников при получении таких денежных средств и (или) иного имущества, и (или) от российских юридических лиц, бенефициарными владельцами которых в значении, определенном пунктом 8 статьи 6.1 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», являются иностранные граждане или лица без гражданства».

Форма ОН0003 «Об объеме денежных средств и иного имущества, полученных общественным объединением от иностранных государств, их государственных органов, международных и иностранных организаций, иностранных граждан, лиц без гражданства либо уполномоченных ими лиц, и (или) от граждан Российской Федерации или российских юридических лиц, получающих денежные средства и (или) иное имущество от указанных источников, либо действующих в качестве посредников при получении таких денежных средств и (или) иного имущества, и (или) от российских юридических лиц, бенефициарными владельцами которых в значении, определенном пунктом 8 статьи 6.1 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», являются иностранные граждане или лица без гражданства, о целях расходования этих денежных средств и использования иного имущества и об их фактическом расходовании и использовании» [19].

Особенность числовой информации в формах Минюста заключается в том, что она может отличаться от информации, приводимой в отчете о целевом использовании средств по фактически одинаковым строкам. НКО просто должны пояснить по требованию Минюста такие расхождения. Допустимость такого несоответствия, приводит к тому, что у заинтересованных в информации лиц нет возможности дополнить данные финансовой отчетности данными Минюста. Открытый доступ к отчетности организован с 2010 года через информационный портал «Портал НКО Минюста России» [83].

3. Налоговая отчетность. Представляет совокупность налоговых деклараций, которые НКО обязаны представлять вне зависимости от того, осуществляют ли они приносящую доход деятельность или нет. Информация о суммах уплаченных НКО налогов относится к конфиденциальной, налоговая отчетность в открытом доступе отсутствует.

4. Статистическая отчетность. Действующие формы статистической отчетности (формы федерального статистического наблюдения) для организаций, включая НКО, утверждены приказом Росстата № 460 [37]. Отдельная форма заполняется социально ориентированными НКО (СОНКО), которые представляют в этой форме источники и объемы поступлений, направления расходования средств, указывают виды деятельности. Подобная информация относится к конфиденциальной и отсутствует в открытом доступе.

5. Социальная отчетность. Негосударственные НКО добровольно и в произвольной форме составляют социальную отчетность, например, в виде публичного годового отчета. Важным элементом такой отчетности является представление нефинансовых общественно полезных результатов, например, количество детей, получивших безвозмездную медицинскую помощь, или количество инвалидов, которым обеспечено социальное трудоустройство. Благотворительные фонды могут размещать информацию о суммах пожертвований и направлениях расходования средств в виде таблиц с пояснениями. Предполагается, что годовой отчет, либо такие таблицы должны

удовлетворить заинтересованных пользователей, однако информация, в них приводимая, обычно плохо систематизирована и не пригодна для целей сравнения, поскольку условие соответствия финансовых данных в годовых отчетах с обязательными формами финансовой отчетности не выполняется.

Идентификация индивидуальной отчетности российских НКО на общедоступную (бухгалтерская, в Минюст, социальная) и конфиденциальную (налоговая и статистическая) позволяет сформулировать основные подходы к раскрытию информации о показателях деятельности НКО (рисунок 2).



Рисунок 2 – Подходы к представлению информации о деятельности негосударственных НКО

Источник: составлено автором [116].

С точки зрения правового регулирования отчетности можно выделить регулируемые (бухгалтерский, государственно-надзорный, фискальный и статистический) и нерегулируемые государством (социальный) подходы.

Бухгалтерский и государственно-надзорный подходы обеспечивают открытый доступ к индивидуальной отчетности организаций через ее размещение на сайтах ГИР БО и Минюста. Фискальный и статистический подходы предусматривают конфиденциальность информации. Социальный подход предполагает размещение инициативно составленных отчетов на сайтах организаций.

Что касается сводных статистических данных по показателям отчетности негосударственных НКО, то здесь положение сложное. По бухгалтерской отчетности НКО сводные данные не предусмотрены, по отчетности Минюсту сводные данные отражают результаты контрольных проверок, по налоговой отчетности сводные данные в общем доступе отсутствуют, по статистической отчетности – отражаются в статистическом ежегоднике.

Представляется, что важным источником сводной информации о деятельности организаций некоммерческого сектора в России, без сомнения, является Российский статистический ежегодник, однако в нем с каждым годом объем информации о деятельности НКО уменьшается [139].

В статистических ежегодниках приводится информация об экономических показателях деятельности сектора НКО, которые обслуживают домашние хозяйства (НКООДХ), рассчитанная по методологии СНС. Сведения включают объем выпуска и валовой добавленной стоимости по восьми группам операций¹⁰. Однако, основная доля выпуска и валовой добавленной стоимости НКООДХ зафиксирована по последней восьмой группе «предоставление прочих видов услуг»: 68,9 % и 62,8 % соответственно [139]. То есть проблема недостатка

¹⁰ По операциям с недвижимым имуществом (1); культуре, спорту, досугу и развлечениям (2); здравоохранению и социальным услугам (3); образованию (4); гостиницам и предприятиям общественного питания (5); информации и связи (6); профессиональной, научной, технической деятельности (7); предоставлению прочих видов услуг (8).

статистической информации в СНС по деятельности организаций некоммерческого сектора очевидна.

Дополнительную статистическую информацию о численности организаций иногда можно найти в Ежегодном докладе Минюста об осуществлении государственного контроля (надзора) за деятельностью НКО¹¹. Еще один вариант определения численности НКО – это просмотр реестров организаций на сайте Минюста.

Требование информационной открытости обязательной отчетности НКО можно считать реализованным со стороны государства посредством размещения данных на государственных информационных ресурсах. Однако со стороны самих НКО требование информационной открытости их финансовой и нефинансовой деятельности не соблюдается.

Считаем, что обязательная публикация отчетности на сайте ГИР БО не должна являться причиной отсутствия такой отчетности на официальном сайте НКО. Для просмотра отчетности на сайте ГИР БО пользователям требуется первоначально ввести характеристики НКО – это юридическое наименование организации, ИНН, ОГРН или юридический адрес. Соответственно, чтобы найти отчетность на ГИР БО первоначально требуется осуществить поиск данной информации, которая зачастую отсутствует на официальных сайтах (не приводятся данные о регистрации, вместо официального юридического наименования используется бренд).

Задачи повышения информационной открытости деятельности негосударственных НКО являются объектом внимания Общественной палаты. В докладе Общественной палаты по итогам 2017 года было отмечено, что доступ НКО к программам государственного финансирования и налоговым льготам предполагает предоставление организацией более подробных сведений о своей деятельности, включая финансовые потоки [67]. Эксперты Общероссийского

¹¹ Например, по данным доклада Минюста на конец 2021 года в России зарегистрировано около 210 тысяч негосударственных НКО (209 818), которые включают 40,2 % общественных объединений, 15,2 % религиозных организаций и 44,6 % НКО иных организационно-правовых форм [69] В докладе на конец 2022 года такая статистика отсутствует.

гражданского форума в 2018 году представили проект «Стандарты информационной открытости НКО», который содержит ряд предложений по поэтапному раскрытию результатов уставной деятельности в публичных годовых отчетах [84].

Инструментом повышения информационной открытости НКО является Всероссийский конкурс публичных годовых отчетов «Точка отсчета». Организатор конкурса – Ассоциация грантодающих российских организаций «Форум доноров», определяет его цель следующим образом: «повышение доверия к некоммерческому сектору за счет развития и продвижения культуры прозрачности и отчетности НКО» [156]. Подобный конкурс является хорошей поддержкой в развитии навыков составления социальной отчетности у современных негосударственных НКО. Для определения проблем обеспечения информационной открытости представляется полезным уточнить основные категории пользователей, а также направления использования информации из общедоступных видов отчетности (таблица 5).

Таблица 5 – Категории пользователей и направления использования информации, представляемой в общедоступных видах отчетности

Пользователи информации	Направления использования информации	Вид отчетности		
		Финансовая отчетность	Отчетность в Минюст	Социальная отчетность
1	2	3	4	5
Категория 1. Государственные и муниципальные органы				
Федеральная налоговая служба (ФНС)	государственный контроль в налоговой сфере	+	–	–
Министерство юстиции РФ (Минюст)	государственный надзор над законностью источников поступлений и направлений расходования средств	–	+	–
Федеральная служба государственной статистики (Росстат)	статистическое отслеживание деятельности организаций некоммерческого сектора	+	+	–
Муниципальные органы	наблюдение и муниципальный контроль, поддержка и содействие	+	+	+

Продолжение таблицы 5

1	2	3	4	5
Категория 2. Участники деятельности НКО				
<i>- по уставной деятельности</i>				
поставщики ресурсов (физические и юридические лица)	принятие решений по представлению ресурсов, контроль за их использованием, оценка финансовых и нефинансовых результатов	+	+	+
получатели благ (физические и юридические лица)	получение и потребление благ, предоставляемых НКО	+	+	+
руководители и члены организации	принятие решений по обеспечению уставной деятельности НКО, выполнение решений и анализ результатов	+	+	+
внутренние ревизоры и аудиторы	внутренний ревизионный и аудиторский контроль	+	+	+
внешние аудиторы	внешний аудит финансовой отчетности	+	-	-
<i>- по сопутствующей деятельности</i>				
контрагенты	наблюдение за показателями финансовой деятельности, контроль финансовой устойчивости	+	-	-
наемные работники	оценка справедливости и прозрачности условий оплаты труда	+	-	-
банки	контроль финансовой устойчивости и платежеспособности	+	-	-
Категория 3. Иные заинтересованные физические и юридические лица				
ученые, эксперты, аналитики, политики, преподаватели, студенты, средства массовой информации	изучение (наблюдение, обследование, оценка, анализ) деятельности в социальных, политических, научных, образовательных целях	+	+	+
другие негосударственные НКО	совместная деятельность, поддержка ресурсами, либо конкуренция за ресурсы	+	+	+
коммерческие организации	поддержка ресурсами, либо конкуренция за ресурсы	+	+	+
общественные контролеры	общественный контроль, профилактика злоупотреблений	+	+	+
граждане, волонтеры	самоорганизация, гражданская инициатива, гражданский контроль, добровольческое движение, безвозмездное содействие	+	+	+

Источник: составлено автором.

Категория 1. Государственные и муниципальные органы.

Это органы, имеющие установленное законом право к получению необходимой для них информации по деятельности НКО.

ФНС требуется информация, представляемая в финансовой отчетности, необходимая для оценки достоверности данных бухгалтерских учета и отчетности и реализации контрольных функций в области налогообложения.

Минюстом востребована информация, представляемая в специальных формах отчетности, которая необходима для реализации функций государственного надзора над законностью деятельности НКО.

Росстатом может быть востребована информация, отражаемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности и отчетности Минюста для статистического отслеживания деятельности организаций некоммерческого сектора.

Муниципальные органы власти используют в своей работе информацию, приведенную во всех видах обязательной отчетности негосударственных НКО, поскольку организации размещаются и действуют на территории определенного муниципального образования. Для них также полезна дополнительная информация, представляемая в социальной отчетности, поскольку она расширяет представление о результатах деятельности НКО.

Категория 2. Участники основной уставной и сопутствующей деятельности НКО.

Для участников, связанных с выполнением уставной деятельности, востребована информация всех трех видов отчетности. В эту группу участников деятельности входят поставщики ресурсов (например, жертвователи) и получатели благ. Поставщикам ресурсов информация необходима для контроля над целевым использованием средств, руководителям и членам организации информация полезна для принятия управленческих решений, планирования деятельности, внутренним ревизорам и аудиторам – для осуществления контрольных функций. Внешние аудиторы используют при проверках данные бухгалтерской отчетности.

Для участников, связанных с выполнением сопутствующей деятельности также востребована информация финансовой отчетности. Так контрагентам

необходима информация о финансовой устойчивости организаций, наемных работников может интересовать прозрачность системы оплаты труда в организации, ее справедливое распределение, банкам важно оценить платежеспособность НКО.

Категория 3. Иные заинтересованные физические и юридические лица.

К ним можно отнести лиц с активной гражданской позицией, которые интересуются деятельностью сектора НКО, как инструмента и показателя развития гражданского общества. Именно для этой группы лиц интересна как финансовая, так и нефинансовая информация [108]. Для них важно обладать информацией, отвечающей на следующие вопросы: из каких источников организация получает средства на свою деятельность (1), на каких условиях предоставляются эти средства (2), каким образом организация расходует средства (3) и каковы результаты деятельности НКО, то есть показатели общественной пользы (4).

Автора диссертации можно отнести к третьей группе пользователей, как лица, заинтересованного в получении полной и достоверной информации о деятельности российских негосударственных НКО из всех видов отчетности.

Исследование информационной открытости деятельности широко известных в России негосударственных НКО выполнено по материалам их сайтов. Основным условием отбора НКО являлось наличие годового денежного потока более 3 млн руб., и, соответственно, требование представления отчетности в Минюст. Рассмотрена отчетность 60 негосударственных НКО, в том числе 15 фондов; 15 автономных НКО; 15 ассоциаций, союзов, в том числе некоммерческих партнерств; 15 общественных организаций (приложение 1).

Нами предположено, что информацию по поступлению и расходованию целевых средств НКО может представлять в виде размещения обязательных видов отчетности, либо публичного годового отчета, либо данных в произвольной форме на своем сайте.

Негосударственным НКО присваивался уровень информационной открытости (высокий, средний, низкий) на основании наличия и оценки содержательности информации на сайте (приложение 1).

Высокий уровень информационной открытости предполагал выполнение одного из трех условий:

– все виды отчетности размещены на сайте (финансовая отчетность (либо аудиторское заключение с отчетностью), отчетность Минюста, публичный годовой отчет) и позволяют получить информацию о поступлении и расходовании целевых средств за год (период) в полном объеме;

– обязательная отчетность размещена на сайте (финансовая отчетность (либо аудиторское заключение с отчетностью) и/или отчетность Минюста) и позволяет получить информацию о поступлении и расходовании целевых средств за год в полном объеме;

– представлен только годовой отчет, который позволяет получить информацию о поступлении и расходовании целевых средств за год (период) в полном объеме.

Средний уровень информационной открытости: 1-2 вида отчетности размещены на сайте и позволяют получить информацию о поступлении и расходовании целевых средств за год (период) не в полном объеме (только общие данные).

Низкий уровень информационной открытости: обязательная отчетность и годовые отчеты на сайте не размещены, информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует.

Результаты оценки уровней информационной открытости деятельности негосударственных НКО различных организационно-правовых форм приведены на рисунке 3.



Рисунок 3 – Оценка уровней информационной открытости деятельности негосударственных НКО

Источник: построено на основе обследования отчетных данных, размещенных на сайтах негосударственных НКО

Наиболее часто показатель высокого уровня информационной открытости был зафиксирован у фондов и автономных НКО (26,7 и 13,3 %). У ассоциаций, союзов и общественных организаций он составил всего 6,7 %, и это очень низкое значение. В целом по всем НКО показатель высокого уровня информационной открытости составил 13,3 %, то есть у 8 из 60 рассмотренных организаций. Это значит, что только небольшая часть НКО считает полезным представление информации в виде обязательной отчетности на своих сайтах, предполагая, вероятно, достаточным размещения такой отчетности на государственных информационных ресурсах. Однако и публичные годовые отчеты, где можно отразить такого рода информацию, на сайтах отсутствуют.

Годовые поступления средств из внешних источников у российских НКО могут составлять десятки и сотни миллионов рублей, поэтому интерес к результатам их деятельности вполне закономерен. Рассмотрим, каким образом НКО представляют информацию в действующей форме отчета о целевом

использовании средств. Состав поступивших средств (по разделу «Поступило средств») и средств, израсходованных на целевые мероприятия (по разделу «Использовано средств») у российских унитарных НКО (фонды, автономные НКО) и корпоративных НКО (ассоциации, союзы, в т.ч. некоммерческое партнерства, общественные организации) приведен в приложении 2.

Раздел отчета «Поступило средств» включает четыре вида взносов (вступительные, членские, целевые, добровольные имущественные взносы и пожертвования), затем прибыль от приносящей доход деятельности, далее прочие поступления [18].

Строки «вступительные взносы» и «членские взносы» использовали корпоративные членские организации (группы 3, 4), например, АГО «Форум доноров», НП «ИПБ России», Ассоциация российских банков, ВОО «Русское географическое общество». Здесь, на наш взгляд, их можно обобщить в одну строку, поскольку вступительные взносы являются видом членских взносов.

Строку «целевые взносы» использовали как унитарные, так и корпоративные организации (группы 1-4), при этом 48 % организаций отразили по ней от 60 до 100 % поступивших средств. Строка является самой заполняемой, поскольку разрешает включение разных видов поступлений без их раскрытия: бюджетных субсидий, грантов, средств для благотворительной деятельности. Как пример можно привести показатели АНО «Диалог регионы», АНО «Национальные приоритеты», АНО «Университет 2035», у которых по этой строке фигурируют существенные объемы поступивших средств. Источниками финансирования таких организаций являются государственные органы, например, АНО «Университет 2035» реализует свои проекты за счет субсидий от двух министерств (науки и высшего образования, экономического развития). Очевидно, что наличие в отчете строки, отражающей именно субсидии, было бы полезно для раскрытия информации о деятельности подобных организаций.

Строку «добровольные имущественные взносы и пожертвования» использовали как унитарные, так и корпоративные организации (группы 1-4). Ее

заполнили все благотворительные фонды, часть автономных НКО и часть общественных организаций. В целом 27 % НКО отразили по ней от 30 до 100 % поступивших средств. Например, фонды (Фонд помощи детям и молодежи «Обнаженные сердца», Фонд Апостола Андрея Первозванного), АНО (АНО «Университет 2035», АНО «КРЕС»), ассоциации (НП «НКИ БРИКС», Ассоциация «НАС»), общественные организации (Всероссийская организация «Боевое братство», ВОО «Русское географическое общество»). Здесь, на наш взгляд, желательно осуществить разбивку, то есть, выделить пожертвования в отдельную строку, поскольку это важно для благотворительных фондов.

Строка «прибыль от приносящей доход деятельности организации». По этой строке отражают средства НКО, которые осуществляют такую деятельность с целью пополнения средств на реализацию уставных целей, например, НП «ИПБ России», Ассоциация российских банков. Это строка, без сомнения, является важной и тоже может быть развернута по видам коммерческой деятельности.

Строку «прочие» использовали 10 % НКО, которые посчитали нецелесообразным отнести поступления к иным приведенным в форме отчета строкам. Существенные величины поступивших средств по этой строке (в диапазоне 28-99 %) отражены у Фонда развития Московского университета (99,6 %), АНО ВО Университет «Мир» (96,8 %), АНО «Центр «Третий возраст» (96,8 %), АНО НПСПО «Благое дело» (68,6 %), Союза «НМП» (67,8 %), НП «Содействие развитию и использованию навигационных технологий» (37 %), НП «НКИ БРИКС» (28,2 %). При таком варианте заполнения отчета вообще невозможно определить виды поступления средств в НКО.

Раздел «Использовано средств» включает строки: расходы на целевые мероприятия (1); расходы на содержание аппарата управления (2); приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества (3); прочие (4) [18].

Раздел «расходы на целевые мероприятия» включает три строки:

– социальная и благотворительная помощь. Эту строку используют НКО, занимающиеся подобной деятельностью (18 из 60), например, благотворительные

фонды (Фонд помощи детям и молодежи «Обнаженные сердца», Благотворительный фонд «Линия жизни»);

– проведение конференций, совещаний, семинаров. Эту строку используют НКО, которые реализуют свои цели посредством публичных обсуждений, образовательных и просветительных мероприятий (22 из 60), например, АНО «Университет 2035», НП «НКИ БРИКС», Российское общество «Знание»;

– иные мероприятия. Эту строку используют все НКО, чью деятельность невозможно отнести к приведенным выше двум строкам, и таких организаций довольно много: 30 % НКО отразили по строке от 40 до 100 % израсходованных целевых средств. Такое положение наблюдается у фондов, например, Фонда развития Московского университета (82,2 %), ФОРГО (71,6 %), Фонда Апостола Андрея Первозванного (63,1); у АНО, например, АНО «Городские проекты» (100 %), АНО «Национальные приоритеты» (92,3 %), АНО «Диалог регионы» (70,3 %). Аналогичная картина наблюдается и у ассоциаций и общественных организаций, например, АГО «Форум доноров» (85,8 %), МБОО «Центр РНО» (80,2 %), РОО «Яблочко» (62,0 %).

На наш взгляд, активное использование строк «прочие» в поступлениях и «иные мероприятия» в расходовании целевых средств говорит о том, что современный вид отчета о целевом использовании средств не дает возможности многим современным НКО показать в отчетности свою уставную общественно полезную деятельность.

Привлечение дополнительной информации из отчетов, которые НКО направляют в Минюст, не представляется возможным по причинам частого несоответствия цифровых данных в разных формах. Это наблюдается, например, у Фонда им. Вернадского (в бухгалтерской отчетности объем израсходованных целевых средств – 85,0 млн руб., в отчетности Минюста – 72,4 млн руб.), у Фонда помощи детям и молодежи «Обнаженные сердца» (в бухгалтерской отчетности – 200,5 млн руб., в отчетности Минюста – 188,2 млн руб.), у АНО «Университет 2035» (в бухгалтерской отчетности – 4 031,3 млн руб., в отчетности Минюста – 3

999,0 млн руб.), у АНО «Национальные приоритеты» (в бухгалтерской отчетности – 11 154,1 млн руб., в отчетности Минюста – 10 993,7 млн руб.), у АНО «Диалог регионы» (в бухгалтерской отчетности – 6 783,8 млн руб., в отчетности Минюста – 6 615,9 млн руб.).

Таким образом, можно говорить о проблеме низкой информативности финансовой отчетности в части поступления и, особенно, расходования целевых средств, а также формальном выполнении организациями некоммерческого сектора требований по раскрытию такой информации в обязательных формах отчетности. Обобщение и анализ данных, которые НКО отражают в отчетах о целевом использовании средств, можно осуществлять только по видам поступлений (взносы, пожертвования, прибыль), но не по источникам; а также по видам расходования средств, но не по целевым программам, отражающим уставную деятельность.

На основании обобщения, изложенного выше, и анализа данных, представленных в приложении 1 и 2, можно уточнить современные проблемы пользователей отчетности, заинтересованных в информации о деятельности российских негосударственных НКО.

1. Отсутствие постоянной практики размещения обязательных видов отчетности на официальных сайтах у большинства негосударственных НКО. Так из 60 рассмотренных НКО у 54 организаций (90 %) не размещается на сайтах бухгалтерская (финансовая) отчетность и отчетность в Минюст. Обращение к сайтам ГИР БО и Минюста позволяет заинтересованным пользователям получить определенную информацию, но только после осуществления информационного поиска. Очевидно, что полезность быстрого доступа заинтересованных лиц, в том числе потенциальных поставщиков ресурсов, к финансовым показателям деятельности многими НКО не осознается.

2. Отсутствие постоянной практики составления и последующего размещения социальной отчетности (публичных годовых отчетов) на сайтах негосударственных НКО. Публичные годовые отчеты из 60 НКО не размещены у

44 (73,3 %) организаций. При этом в размещенных отчетах финансовая информация зачастую приводится не в полном объеме или вообще не приводится. Без сомнения публичные годовые отчеты могут сократить недостаток информации о деятельности НКО, представив востребованные данные пользователям в доходчивом и привлекательном виде.

3. Недостаточный объем информации о показателях деятельности НКО в обязательной отчетности (отчетах о целевом использовании средств). Наблюдается низкая информативность бухгалтерской отчетности и отчетности Минюста в части поступления и расходования целевых средств. Так средства, израсходованные на уставную деятельность, НКО отражают в отчетах внутри целевых как иные мероприятия. Из 44 НКО, которые сдают отчетность в ГИР БО по полной форме, у 20 организаций существенная доля израсходованных средств (более 20 %) отнесена именно на «иные мероприятия» (45,5 %). В итоге НКО, которым не удастся раскрыть информацию по целевым средствам, составляют 61,7 % или 37 из 60 рассмотренных организаций (когда существенная доля расходов отражается по строке «иные мероприятия», либо не отражается вовсе из-за применения отчетности по упрощенной форме). Также встречаются НКО, которые данные в отчетности Минюста приводят в очень малом объеме, например, по 3 строкам: «целевые мероприятия» (либо иное наименование, отражающее направление деятельности НКО), «расходы на содержание аппарата управления», «приобретение основных средств инвентаря и иного имущества». В качестве примера таких отчетов можно привести данные ФОРГО, АНО «Развитие человеческого капитала», АНО «Платформа НТИ».

4. Отсутствие возможности у заинтересованных пользователей получить необходимую информацию о деятельности НКО, агрегировав данные из разных видов отчетности. Очень часто наблюдается несопоставимость числовой информации, приводимой в бухгалтерской отчетности и отчетности Минюста.

Также наблюдается потеря информации, которую НКО инициативно представляют в бухгалтерской отчетности (например, дополнительные строки по

направлениям расходования целевых средств) при размещении отчетности на сайте ГИР БО.

Резюмируем информацию, изложенную в первой главе.

Под действие федерального закона «О некоммерческих организациях» подпадает очень большой сектор экономики, включающий государственный и негосударственный сегменты. Поэтому автор посчитал целесообразным уточнить на основе анализа материалов зарубежных и российских практик понятие «негосударственные НКО» с выделением основной цели деятельности – общественной пользы. Показано, что отчетность негосударственных НКО должна отражать результаты своей общественно полезной деятельности.

Сформулированы современные подходы к раскрытию информации о деятельности негосударственных НКО (бухгалтерский, государственно-надзорный, фискальный, статистический, социальный). Отмечен существенный недостаток сводных данных по деятельности некоммерческого сектора. Показано, что накопленный опыт составления отчетности в Минюст и социальной отчетности (государственно-надзорный и социальный подходы) может быть полезен при разработке новых форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Рассмотрены вопросы обеспечения информационной открытости деятельности НКО в части представления информации по использованию целевых средств, для чего представлялось полезным:

- уточнить (классифицировать) основные категории заинтересованных пользователей, а также определить направления использования информации;
- осуществить оценку уровней информационной открытости НКО через анализ информации их сайтов.

Круг заинтересованных пользователей довольно широк, и он отличается от пользователей отчетности коммерческих организаций. Он включает поставщиков ресурсов (жертвователей) и пользователей благ, другие НКО, волонтеров и заинтересованных граждан.

Обследование официальных сайтов шестидесяти негосударственных НКО за пятилетний период, содержательности их отчетности, особенно в части расходования целевых средств, подтвердило гипотезу автора: действующие формы отчетности НКО не позволяют отразить специфику их деятельности, а также обеспечить заинтересованных пользователей информацией об использовании целевых средств.

Анализ состояния официальных сайтов НКО, а также содержательности их отчетности позволил также выделить важнейшие проблемы пользователей информации о деятельности НКО: это отсутствие обязательных видов отчетности и добровольных публичных отчетов на официальных сайтах НКО; недостаточный объем информации в обязательной отчетности (финансовой и Минюста), несопоставимость показателей различных видов отчетности по числовым данным.

Одной из причин низкой информативности финансовой отчетности, на взгляд автора, является излишняя унифицированность форм. Они едины для организаций коммерческого и некоммерческого сектора.

Виды деятельности, источники поступлений, виды расходования средств у НКО должны быть раскрыты для заинтересованных в такой информации пользователей – государственных органов и общественности. Следовательно, необходимо обеспечить доступность финансовой отчетности для всех лиц, заинтересованных в деятельности НКО, и обязательная публикация отчетности на сайте ГИР БО не должна являться причиной отсутствия такой отчетности на сайтах негосударственных НКО. Деятельность НКО, как юридических лиц, сопровождается представлением различных форм отчетов, информация в которых может быть скомпонована по различным признакам и обобщена в одной развернутой форме.

ГЛАВА 2. РАЗВИТИЕ ИНФОРМАЦИОННО-КОММУНИКАЦИОННЫХ ВОЗМОЖНОСТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

2.1 Регулирование и стандартизация бухгалтерского учета и отчетности

Вопросы информационной открытости показателей деятельности негосударственных НКО, связанные с информационно-коммуникационным взаимодействием между государственными структурами, организациями и гражданским обществом, нуждаются в дальнейших теоретических и методических разработках в области формирования открытых форм отчетности. Решение таких проблем предполагает, на наш взгляд, обследование содержательности нормативно-правовых актов и изучение опыта стандартизации учета и отчетности организаций некоммерческого сектора в российской и зарубежной практике и последующую разработку предложений, направленных на расширение функций учета и отчетности целевых средств¹².

Процессы правового регулирования и стандартизации учета и отчетности в России основаны на «соответствии федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета» [4, ст. 23]. В процессах задействованы субъекты государственного и негосударственного регулирования (негосударственные НКО), действующие в целях совершенствования бухгалтерского учета. Так разработкой ФСБУ в настоящее время занимаются НП «ИПБ России» и Фонд «НРБУ «БМЦ», которые включены в соответствующую федеральную программу [9].

¹² В бухгалтерской (финансовой) отчетности негосударственных НКО используются термины «целевое финансирование» и «целевые средства», суть которых в правовом поле четко не определена. В настоящей работе термин использован в следующей интерпретации: целевые средства – это средства, которые поступают в организацию из внешних и внутренних источников и расходуются на общественно полезные цели, заложенные в уставе.

В целях определения тенденций развития учета негосударственных НКО осуществлен анализ правовых актов за тридцатилетний период, включая утратившие силу документы (таблица 6) [111, 115¹³].

Таблица 6 – Регулирование бухгалтерского учета и отчетности российских негосударственных НКО

Документ	Объекты регулирования по документу	Информация по НКО
1	2	3
1. План счетов бухгалтерского учета (1991) [23]*	«Предприятия, объединения и организации народного хозяйства»	В Плане приведен счет 96 «Целевые финансирование и поступления» в разделе IX «Кредиты и финансирование»
2. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ (1992) [26]*	«Предприятия, учреждения, организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ независимо от подчиненности и форм собственности»	Информация по НКО отсутствует
3. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ (1994) [15]*	«Организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ независимо от подчиненности и форм собственности»	
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (1996) [3]*	«Организации, действующие на территории РФ, филиалы и представительства иностранных организаций» (ст. 4)	Информация по НКО отсутствует. В редакции закона от 1998 г. зафиксированы требования к бухгалтерской отчетности общественных объединений
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (1998) [32]	«Юридические лица независимо от их организационно-правовой формы» (п. 2)	Приведена информация по НКО. Разрешено не представлять отчет о движении денежных средств (п. 85). Установлено, что амортизация по основным средствам и нематериальным активам не начисляется (п. 48, п. 56)**

¹³ Материалы на страницах 52-53 (таблица 6) опубликованы в статье Мухановой И.Н. «Регулирование и стандартизация финансовой отчетности негосударственных некоммерческих организаций: российский и зарубежный опыт» [115].

Продолжение таблицы 6

1	2	3
6. План счетов бухгалтерского учета (2000) [24]	«Организации всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи»	Приведен счет 86 «Целевое финансирование» в разделе VII «Капитал»
7. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (2011) [4]	«Экономические субъекты, включая НКО» (ст. 2, п.1)	Приведена информация по НКО. Закреплено право применять упрощенные способы ведения учета и отчетности (ст. 6). Установлен состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности НКО (ст. 14)

**Документ утратил силу*

***С принятием ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» амортизация начисляется*

Источник: составлено автором [115].

В Положениях о бухгалтерском учете и отчетности в РФ от 1992 года и от 1994 года общественные объединения, как объекты регулирования, вообще не были упомянуты, хотя первый закон «Об общественных объединениях» был принят в 1990 году [7], а следующий – в 1995 году [8]. Наблюдалась несогласованность правовой документации. И только в Положении от 1998 года, действующем в настоящее время, приведена информация по НКО: им разрешено не начислять амортизацию по основным средствам и нематериальным активам, а также не представлять отчет о движении денежных средств.

Вопрос о начислении амортизации давно относится к спорным в бухгалтерском учете НКО. Так ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утратил силу) устанавливал запрет на начисление амортизации по объектам основных средств НКО и предписывалось начислять суммы износа на забалансовом счете [31, п. 17; 30, п. 24], ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утратил силу) также устанавливал, что НКО амортизацию по нематериальным активам не начисляют [30, п. 24]. Такие допущения приводили к определенным проблемам: завышению валюты баланса из-за отражения объектов учета по первоначальной стоимости, неполноте информации о расходах НКО в отчетности. Новыми ФСБУ 6/2020

«Основные средства» и ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» вопрос по начислению амортизации для НКО был решен положительно [34]. Отметим, что соответствующих изменений в Положение от 1998 года внесено не было.

В законе «О бухгалтерском учете» от 1996 года НКО, как объекты регулирования, не упоминались, хотя закон «О некоммерческих организациях» был принят в том же 1996 году [6]. В редакции закона в 1998 году был установлен полный и упрощенный состав бухгалтерской отчетности общественных объединений. В законе «О бухгалтерском учете» от 2011 года НКО приведены в составе объектов регулирования. Установлен новый состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, включающий бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств и приложения к ним. Закреплены условия применения упрощенных способов бухгалтерского учета и отчетности.

Следует также отметить важные для НКО нормативные акты, это: Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, (1999) [27] и приказы Министерства финансов «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [18]. Кроме того, негосударственные НКО руководствуются документом Минфина «Информация «Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2015)», который детально описывает учет и отчетность именно в негосударственных НКО [41].

Следует подчеркнуть, что информация, касающаяся организации учета и отчетности НКО в действующих правовых актах, носит разрозненный характер, поэтому говорить о наличии целостной концепции, обеспеченной системой нормативно-правовой документации и стандартов, пока не представляется возможным [111].

Далее обратимся к опыту стандартизации финансовой отчетности за рубежом и в России (рисунок 4)¹⁴.

¹⁴ Материалы на странице 55 (рисунок 4) опубликованы в статье Мухановой И.Н. «Регулирование и стандартизация финансовой отчетности негосударственных некоммерческих организаций: российский и зарубежный опыт» [115].

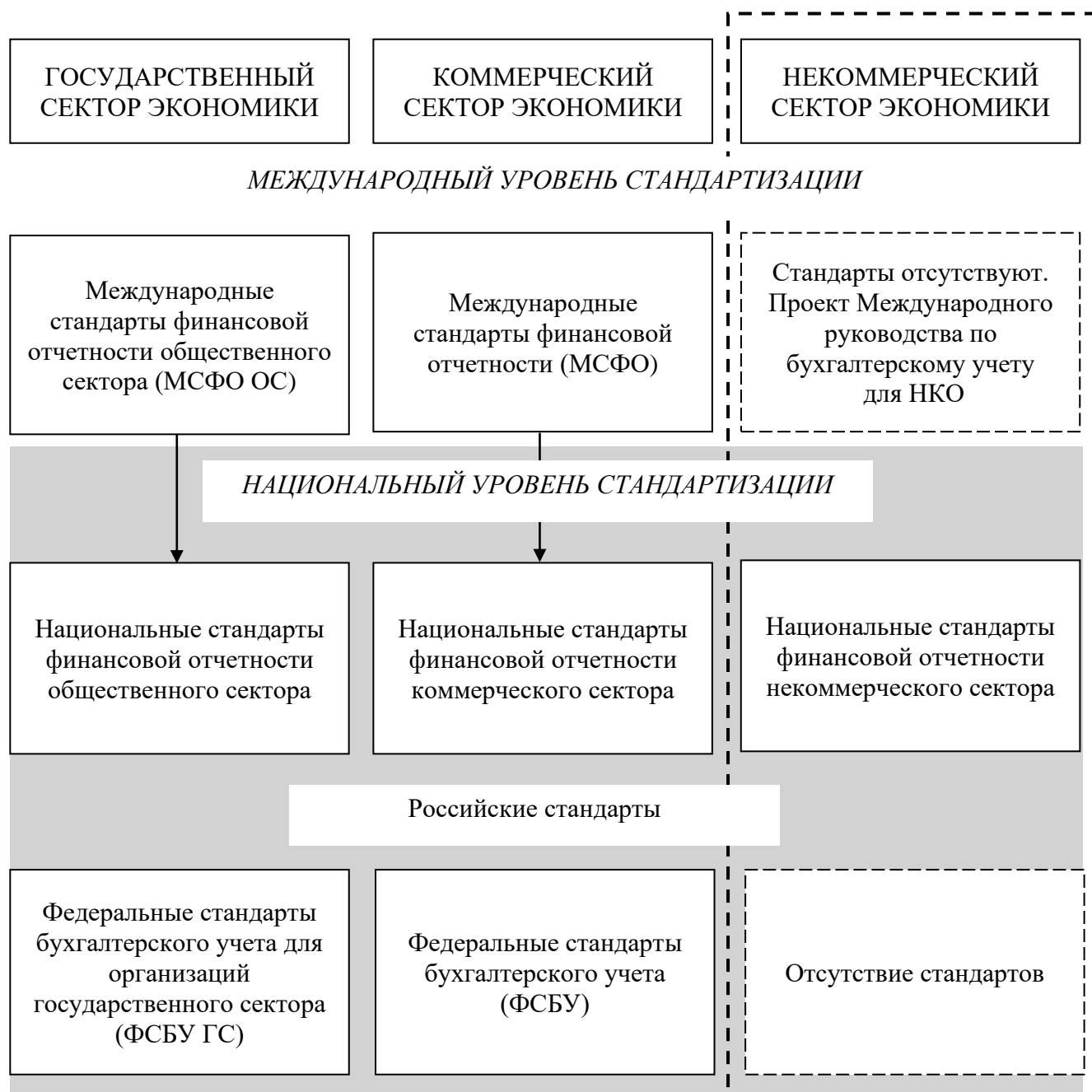


Рисунок 4 – Стандартизация финансовой отчетности по секторам экономики на международном и национальном уровнях

Источник: составлено автором на основе информации сайтов Министерства финансов РФ [38], IFRS [180], International financial reporting for NPO [200]

В настоящее время введены в действие международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС), действие которых распространяется на бюджетные учреждения и не распространяется на негосударственные НКО. МСФО ОС приняты в 40 из 165 юрисдикций без

внесения изменений, в 53 юрисдикциях приняты стандарты с изменениями в целях сближения с национальными условиями и стандартами¹⁵. В России разработаны федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора (ФСБУ ГС) [38].

Международные стандарты финансовой отчетности для коммерческого сектора (МСФО) признаны в 147 юрисдикциях (включая Россию) для национальных публичных компаний [180]. На основе международных стандартов национальные юрисдикции разрабатывают национальные стандарты.

В то же время на международном уровне отсутствуют стандарты, разработанные для организаций некоммерческого сектора. Проект Международного руководства по бухгалтерскому учету для НКО (International Non-Profit Accounting Guidance (INPAG)) стартовал в 2019 году [201]. Востребованность такого Руководства подтверждена масштабным опросом, проведенным среди респондентов 179 стран, среди которых 72 % согласились с тем, что оно было бы полезным. Проект Руководства был представлен на первое обсуждение на Всемирном конгрессе бухгалтеров в Мумбаи (Индия) в ноябре 2022 года, его завершение планируется в 2025 году [200].

В качестве концептуальной основы для разработки Руководства приняты МСФО для малого и среднего бизнеса, которые адаптированы под особенности НКО. Проект структурирован по четырем тематикам: описание некоммерческих организаций (цели общественной пользы, и основные характеристики деятельности); теоретико-методологические положения (концепции и принципы, качественные характеристики, положенные в основу формирования финансовой отчетности); представление самой финансовой отчетности (новые формы); представление нефинансовой отчетности. Основными предпосылками при разработке Руководства стали применение метода начисления и представление нефинансовой информации. Разработчики проекта полагают, что бухгалтерский

¹⁵ Review of practical implementation of international standards of accounting and reporting in the private and public sectors. URL: [Review of practical implementation of international standards of accounting and reporting in the private and public sectors \(unctad.org\)](https://unctad.org) (accessed: 10.11.2023).

учет по методу начисления необходим для обеспечения комплексного представления о финансовом положении, а размещение нефинансовой информации в отчетности обеспечит пользователей данными, позволяющими понять сущность деятельности НКО, ее цели, стратегию, результаты [201].

В России национальные стандарты для негосударственных НКО отсутствуют, а в планах принятия новых стандартов Минфина срок принятия единственного проекта в этой области – ФСБУ «Некоммерческая деятельность», на текущее время не установлен [9]. Решение о разработке такого стандарта в целом можно назвать прогрессивным шагом в развитии учета в негосударственных НКО, однако многие предложения по проекту вызвали вопросы в кругах бухгалтерского сообщества, например, целесообразность введения предлагаемой формы отчета о целевом использовании средств, в которой средства отражаются в трех разделах: активы, капитал и обязательства. К сожалению, следует отметить, что научные публикации, обосновывающие такой вид проекта ФСБУ, отсутствуют. На наш взгляд, одним из существенных недостатков проекта ФСБУ «Некоммерческая деятельность» является расплывчатость объектов стандартизации (объектов учета или отчетности). Виды поступлений и расходования средств в проекте отчета о целевом использовании средств не определены и организации должны сами решать, какие данные включать в отчет. Это явно усложнит обобщение и систематизацию информации о деятельности негосударственных НКО, сопоставимость показателей отчетности. Некоммерческий сектор экономики должен быть обеспечен не одним стандартом, а системой ясных и понятных для практикующего бухгалтера стандартов. В подтверждение этого можно обратиться к опыту разработки таких стандартов в странах с развитым некоммерческим сектором, например, Великобритании, Канаде, Австралии и США.

В Великобритании НКО составляют финансовую отчетность в соответствии с национальными принципами учета (UK GAAP) и на основании стандарта 102 «Стандарт финансовой отчетности, для применения в Великобритании и

Ирландии» (FRS 102 «The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland») [171]. Для НКО выпущено методическое руководство по применению FRS 102 – Положения о рекомендуемой практике («Statements of Recommended Practice – SORP»). Опыт адаптации МСФО для малых и средних предприятий (МСП) для организации учета в НКО был использован Ассоциацией сертифицированных присяжных бухгалтеров (ACCA) при составлении Сопроводительного руководства для некоммерческих организаций по использованию МСФО для МСП («Companion Guide for Not-for-profits to the IFRS for SMEs») [186]. Это руководство не является отдельным стандартом по бухгалтерскому учету для НКО и подразумевает использование совместно с МСФО для МСП. В Руководстве ACCA отмечено, что финансовая отчетность НКО имеет свои специфические особенности, которые целесообразно отразить в специально составленных международных стандартах.

В Канаде используют национальные принципы бухгалтерского учета (Canadian GAAP), которые обобщены в едином Руководстве («CPA Canada Handbook – Accounting») [189]. Руководство включает четыре части, третья определяет принципы учета организаций некоммерческого сектора (Part III – Accounting Standards for Not-for-profit organizations (ASNPO)).

В Австралии НКО при составлении отчетности руководствуются австралийскими стандартами бухгалтерского учета (Australian Accounting Standards (AAS)), которые в целом предназначены для коммерческого сектора, но отдельные положения устанавливают требования и для НКО. Эти стандарты формируют второй уровень требований к финансовой отчетности организаций¹⁶: Австралийские стандарты бухгалтерского учета – требования к сокращенному раскрытию информации (Tier 2: Australian Accounting Standards – Reduced

¹⁶ В Австралии существуют два уровня требований к подготовке финансовой отчетности общего назначения: Уровень 1: Австралийские стандарты бухгалтерского учета (Tier 1: Australian Accounting Standards); Уровень 2: Австралийские стандарты бухгалтерского учета – требования к сокращенному раскрытию информации (Tier 2: Australian Accounting Standards – Reduced Disclosure requirements). Первый уровень включает МСФО и предназначен для применения коммерческими организациями с «публичной подотчетностью» (например, листинговые компании), а также правительством. Второй уровень применяется прочими коммерческими организациями, а также некоммерческими организациями честного сектора и организациями государственного сектора (кроме правительств) [169].

Disclosure requirements). Австралийские стандарты, как и британские, основаны на опыте МСФО для МСП. Кроме того, есть стандарты, разработанные специально для НКО, например AASB 1058 – Доходы некоммерческих организаций (AASB 1058 – Income Not-for-Profit Entities) [172].

Американский опыт стандартизации учета и отчетности НКО по системе US GAAP является самым обширным. Задачами стандартизации занимается профессиональная бухгалтерская организация – Совет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board (FASB) [170]). Обзор стандартов US GAAP для НКО приведен в приложении 3 (таблица 28).

Ключевым документом среди американских стандартов для НКО можно назвать «Положение о концепциях финансового учета № 4 «Цели финансовой отчетности некоммерческих организаций» [225]. Обращает внимание то, как FASB определяет цели, исходя из полезности информации для заинтересованных лиц, включая сами НКО:

– отчетность должна быть полезна для существующих и потенциальных поставщиков ресурсов для принятия ими рациональных решений, при этом поставщики не ожидают экономических выгод, но ожидают социальные результаты;

– отчетность должна быть полезна при оценке услуг, которые предоставляет организация, и оценке ее способности продолжать работу, что напрямую зависит от стабильности поставок ресурсов;

– отчетность должна предоставлять информацию о результатах деятельности организации. Периодическое измерение изменений в количестве и видах поставляемых и используемых ресурсов и сведения о достижениях представляют собой информацию, наиболее полезную для оценки;

– отчетность должна предоставлять информацию о том, как организация получает и расходует денежные средства или другие ликвидные ресурсы, о своих заимствованиях и погашениях, а также о других факторах, которые могут повлиять на ликвидность организации [225].

«Полезность информации для широкого круга пользователей» в целях принятия экономических решений лежит в основе МСФО (IAS I «Представление финансовой отчетности») [199]. В то время для НКО важны решения неэкономические – направленные на реализацию общественной пользы.

Считаем целесообразным уточнить основные цели использования финансовой отчетности применительно к современным российским реалиям, связанным с повышением требований к открытости и законности деятельности организаций некоммерческого сектора, а также потребностью оценки результатов с точки зрения достижения общественной пользы.

Цели использования финансовой отчетности для НКО нами сформулированы, исходя из потребностей современных групп пользователей и видов востребованной ими информации (раздел 1.2, таблица 5), и представлены на рисунке 5.

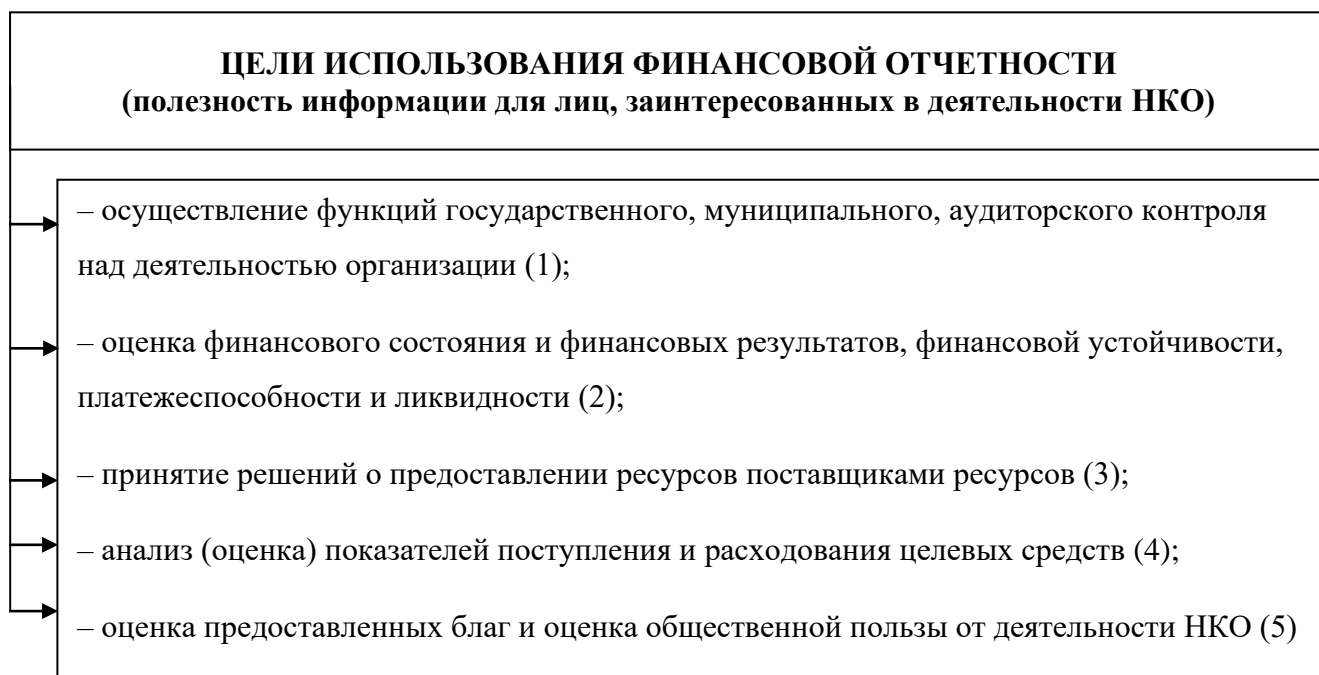


Рисунок 5 – Цели использования финансовой отчетности негосударственных НКО
Источник: составлено автором.

При этом приняты во внимание помимо стандарта US GAAP SFAC. 4 [225], и Положения INPAG [201], проект стандарта информационной открытости НКО

Общероссийского гражданского форума [84], а также материалы доклада Общественной палаты Российской Федерации [67].

Рассмотрим возможности и перспективы реализации названных целей.

Цель 1 (выполнимая). Финансовая отчетность НКО обеспечивает информацией структуры, которые реализуют функции внешнего контроля (государственного, муниципального, аудиторского). Государственные органы (Министерство финансов РФ, Федеральная налоговая служба РФ) определяют состав самой отчетности и устанавливают требования к ее заполнению. Муниципальные органы рассматривают отчетность в целях наблюдения и содействия НКО, которые функционируют на их территории. Аудиторские фирмы осуществляют проверки финансовой отчетности у определенных видов НКО (например, фондов, иностранных агентов), а также по общим установленным финансово-экономическим критериям субъектов хозяйствования.

Цель 2 (выполнимая). Финансовая отчетность НКО обеспечивает информацией заинтересованных лиц при оценке финансового состояния и финансовых результатов (при наличии предпринимательской деятельности), финансовой устойчивости, платежеспособности и ликвидности. Это лица, принимающие решения по взаимодействию с организацией на основе анализа данных финансовой отчетности. Так контрагентам необходима информация о финансовой устойчивости организации, наемных работников может интересовать прозрачность системы оплаты труда, ее справедливое распределение, банкам важно оценить платежеспособность НКО.

Можно говорить о том, что в настоящее время первая и вторая цели могут быть реализованы, а три последующих могут быть названы перспективными, поскольку предполагают введение в отчетность дополнительных данных.

Цель 3 (перспективная). Финансовая отчетность НКО может быть полезной при принятии решений потенциальными и существующими поставщиками ресурсов (членами организации, благотворителями, меценатами, волонтерами, гражданами, другими НКО). Это предполагает наличие в отчетности данных по

источникам финансирования (поступления от физических или юридических лиц, государственные субсидии или частные гранты, иностранные поступления), а также информации по целевому расходованию этих средств.

Цель 4 (перспективная). Финансовая отчетность НКО может быть полезной при анализе (оценке) показателей эффективности поступления и расходования средств по конкретным программам и в целом по организации. Это предполагает наличие в отчетности расширенных данных по видам поступлений и направлениям расходования средств (цель 3).

Цель 5 (перспективная). Финансовая отчетность НКО может быть полезной при оценке благ, которые предоставляет организация их получателям (нуждающимся в поддержке лицам), и оценке общественной пользы от деятельности НКО. Это предполагает использование определенных финансовых и нефинансовых показателей, которые позволят приступить к сравнительному анализу деятельности некоммерческого сектора.

Выполнение перспективных целей существенно расширит информационно-коммуникационные и аналитические функции бухгалтерского учета и отчетности у негосударственных НКО. Они положены в основу составленного нами проекта стандарта «Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций» (приложение 4).

Сравним основные требования к составлению финансовой отчетности негосударственных НКО в США и России (таблица 7) [115]¹⁷.

Общие требования к составлению отчетности НКО в США установлены стандартом SFAS 117 и затем его обновлением ASU 2016-14, по которому установлено, что «полный комплект финансовой отчетности НКО должен включать отчет о финансовом положении (statement of financial position), отчет о деятельности (statement of activities) и отчет о движении денежных средств (statement of cash flows), а также примечания» [176].

¹⁷ Материалы на страницах 63-64 (включая таблицу 7) опубликованы в статье Мухановой И.Н. «Регулирование и стандартизация финансовой отчетности негосударственных некоммерческих организаций: российский и зарубежный опыт» [115].

В России состав отчетности негосударственных НКО установлен законом «О бухгалтерском учете» (2011) и включает бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств, приложения к ним. Российские НКО руководствуются также следующими актами: Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности № 34н (1998) и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (1999).

Таблица 7 – Формы финансовой отчетности НКО в США и России

Сравнительный признак	США	Россия
1	2	3
Документ	SFAS 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций» (1993) [227] ASU 2016-14 «Некоммерческие организации (Тема 958): Представление финансовой отчетности некоммерческих организаций» (2016) [176]	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности № 34н (1998) [32] и Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (1999) [27]
Формы финансовой отчетности	«Отчет о финансовом положении». Заполняется раздел «Чистые активы» вместо раздела «Капитал»	«Бухгалтерский баланс». Заполняется раздел «Целевое финансирование» вместо раздела «Капитал и резервы»
	«Отчет о деятельности» в нескольких вариантах с правом выбора у организации, исходя из видов внутренних и внешних поступлений, видов программных расходов. Представляет информацию о коммерческой и некоммерческой деятельности в одном документе	«Отчет о целевом использовании средств». «Отчет о финансовых результатах» (при наличии приносящей доход деятельности)
	«Отчет о движении денежных средств»	Отчет о движении денежных средств. Допустимо не составлять
	Примечания к финансовой отчетности	Приложения

Источник: составлено автором [115].

Формы финансовых отчетов по ASU 2016-14: о финансовом положении, о деятельности, о расходах по функциям затрат и по характеру затрат приведены в приложении 3, таблицах 29, 30, 31.

В отчете о финансовом положении вместо раздела «Капитал» (equity) включается раздел «Чистые активы» (net assets), которые подразделяются в зависимости от наличия или отсутствия целевых ограничений. Отчет может представляться либо с группировкой на краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства, либо с упорядочением по степени ликвидности. В России, напротив, баланс представляется в одном формате. Вместо раздела «Капитал и резервы» в российском балансе вводится раздел «Целевое финансирование».

Отчет о деятельности по ASU 2016-14 предоставляет данные о том, как изменяется сумма чистых активов в результате деятельности НКО и как НКО распределяет ресурсы при выполнении различных целевых программ, связанных с уставной деятельностью. По одному варианту НКО могут формировать отчет, отображая данные в одной колонке, по другому варианту – в нескольких колонках по видам ограничений чистых активов (приложение 3, таблица 30).

Отчеты, выполненные в любом формате, включают статьи доходов, прибылей, расходов, убытков, чистых активов, которые можно упорядочить в разных последовательностях.

Отчет о деятельности строится по тем же принципам, что и отчет о финансовых результатах коммерческих организаций, но имеет отличия, связанные со спецификой деятельности НКО (деятельность представляется в разрезе двух групп чистых активов – с ограничениями и без). В то же время по российским стандартам для НКО сохраняются требования по представлению отчета о финансовых результатах, как у коммерческих организаций. Отчет о финансовых результатах может рассматриваться как дополнение к отчету о целевом использовании средств, разворачивая информацию по поступлениям от приносящей доход деятельности. Он, на наш взгляд, не может быть использован для оценки результатов деятельности НКО без основного отчета о целевом использовании средств;

Наибольшее внимание в американских отчетах вызывает требования к детализации расходов НКО. Ранее по стандарту SFAS 117 требовалось

представлять расходы, классифицируя их только по функциональному назначению (по статьям затрат в российском учете) с разделением на программную деятельность и вспомогательную деятельность (основная и неосновная в российском учете).

Обновление к стандарту ASU 2016-14 расширило требования к представлению расходов, которые классифицируются не только по статьям, но и по характеру (по элементам в российском учете). Негосударственные НКО самостоятельно выбирают, какую из классификаций расходов отражать в отчете о деятельности. Если НКО осуществляет одну программу, то она может представить расходы в отчете о деятельности и по статьям, и по элементам. Если НКО ведет деятельность по нескольким программам, то расходы по обеим классификациям представляются дополнительно в примечаниях либо в виде отдельного отчета о расходах. Макет такого отчета о расходах, сгруппированных по статьям и по элементам, приведен в приложении 3 (таблица 31).

С предоставлением информации о результатах деятельности НКО в открытом доступе можно ознакомиться на примере сайта благотворительной организации «Накормим Америку» (Feeding America)¹⁸, приложение 3, таблицы 32, 33, 34. На сайте организации размещены публичные годовые отчеты, аудиторские заключения, в составе которых приведена финансовая отчетность, основные положения учетной политики, налоговая декларация по форме 990 «Поступления организации, освобожденной от подоходного налога» («Return of Organization Exempt From Income Tax»). Декларация раскрывает следующую информацию:

- миссию и виды деятельности, количество сотрудников и волонтеров, заработную плату членам, директорам и попечителям;
- виды внешних и внутренних поступлений, включая взносы и гранты, в том числе от государственных органов;

¹⁸ Feeding America // [Электронный ресурс]. URL: <https://www.feedingamerica.org/> (accessed: 28.10.2023).

– специализированные формы отчетов: отчет о доходах (1); отчет о функциональных расходах (2), расходов на управление и фандрайзинг (3) бухгалтерский баланс (Balance Sheet) (4);

– информацию о суммах общественной поддержки: полученных грантах, взносах, дарениях, прочих видах поступлений за последние пять лет, а также доле общественной поддержки в общем объеме полученных средств.

В отчете о целевом использовании средств российские негосударственные НКО отсутствует требование к отражению расходов в контексте основной (программной) и неосновной (вспомогательной) деятельности, по целевым программам, а также по статьям внутри каждой программы, как в стандартах US GAAP.

Можно назвать следующие особенности американской финансовой отчетности негосударственных НКО: наличие динамичной системы стандартов, вариативность форм отчетности, информационная открытость результатов деятельности, в том числе по поступившим и использованным средствам.

В развитии отечественной науки следует обратить внимание на диссертационные исследования (2004-2012 гг.) следующих российских ученых: М.В. Батуриной [49], А.В. Бровкина [52], Л.В. Гусаровой [64], Д.С. Дуброва [76], Л.В. Егоровой [77], Г.А. Перфильева [125], Л.Н. Пономаревой [126], Г.А. Созаруковой [143], Л.Н. Сухоруких [155], Г.Г. Ягудиной [167]. Обобщение результатов их исследований позволило определить основные научные тенденции в области развития учета и отчетности российских негосударственных НКО (таблица 8).

Таблица 8 – Научные тенденции в области бухгалтерского учета и отчетности негосударственных НКО

Научная тенденция	Научное предложение
1	2
1 Развитие бухгалтерского учета негосударственных НКО	
Структуризация счета 86 «Целевое финансирование» по субсчетам	М.В. Батуриной предложена схема субсчетов трех уровней к счету 86 для учета видов поступлений, целевых программ и статей затрат (2007). Г.А. Созаруковой разработаны схемы субсчетов трех уровней к счету 86, обеспечивающие учет разных видов поступлений и учет средств по целевым программам (2009)
Разработка новых счетов для регистрации направлений расходования целевых средств	Л.Н. Сухоруких предложен счет 24 «Некоммерческие расходы» для регистрации средств, израсходованных на уставную (программную) деятельность, а также счет 85 «Фонды использования целевых средств» для регистрации данных по приобретению и списанию основных средств и нематериальных активов (2004).
	М.В. Батуриной предложено организовать учет двумя способами: по первому способу расходы по уставной деятельности отражаются по дебету счета 86 «Целевое финансирование»; по второму предложено ввести новые счета 30-39 по видам расходов (2007) Л.Н. Пономаревой предложено ввести счет 27 «Расходы негосударственных НКО» для учета расходов по коммерческой и некоммерческой деятельности по разным субсчетам (2009)
Использование элементов управленческого учета	Л.Н. Пономаревой внесены предложения по формированию центров ответственности в НКО и практические рекомендации в области организации учета по соответствующим центрам (2009)
Распределение целевых средств по уставной и сопутствующей деятельности	Л.Н. Сухоруких предложено вести учет целевых средств отдельно по программам деятельности и административно управленческим расходам (2004). Г.Г. Ягудиной для учета расходов по уставной деятельности предложен счет 27 «Расходы по основной (уставной) деятельности»; для учета расходов по предпринимательской деятельности – счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» (2010)
2 Развитие финансовой отчетности негосударственных НКО	
Совершенствование форм финансовой отчетности (ввод дополнительных строк)	Л.Н. Сухоруких предложено ввести в раздел баланса «Целевое финансирование» дополнительную строку «Фонды использования целевых средств» с распределением на фонд основных средств, фонд нематериальных активов, средства целевого финансирования (2004). Г.Г. Ягудиной предложено раздел «Капитал» заменить на раздел «Фонд накопленных средств» (2010)

1	2
Разработка новых форм финансовой отчетности	<p>Г.А. Перфильевым рекомендована к использованию новая форма «Отчет о доходах, расходах и результатах деятельности». В балансе раздел «Капитал» рекомендовано поменять на «Фондовые остатки» (2003).</p> <p>А.В. Бровкиным предложены две новые формы: «Отчет о финансировании» и «Отчет о социально-экономических результатах» (2011).</p> <p>Д.С. Дубровым разработаны формы отчетности по полученным грантам (2012)</p>
3 Стандартизация бухгалтерского учета и отчетности негосударственных НКО	
Разработка проектов стандартов бухгалтерского учета (положений по бухгалтерскому учету)	<p>Л.В. Егоровой предложены проекты стандартов «Доходы и средства на осуществление уставной деятельности», «Учет материальных запасов НКО», «Учет основных средств НКО» (2008).</p> <p>Л.Н. Сухоруких составлен проект Положения по бухгалтерскому учету, основанный на методологии бюджетного учета (2004).</p> <p>Г.А. Созаруковой предложен стандарт по учету целевого финансирования (2009).</p> <p>Л.В. Гусаровой разработан стандарт по учету средств целевого финансирования НКО (2010).</p> <p>Г.Г. Ягудиной разработан проект Положения «Учет в некоммерческих организациях» по учету доходов и расходов уставной и предпринимательской деятельности (2010)</p>
Разработка проектов стандартов финансовой отчетности	Стандартов по составлению финансовой отчетности не предложено, присутствуют предложения по изменению форм отчетности либо внедрению новых форм в работах авторов Г.А. Перфильева, В.А. Бровкина, Д.С. Дуброва

Источник: составлено автором по обзору материалов диссертаций.

Назовем эти тенденции:

– развитие бухгалтерского учета. Это структуризация счета 86 «Целевое финансирование» по субсчетам разного уровня (М.В. Батурина, Г.А. Созарукова); ввод новых счетов для регистрации направлений расходования средств (Л.Н. Сухоруких, М.В. Батурина, Л.Н. Пономарева), применение элементов управленческого учета (Л.Н. Пономарева), предложения по распределению целевых средств на уставную и сопутствующую деятельности (Л.Н. Сухоруких, Г.Г. Ягудина);

– развитие финансовой отчетности. Это совершенствование действующих форм финансовой отчетности (Л.Н. Сухоруких, Г.Г. Ягудина), разработка новых форм финансовой отчетности (А.В. Бровкин, Д.С. Дубров, Г.А. Перфильев);

– стандартизация бухгалтерского учета и отчетности. Это разработка проектов стандартов (положений) бухгалтерского учета, отражающих новации авторов (Л.В. Егорова, Г.А. Созарукова, Л.Н. Сухоруких, Л.В. Гусарова, Г.Г. Ягудина). Что касается разработки проектов стандартов финансовой отчетности для НКО, то конкретно новых стандартов по финансовой отчетности предложено не было.

Отмечая ценность выполненных исследований, следует указать и на важность их продолжения: в настоящее время приняты новые ФСБУ, отчет о целевом использовании средств стал обязательной формой отчетности, введены новые формы отчетности Минюста для негосударственных НКО, у самих организаций наработан хороший практический опыт составления отчетности Минюсту и социальной отчетности.

Также представляется полезным принять во внимание результаты научных исследований по следующим направлениям:

– отражение социально полезной деятельности субъектов хозяйствования в отчетных данных в трудах авторов Р.П. Булыги, И.В. Сафоновой [54], И.Д. Деминой, М.В. Полулех, Е.А. Соколовской [70], О.В. Ефимовой, О.В. Рожновой [78, 79]. Возросшие потребности стейкхолдеров, связанные с оценкой социальной ответственности бизнеса, предполагается удовлетворять посредством отражения экологических и социальных показателей в финансовой и нефинансовой отчетности;

– трансформация и гармонизация финансовой и нефинансовой отчетности в коммерческом секторе экономики в трудах авторов Е.Б. Абдаловой, С.Н. Карельской [42], С.Н. Карельской, А.Э. Соколовой [88], М.Л. Пятова [131], М.Л. Пятова, Т.Н. Соловей [132], Ж.Е. Кащиной [90, 91]. Проблемы недостатка информации в публичной финансовой отчетности корпораций предлагается

решать с помощью представления дополнительных данных (нефинансовая отчетность, интегрированная отчетность, персонализированная отчетность) для конкретных групп заинтересованных пользователей;

– регулирование и стандартизация бухгалтерского учета и отчетности в коммерческом и некоммерческом секторах экономики авторов Т.Ю. Дружиловской [71, 73, 75], Т.Ю. Дружиловской и Э.С. Дружиловской [72, 74], В.М. Шараповой и Н.В. Шараповой [165]. Сопоставление требований к различным объектам учета в российских и международных стандартах обосновывает современные проблемы и задачи российского учета;

– учетно-аналитическое обеспечение, экономический анализ показателей деятельности организаций некоммерческого сектора в работах авторов Н.А. Борисовой [51], Е.И. Ефремовой [80], Д.А. Кутьевой, В.А. Макаровой [101], Е.М. Посадневой [129, 130], Л.А. Чайковской [164], А.В. Чепуляниса, А.В. Титовой [161, 162]. Проблемы раскрытия информации о результатах деятельности негосударственных НКО рассматриваются с точки зрения развития концептуальных и аналитических возможностей учета и отчетности и включают предложения по расчету нефинансовых результатов.

Подобные разработки направлены на обеспечение информационной открытости деятельности организаций и отвечают общей тенденции увеличения значимости информационно-коммуникационной функции бухгалтерского учета и отчетности у современных хозяйствующих субъектов (Е.Б. Абдалова и С.Н. Карельская [42], В.В. Ковалев и Вит.В. Ковалев [92, 93], Н.С. Пласкова [127], В.Я. Соколов [144], О. В. Рожнова и Т.В. Лесина [137], И.В. Сафонова [141], Л.А. Чайковская [163]).

Следует также принять во внимание, что в деятельности современных НКО широко применяются цифровые инструменты и технологии [195]. Благотворительные и иные НКО, привлекая к своей деятельности федеральные и региональные СМИ, принимают онлайн-пожертвования, что обеспечивает быстрый сбор денежных средств от большого числа граждан. А вот ответную

достоверную информацию (из каких источников поступили средства, в каком объеме, каким образом израсходованы) на сайтах фондов граждане получают довольно редко, а если и получают, то в отложенном временном варианте (социальная годовая отчетность размещается на сайтах НКО весной следующего года). Поэтому было бы целесообразно разработать такую единую электронную форму отчета о деятельности для НКО, в которой каждая организация нашла бы и использовала свои строки для заполнения. Желательно, чтобы такой отчет размещался на сайте НКО и периодически обновлялся.

Анализ уровня доверия к НКО в 2022 году на основании опроса населения по 28 странам показал высокий уровень только в 14 странах (доверяют более 60 % опрошенных). Россия в списке заняла последнее место: только 28 % опрошенного населения выразили доверие к НКО [168]. И основная причина, на наш взгляд, низкая информационная открытость деятельности таких организаций.

Таким образом, информация, касающаяся организации учета и отчетности у негосударственных НКО в действующих нормативно-правовых актах, приводится в малом объеме и носит разрозненный характер, задачи стандартизации остаются востребованными, но не решенными. Ранее проведенные научные исследования требуют дальнейшего продолжения в свете накопленного зарубежного и российского опыта в области стандартизации учета и отчетности, а также возросших требований к информационной открытости к их деятельности.

2.2 Развитие информационно-коммуникационных возможностей бухгалтерского учета и отчетности

Необходимость повышения информационно-коммуникационных возможностей бухгалтерского учета с целью обеспечения заинтересованных пользователей информацией о результатах деятельности негосударственных НКО мотивирует выполнение разработок, направленных на внесение новых дополнительных данных в бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Для того, чтобы осуществить такие разработки, целесообразно рассмотреть методы учета,

которые применяются современными негосударственными НКО, сущность счета 86 «Целевое финансирование», а также форму Отчета о целевом использовании средств.

Негосударственные НКО, как и коммерческие организации, могут применять в учете кассовый метод и метод начисления (таблица 9).

Таблица 9 – Применение кассового метода и метода начисления в учете негосударственных НКО

Сравнительный признак	Кассовый метод	Метод начисления
1	2	3
Система счетоводства применительно к методу	Камеральное (сметное) счетоводство. «Объектами учета выступают кассовые операции и сметные назначения» (Соколов Я.В.). Кассовый метод в учете НКО основан на камеральном подходе в части осуществления реальных кассовых операций, но не отражения сметных назначений	Патримональное (имущественное) счетоводство. «Учет состояния и движения ценностей – имущества» (Соколов Я.В.). Метод начисления в учете НКО основан на патримональном подходе в диграфическом варианте. Широкое применение у негосударственных НКО
Принцип, лежащий в основе метода	Принцип отражения свершившихся фактов хозяйственной жизни. Доходы и расходы учитываются, когда оплачены	Принцип временного (календарного) соответствия фактов хозяйственной жизни. Доходы и расходы учитываются в том периоде, к которому относятся
Право (возможность) применения метода	НКО, имеющие право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность	НКО, не имеющие право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. НКО – подлежащие обязательному аудиту. НКО, выполняющие функции иностранного агента
Особенности формирования отчетности	Отражение в отчетности данных о фактическом исполнении сметы. Отсутствие в балансе информации о дебиторской и кредиторской задолженности НКО (о начисленных обязательствах)	Наличие информации о дебиторской и кредиторской задолженности НКО в балансе

Источник: составлено автором.

Нас интересуют возможности применения кассового метода, поскольку в настоящее время метод начисления является в бухгалтерском учете негосударственных НКО основным.

Камеральная и патримональная системы счетоводства и методы идентификации фактов хозяйственной жизни (кассовый и начисления) применительно к этим системам рассмотрены в совместных трудах Я.В. Соколова и В.Я. Соколова [150, с. 21-42; 152, с. 128-137; 153, с. 14-19]. Практическое руководство по камеральному учету в кооперативах составлено В.Я. Соколовым [145, с. 210-219]. В камеральном (сметном) счетоводстве «объектами учета выступают кассовые операции и сметные назначения» [150, с. 21-42]. Кассовый метод в учете негосударственных НКО основан на камеральном подходе в части осуществления реальных кассовых операций, но не отражения сметных назначений. В патримональном (имущественном) счетоводстве происходит «учет состояния и движения ценностей – имущества» [150, с. 21-42].

Метод начисления в учете НКО основан на патримониальном подходе в диграфическом варианте. Он находит широкое применение у негосударственных НКО. Патримониальный учет ведется с использованием метода начисления.

В основе кассового метода лежит принцип отражения в учете свершившихся фактов хозяйственной жизни, то есть доходы и расходы учитываются, когда оплачены. В основе метода начисления лежит принцип (допущение) временной определенности фактов хозяйственной жизни, в соответствии с которым доходы и расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они произошли, независимо от времени фактического получения или выплаты денежных средств.

Кассовый метод могут применять (это их право, но не обязанность) негосударственные НКО, имеющие право вести бухгалтерский учет упрощенным способом [28, п. 12; 29, п. 18], все остальные НКО ведут учет методом начисления. Кассовый метод не применяют НКО, чья отчетность подлежит

обязательному аудиту, а также разного вида кооперативы, политические партии, адвокатские и нотариальные палаты, НКО – иностранные агенты [4, ст. 6].

М.И. Кутер про метод начисления писал следующее: «Он (метод начисления) предполагает, что расходы должны быть отражены в том отчетном периоде, в котором возникли доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам» [99, с. 106].

Однако мы видим, что у НКО все наоборот: расходы возможны при наличии доходов, то есть сначала поступление средств (целевое финансирование), а затем расходование средств (целевое расходование). При таких приоритетах основой экономической деятельности НКО является сметное планирование расходования средств, необходимых на реализацию уставных целей, связанных с осуществлением общественной пользы, и только затем определение источников финансирования. То есть, первый вопрос – как полезно истратить средства, а второй – где их найти. В то же время только наличие средств обеспечивает уставную деятельность. Кассовый метод учета является достаточно приемлемым для негосударственных НКО, которые не осуществляют предпринимательскую деятельность. Отчет о целевом использовании средств, должен, по логике, быть основным финансовым документом в отчетности НКО и подробно отражать все виды и объемы целевых средств, которые поступили и были израсходованы организацией за рассматриваемый период.

Считаем, что применения кассового метода будет полезным для негосударственных НКО, например, с небольшими объемами расходования целевых средств (менее 3 млн руб.), конкретными видами деятельности, которые будут осуществляться только при наличии целевых поступлений.

Бухгалтерские записи по учету поступления и расходования целевых средств негосударственных НКО кассовым методом и методом начисления приведены в таблице 10.

Таблица 10 – Бухгалтерские записи по учету поступления и расходования целевых средств кассовым методом и методом начисления

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
Дебет	Кредит	
1	2	3
Кассовый метод		Признание целевых средств осуществляется на дату их фактического поступления / расходования
<i>Поступление средств</i>		
51 (50, 52, 10 и другие)	86	Отражено фактическое поступление целевых средств
<i>Расходование средств</i>		Отражено фактическое расходование целевых средств
86	70, 69, 10 и другие	
Метод начисления		Признание целевых средств осуществляется на дату их начисления
<i>Поступление средств</i>		
76	86	Начислено поступление целевых средств
51 (50, 52, 10 и другие)	76	Отражено фактическое поступление целевых средств
<i>Расходование средств</i>		Начислено расходование целевых средств
20 (26)	70, 69, 10 и другие	
86	20 (26)	Отражено фактическое расходование целевых средств

Кассовый метод, по бухгалтерским записям проще. НКО, которые ведут учет этим методом, вправе отражать в учете поступление и расходование средств после того, как они фактически были произведены. При поступлении целевых средств на расчетный счет оформляется бухгалтерская запись Дебет счета 51 «Расчетные счета» – Кредит счета 86 «Целевое финансирование». Расходование средств отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами 70, 69, 10 и другими без предварительного отражения на счетах учета затрат. Сальдо по счету 86 отражает фактический остаток неиспользованных целевых средств у НКО.

При методе начисления целевые средства отражаются, когда выражается юридически оформленная воля лица, обязующегося эти средства предоставить. При этом составляется бухгалтерская запись, отражающая дебиторскую задолженность поставщика ресурсов: Дебет счета 76 «Расчеты с разными

дебиторами и кредиторами» – Кредит счета 86 «Целевое финансирование». Такой способ отражения причитающихся поступлений закреплен Инструкцией к Плану счетов [24]. Запись о поступлении целевых средств делается только после их фактического получения: Дебет счета 51 «Расчетные счета» – Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – в случае поступления безналичных денежных средств на расчетный счет НКО. Если средства получены в наличной форме или неденежном выражении, то, соответственно, оформляется запись по дебету счета 50 «Касса» и 10 «Материалы».

Расходование средств НКО отражается по кредиту счета 86 в корреспонденции со счетами учета затрат 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы» [24].

Далее обратим внимание на применение счета «Целевое финансирование», в том числе и в историческом аспекте (таблица 11).

Таблица 11 – Счет «Целевое финансирование»

Показатель	Содержание показателя		
	План счетов 1985	План счетов 1991	План счетов 2000 (действующий)
1	2	3	4
Наименование счета	96 «Целевое финансирование и целевые поступления»	96 «Целевые финансирование и поступления»	86 «Целевое финансирование»
Размещение счета в плане счетов	IX «Кредиты банков и финансирование»	IX «Кредиты и финансирование»	VII «Капитал»
Назначение счета	Учет бюджетных ассигнований и др. средств для мероприятий целевого назначения, а также затрат за счет этих средств. Источники целевого финансирования и целевых поступлений и их использование определяются государственными постановлениями	Обобщение информации о движении средств, предназначенных для мероприятий целевого назначения: средств, поступивших от других предприятий; субсидий правительственных органов и др.	Обобщение информации о движении средств, предназначенных для мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др.

Продолжение таблицы 11

1	2	3	4
Размещение в балансе	Раздел I пассива баланса «Источники собственных и приравненных к ним средств»	Раздел I пассива баланса «Источники собственных средств» по статье «Специальные фонды и целевое финансирование» [40]. Отражаются остатки средств, полученных из бюджета и внебюджетных фондов стабилизации экономики [39]	Раздел III пассива баланса «Целевое финансирование» вместо раздела «Капитал и резервы» [18]
Рекомендации по аналитическому учету	Аналитический учет целевых средств и затрат за счет названных средств организуется по их назначению и источникам поступлений	Аналитический учет ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления	

Источник: составлено автором по материалам Планов счетов от 1985 [22], 1991 [23], 2000 [24].

Современное понятие целевого финансирования сформулировано В.Я. Соколовым: «Целевое финансирование – это безвозмездное получение средств, использовать которые можно в соответствии с целью, которую преследует тот, кто эти средства выделил» [146]. И далее про счет: «Счет 86 «Целевое финансирование» используется как коммерческими, так и некоммерческими организациями. Чаще он применяется последними для учета целевых средств, получаемых в качестве вступительных, членских и добровольных взносов и иных источников для финансирования затрат, связанных с уставной деятельностью некоммерческих организаций» [146]. Отсюда мы можем перейти к понятию «целевые средства»: это средства, которые поступают в организацию из внешних и внутренних источников и расходуются на общественно полезные цели, заложенные в уставе. То есть, это средства на уставную цель.

Становление и развитие организаций некоммерческого сектора в переходной к рынку экономике привело к активному использованию этого счета,

который в советское время использовался мало. Назначение счета в Плане счетов от 1985 года – это учет бюджетных ассигнований и других средств для мероприятий целевого назначения, а также затрат за счет этих средств. Источники целевого финансирования и целевых поступлений и их использование определялись различными постановлениями Правительства СССР. В Плане счетов 1985 года счет именовался 96 «Целевое финансирование и целевые поступления» и входил в состав раздела IX «Кредиты банков и финансирование». В балансе это отражалось в разделе I пассива «Источники собственных и приравненных к ним средств».

В Плане счетов от 1991 года наименование счета стало 96 «Целевые финансирование и поступления» в составе раздела IX «Кредиты и финансирование». В балансе это отражалось в разделе I пассива «Источники собственных средств» по строке «Специальные фонды и целевое финансирование» [40] как остатки средств, полученных из бюджета и внебюджетных фондов стабилизации экономики [39, п. 2.35].

В действующем Плане счетов 2000 года у счета изменился номер, наименование и расположение: это счет 86 «Целевое финансирование» в разделе VII «Капитал». В балансе данные по счету используются для формирования строк раздела III «Целевое финансирование», который вводится вместо раздела III «Капитал и резервы».

В настоящее время счет используется всеми негосударственными НКО в обязательном порядке и отражает и обобщает информацию по видам целевых поступлений.

Далее рассмотрим возможности формы «отчет о целевом использовании средств», отражающей виды поступлений и виды расходования у негосударственных НКО. Нами выполнен анализ нормативно-правовых изменений, осуществленных законодателями при формировании статей отчета (таблица 12).

Таблица 12 – Нормативно-правовые изменения в отчете о целевом использовании средств

Показатель	Временные периоды					
	1998-1999	2000-2002	2003-2010	2011	2012-2014	2015-н.в.
1	2	3	4	5	6	7
Наименование формы	Отчет о целевом использовании полученных средств				Отчет о целевом использовании средств	
Обязательность в составе годовой отчетности	Для общественных организаций (объединений) [12]	Для общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательскую деятельность и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг) [3] Рекомендательный характер – для всех остальных НКО [16-18]			Для всех негосударственных НКО [4, 18]	
Состав статей в разделе «ПОСТУПИЛО СРЕДСТВ»	Вступительные взносы					
	Членские взносы					
	Добровольные взносы				Целевые взносы. <i>Введена новая статья</i>	
					Добровольные имущественные взносы и пожертвования. <i>Статья изменена</i>	
	Доходы от деятельности организации (объединения)	Доходы от предпр. деятельности организации (объединения)	Доходы от предпр. деятельности организации	Прибыль от предпр. деятельности организации. <i>Статья изменена</i>	Прибыль от приносящей доход деятельности. <i>Статья изменена</i>	
Прочие						
Состав статей в разделе «ИСПОЛЬЗОВАНО СРЕДСТВ»	Расходы на целевые мероприятия, в т.ч.: - социальная и благотворительная помощь - проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п. -иные мероприятия <i>Изменений в статьях не было, перечень статей отражает только два вида целевых расходов</i>					
	Расходы на содержание аппарата управления, в т.ч.: - расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления) -выплаты, не связанные с оплатой труда -расходы на служебные командировки и деловые поездки -содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта) -ремонт основных средств и иного имущества -прочие <i>Изменений в статьях не было</i>					

Продолжение таблицы 12

1	2	3	4	5	6	7
Статья «Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества»						
	–		Расходы, связанные с предприн. деятельностью		–	
Статья «Прочие»						

Источник: Составлено автором по данным нормативно-правовых актов [3, 4, 12, 16-18]

Форма «Отчет о целевом использовании полученных средств» появилась в составе бухгалтерской отчетности для общественных организаций в 1998 году [12 (ред. от 20.10.1998)], затем для общественных организаций, которые не осуществляют предпринимательскую деятельность [3]. Остальные НКО могли инициативно включать эту форму в состав годовой отчетности [16, 17, 18 (ред. от 02.07.2010)]. Для всех НКО обязательный порядок заполнения формы отчета «Отчет о целевом использовании средств» был утвержден федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ с отчетности за 2012 год.

Некоторые статьи в форме претерпели со временем изменения, так статья «Доходы от предпринимательской деятельности» была заменена статьей «Прибыль от приносящей доход деятельности», что обеспечило увязку терминов с отчетом о финансовых результатах.

Существенной считаем замену статьи «Добровольные взносы» на статью «Добровольные имущественные взносы и пожертвования» с отчетности за 2011 год [18 (ред. от 04.12.2012)]. В отчете стал отражаться важнейший вид финансирования для унитарных негосударственных НКО – это пожертвования от организаций и граждан. Существенным также считаем появление новой строки «Целевые взносы», которая является в настоящее время наиболее емкой по заполнению, поскольку в нее НКО включают многие виды поступлений (гранты, поступления от учредителей, поступления от органов государственной власти и местного самоуправления, поступления, полученные на формирование целевого

капитала и многие другие). В тоже время сам термин «целевые взносы» мало отражает суть таких поступлений.

Представляется полезным привлечь опыт составления форм отчетов Минюста для негосударственных НКО, поскольку в них отражаются не только виды, но и источники поступления средств, а также фиксируется взаимосвязь между расходованием средств и источниками поступлений.

Следует отметить и проблемный аспект в разных видах отчетности (бухгалтерской и Минюста), связанный с несогласованностью терминологии. Например, в формах Минюста, касающихся поступления средств, используются термины: «источники формирования имущества», «целевые денежные средства», «целевые средства», а также «целевые поступления», которые отсутствуют в бухгалтерской отчетности. В то же время понятие «источники формирования имущества» используется в законах «О некоммерческих организациях» [6, ст. 26] и «Об общественных объединениях» [8, ст. 31].

Понятие «целевые поступления» сформулировано в НК РФ: это «поступления на содержание НКО и ведение ими уставной деятельности, полученные безвозмездно от организаций или физических лиц, а также на основании решений органов государственной власти, местного самоуправления, управления государственных внебюджетных фондов и использованные по назначению» [2, ст. 251]. То есть, требование «использование по назначению», является основным для целевых поступлений.

Поступления и расходование целевых средств часто именуют доходами и расходами НКО. В действующих ФСБУ понятия «доходы» и «расходы» представляются как прирост или уменьшение экономической выгоды для деятельности, приносящей доход [28, 29], поэтому для негосударственных НКО в такой интерпретации понятия использовать, на наш взгляд, не целесообразно. Вместо них в отчете о деятельности лучше использовать понятия «поступление средств» и «расходование средств» [114].

Далее обратим внимание на статьи, связанные с расходованием средств и

одинаковые по своему содержанию в бухгалтерской форме и форме Минюста: во-первых, социальная и благотворительная помощь; во-вторых, проведение конференций, совещаний, семинаров. Возникает вопрос. Почему их всего две? Разве направления деятельности негосударственных НКО ограничиваются этим? Например, в законе «О некоммерческих организациях» 12 направлений деятельности [6, ст. 2]. Поэтому автор предлагает заменить строку «расходы на целевые мероприятия» строкой «уставная деятельность», куда можно будет вводить данные по целевым программам, направленным на реализацию уставных общественно полезных целей НКО [114].

Для того чтобы сформировать новую расширенную форму отчета о деятельности представляется целесообразным осуществить классификацию средств, поступающих в негосударственные НКО на основе обобщения бухгалтерского и гражданско-правового подходов к раскрытию информации в отчетности (таблица 13) [110]¹⁹.

Таблица 13 – Классификация средств, поступающих в негосударственные НКО в контексте отражения в отчетности

Классификационный признак	Вид поступлений	Отражение видов поступлений в отчетности
1	2	3
По источникам поступлений		
Средства, поступающие от иностранных источников	Отечественное финансирование (от российских физических и юридических лиц)	Финансовая отчетность – информация по источникам поступлений не отражается. Отчетность в Минюст – отражается у организаций с поступлениями более 3 млн руб. и организаций, выполняющих функции иностранных агентов
	Иностранное финансирование (от иностранных физических и юридических лиц)	
Средства, поступающие от органов государственной власти и местного самоуправления	Государственное финансирование (от органов государственной власти и местного самоуправления)	Финансовая отчетность – информация по источникам поступлений не отражается. Отчетность в Минюст – отражается у организаций с поступлениями более 3 млн руб.
	Частное финансирование (частные взносы и пожертвования от физических и юридических лиц)	

¹⁹ Материалы на страницах 82-84 (таблицы 13, 14) опубликованы в статье Мухановой И.Н. «Негосударственные некоммерческие организации: трактовка и классификация в контексте подотчетности» [110].

Продолжение таблицы 13

1	2	3
Средства, поступающие от приносящей доход деятельности	От приносящей доход деятельности	Финансовая отчетность – информация отражается в отчете о финансовых результатах, отчете о целевом использовании средств. Отчетность в Минюст – отражается у организаций с поступлениями более 3 млн руб.
	В отсутствие приносящей доход деятельности	
По целевому назначению		
Средства, поступающие на финансирование уставной деятельности	Выполнение уставной деятельности (целевых программ)	Финансовая отчетность – информация по целевому назначению поступлений не отражается.
	Текущее функционирование организации	Отчетность в Минюст – отражается у организаций с поступлениями более 3 млн руб.
Средства с ограничениями от поставщиков ресурсов	С ограничениями от поставщиков ресурсов	Финансовая отчетность, отчетность в Минюст – информация не отражается
	Без ограничений от поставщиков ресурсов	

Источник: составлено автором [110].

Классификация по источникам поступлений и целевому назначению составлена на основании пяти признаков:

– средства, поступающие от иностранных источников. Предполагает отражение в отчете наличия отечественного и иностранного финансирования. Такая информация в настоящее время отражается в отчетах Минюсту организациями с поступлениями более 3 млн руб.

– средства, поступающие от органов государственной власти и местного самоуправления. Предполагает отражение в отчете поступлений в виде экономической поддержки от органов государственной власти и местного самоуправления. Такая информация в настоящее время отражается в отчетах Минюсту организациями, которые получают подобную поддержку;

– средства, поступающие от приносящей доход деятельности. Предполагает отражение в отчете поступлений в виде собственных доходов организации. Такая информация отражается и в финансовой отчетности, и в отчетности Минюсту;

– средства, поступающие на финансирование уставной деятельности (целевых программ). Предполагает выделение в отчете поступлений, направляемых на выполнение уставной деятельности и на текущее

функционирование организации. Такая информация не отражается в финансовой отчетности и отражается в отчетах Минюсту организациями с поступлениями более 3 млн руб.;

– средства, поступающие на финансирования с ограничениями. Предполагает отражение в отчете поступлений, которые имеют установленные условия от поставщиков ресурсов. Информация ни в каких видах отчетности не отражается.

При составлении направлений расходования средств использован подход составления отчетности Минюста, в котором обязательна регистрация внешних и внутренних источников поступлений в составе израсходованных средств. Поэтому выделены пять категорий расходования средств в соответствии с источниками поступлений и их целевым назначением (таблица 14).

Таблица 14 – Основные категории расходования средств у негосударственных НКО в контексте отражения в отчетности

Категория расходования средств	Отражение направлений расходования средств в отчетности
1	2
По источникам поступлений	
Расходование средств, поступающих от отечественных и иностранных источников	Финансовая отчетность – информация не отражается. Отчетность в Минюст – отражается у организаций с поступлениями более 3 млн руб. и организаций, выполняющих функции иностранных агентов
Расходование средств, поступающих от органов государственной власти и местного самоуправления	Финансовая отчетность – информация не отражается. Отчетность в Минюст – отражается у организаций с поступлениями более 3 млн руб.
Расходование средств, поступающих от деятельности, приносящей доход	Финансовая отчетность – информация отражается в отчете о финансовых результатах, отчете о целевом использовании средств. Отчетность в Минюст – отражается у организаций с поступлениями более 3 млн руб.
По целевому назначению	
Расходование средств, направляемых на выполнение уставной деятельности (целевых программ)	Финансовая отчетность – информация отражается в отчете о целевом использовании средств по нескольким направлениям и не отражается по целевым программам. Отчетность в Минюст – отражается у организаций с поступлениями более 3 млн руб. инициативно
Расходование средств, связанных с ограничениями от поставщиков ресурсов	Финансовая отчетность, отчетность в Минюст – информация не отражается

Источник: составлено автором [110].

В соответствии с видами средств, поступающими на финансирование деятельности негосударственных НКО, выделены следующие категории расходования средств: поступающих от отечественных и иностранных источников; от органов государственной власти и местного самоуправления; от деятельности, приносящей доход; связанное с выполнением уставной деятельности (целевых программ); связанное с ограничениями от поставщиков ресурсов [110].

Отраженные в классификации источники средств, поступающих в негосударственные НКО, и категории расходования этих средств позволяют обосновать необходимость их включения в единую форму отчета о деятельности, которым можно будет заменить отчет о целевом использовании средств. Новая форма отчета включена в проект стандарта «Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций» (приложение 4).

В форму отчета о деятельности входят два основных раздела: «Поступление средств» и «Расходование средств» (рисунок 6²⁰).

Раздел «Поступление средств» включает пять элементов. Первый – «Поступления от российских физических и юридических лиц» отражает информацию о поступлениях в виде взносов, пожертвований и грантов. При этом появляется возможность идентифицировать основной источник внешних поступлений: корпорации или граждане. Второй – «Поступления от органов государственной власти и местного самоуправления» отражает информацию о средствах их финансовой и имущественной поддержки [6, ст. 31.1], и включает субсидии и передаваемое имущество. Третий – «Поступления от иностранных физических и юридических лиц» позволяет идентифицировать иностранные источники финансирования (государственные структуры, частные корпорации, граждан), при этом фиксируется вид поступлений (взносы, пожертвования, гранты).

²⁰ Схема структуры отчета о деятельности по предлагаемой форме впервые опубликована в статье Мухановой И.Н. «Расширение информационных возможностей бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций в части поступления и расходования целевых средств» [114].

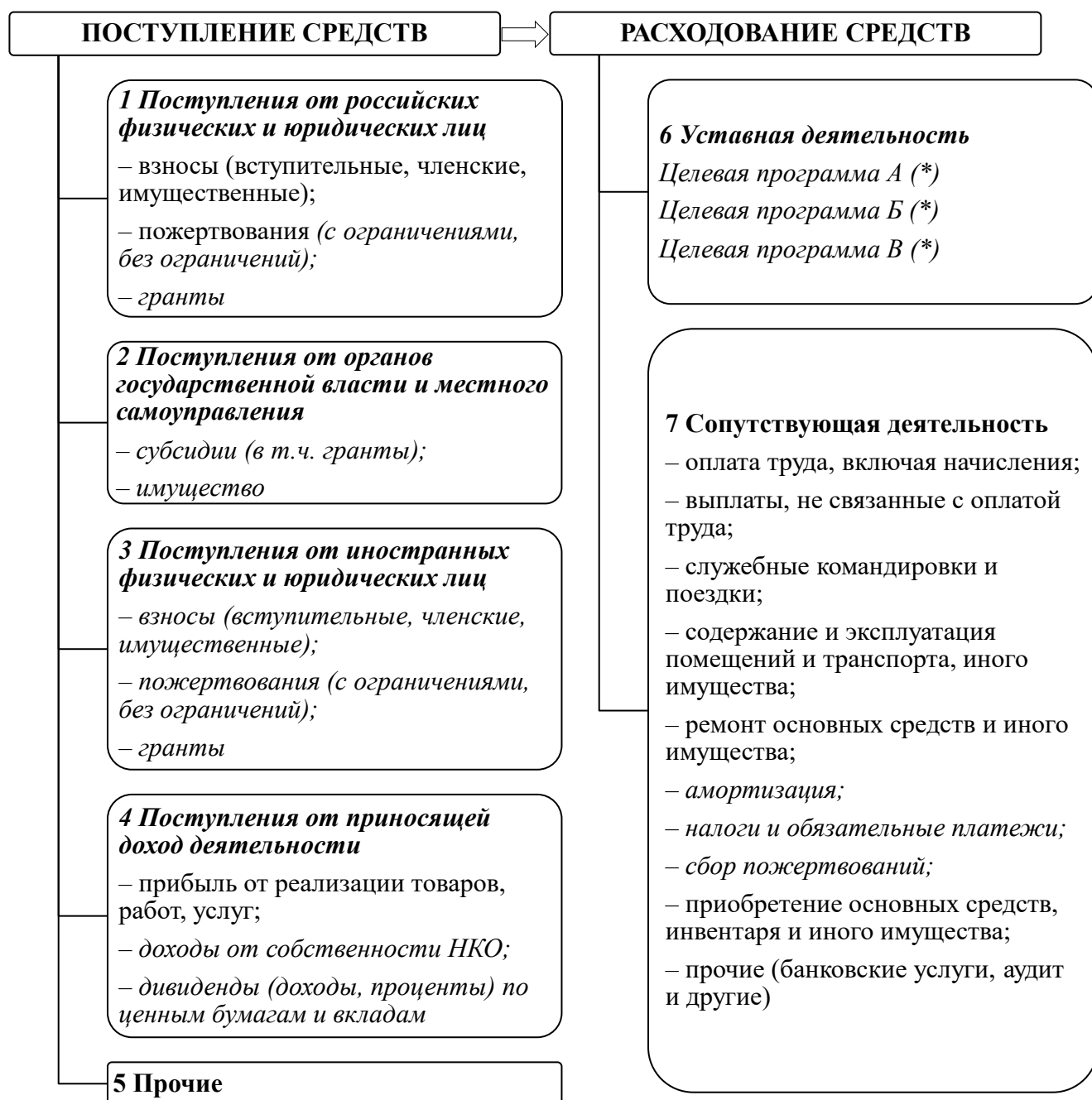


Рисунок 6 – Структура отчета о деятельности по предлагаемой форме

Курсивом выделены строки, которые отсутствуют в действующей форме отчета о целевом использовании средств.

*Раздел классификации видов деятельности некоммерческих организаций [221]

Источник: составлено автором [114].

Вид внешних поступлений «Пожертвования» может иметь ограничения, установленные донорами (жертвователями). Это средства, пожертвованные на финансирование конкретных мероприятий (например, дополнительное обучение

талантливому ребенку, продовольственная помощь бездомным, организация конкретного семинара). Четвертый – «Поступления от приносящей доход деятельности» отражает возможные виды таких поступлений: прибыль от реализации товаров, работ, услуг; дивиденды (доходы, проценты), получаемые по ценным бумагам и вкладам; доходы от собственности [6, ст. 26]. Пятый – «Прочие» отражает информацию о прочих поступлениях, например, средств от реализации активов, возврат излишне уплаченных сумм налогов и другие.

Раздел «Расходование средств» включает два элемента: «Уставная деятельность» и «Сопутствующая деятельность», что позволяет определить их соотношение при оценке результатов деятельности негосударственных НКО.

Средства, израсходованные на уставную деятельность, отражаются по конкретным целевым программам. Средства, израсходованные на сопутствующую деятельность, отражают общую административно-управленческую деятельность НКО. В предлагаемую форму добавлены строки «амортизация», «налоги и прочие обязательные платежи», «сбор пожертвований». Это позволяет получить полное соответствие между поступившими и израсходованными средствами.

Далее перейдем к формированию бухгалтерского баланса НКО. Я.В. Соколов отмечал, что «... для коммерческих предприятий в нашей стране (или, может быть, по традиции) решающее значение имеет баланс, для бюджетных организаций – смета, т.е. сопоставление доходов и расходов» [150, с. 380]. То же верно, на наш взгляд, и для негосударственных НКО. Смета и отчет о деятельности для негосударственных НКО – это основные формы, на основе которых осуществляется планирование деятельности НКО и подытоживаются ее результаты. Бухгалтерский баланс представляет собой срез информации о финансовом положении НКО на определенную дату и является логическим следствием отчета о целевом использовании средств.

Третий раздел пассива баланса у НКО именуется как «Целевое финансирование». Вместо статей «Уставный капитал», «Собственные акции,

выкупленные у акционеров», «Добавочный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в баланс включаются следующие статьи: «Паевой фонд», «Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды» [18].

Наличие ограничений поставщиков ресурсов требует, на наш взгляд, соответствующих уточнений при формировании информации об активах в бухгалтерском балансе. Такие средства отражаются обособленно в сложившейся практике формирования отчета о финансовом положении НКО по стандартам US GAAP. Согласно ASU 2016-14, классификация и последовательность активов в балансе должны отражать влияние долгосрочных ограничений, налагаемых донорами, а также других договорных ограничений на ликвидность [176]. Это требует агрегирования активов с ограничениями, и отделение их от аналогичных активов без ограничений. Когда ликвидные активы, такие как денежные средства и денежные эквиваленты или ценные бумаги подлежат ограничениям на использование, они должны отражаться отдельно от аналогичных активов, на которые эти ограничения не распространяются. При формировании баланса это приводит к тому, что активы, которые обычно отражаются как оборотные, классифицируются как внеоборотные (таблица 15).

Таблица 15 – Бухгалтерский баланс при отражении активов с ограничениями

Показатели по действующей форме баланса	Показатели по предлагаемой форме баланса
1	2
АКТИВ	АКТИВ
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ
Основные средства	Основные средства
-	<i>Денежные средства с ограничениями</i>
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ
Денежные средства и денежные эквиваленты	Денежные средства и денежные эквиваленты

Рассмотрим изменения в бухгалтерском балансе НКО на примере формирования строки «Денежные средства и денежные эквиваленты». Допустим, НКО получила пожертвования в виде денежных средств с ограничениями на их использование – покупка аналитического оборудования в исследовательскую

лабораторию. В данном случае целью расходования средств будет являться покупка основного средства, т.е. внеоборотного актива. НКО не сможет использовать средства для реализации каких-либо текущих целей, следовательно, отражение средств в составе оборотных активов будет формировать ошибочное представление о наличии остатка свободных средств у НКО, а также степени ликвидности ее активов. Поэтому такие средства следует отразить в составе внеоборотных активов по отдельной строке, например, «Денежные средства, предназначенные для приобретения основных средств». Такие средства отражаются в разделе I. Внеоборотные активы рядом с основными средствами (таблица 16).

Таблица 16 – Пример бухгалтерского баланса при отражении активов с ограничениями

Показатели по действующей форме баланса	тыс. руб.	Показатели по предлагаемой форме баланса	тыс. руб.
1	2	3	4
АКТИВ		АКТИВ	
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	
Основные средства	2 358	Основные средства	2 358
		<i>Денежные средства, предназначенные для приобретения основных средств</i>	2 032
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	
Денежные средства и денежные эквиваленты	17 552	Денежные средства и денежные эквиваленты	15 520

Следует отметить, что если НКО получены средства, в отношении которых наложены ограничения поставщиков ресурсов, но эти ограничения являются краткосрочными, то отражать их обособленно в бухгалтерском балансе нет необходимости. Такие средства отражаются в составе оборотных активов.

Для отражения взаимосвязи активной и пассивной части баланса, в третьем разделе отчета также следует приводить сведения о средствах с ограничениями, то есть по строке «Целевые средства» следует отдельно выделять остаток средств, ограниченных долгосрочными целями использования (таблица 17).

Таблица 17 – Пример бухгалтерского баланса при отражении пассивов с ограничениями

Показатели по действующей форме баланса	тыс. руб.	Показатели по предлагаемой форме баланса	тыс. руб.
1	2	3	4
ПАССИВ III. ЦЕЛЕВОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ		ПАССИВ III. ЦЕЛЕВОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ	
Паевой фонд		Паевой фонд	
Целевой капитал		Целевой капитал	
Целевые средства	17 552	Целевые средства, всего <i>в том числе с ограничениями</i>	17 552 2 032
Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества	5 023	Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества	5 023
Резервный и иные целевые фонды		Резервный и иные целевые фонды	

Далее рассмотрим организацию бухгалтерского учета в части поступления и расходования целевых средств с целью внесения информации в разработанную автором форму отчета о деятельности (рисунок 6), а также для формирования данных, которые необходимы для заполнения действующих форм Минюста, форм финансовой отчетности, добровольных публичных годовых отчетов.

Первоначально обратим внимание на организацию бухгалтерского учета поступления средств. Раздельный учет по некоммерческой деятельности и приносящей доход деятельности обеспечивается использованием разных счетов: для учета поступления целевых средств по некоммерческой деятельности используется счет 86 «Целевое финансирование», для учета доходов по приносящей доход деятельности – счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». Отметим, что поступления от приносящей доход деятельности также являются целевыми, поэтому они ежегодно списываются на счет 86. Раздельный учет поступления и расходования целевых средств в рамках иностранных источников также можно организовать с помощью аналитического учета по счету 86. Аналитический учет по счету 86 ведется «по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления» [24]. Для негосударственных НКО его можно организовать с использованием субсчетов разного уровня (рисунок 7).

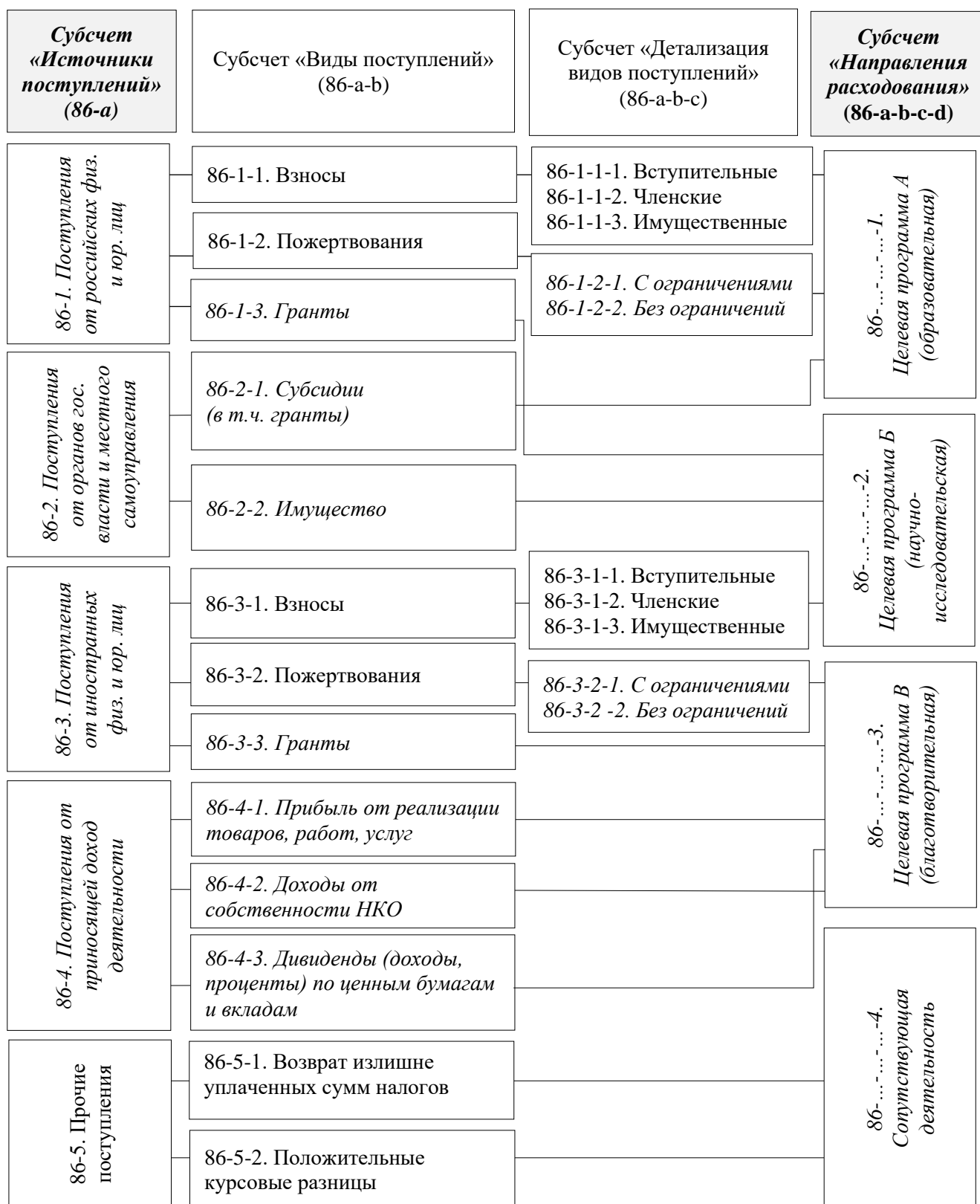


Рисунок 7 – Схема субсчетов счета 86 «Целевое финансирование» по источникам и видам поступлений, целевым программам и сопутствующей деятельности

Курсивом выделены строки, которые обеспечат формирование предложенного отчета о деятельности

Источник: составлено автором.

Источники финансирования деятельности негосударственных НКО отражаются на субсчетах первого порядка (86-а). Это поступления от российских физических и юридических лиц (86-1); от органов государственной власти и местного самоуправления (86-2); от иностранных физических и юридических лиц (86-3); от приносящей доход деятельности (86-4) и прочие поступления (86-5).

Конкретные виды поступлений отражаются на субсчетах второго порядка (86-а-б). Это взносы, пожертвования, гранты – от российских и иностранных физических и юридических лиц; субсидии (в т.ч. гранты), имущество – от органов государственной власти и местного самоуправления; прибыль от реализации товаров, работ, услуг; доходы от собственности НКО, дивиденды (доходы, проценты) по ценным бумагам и вкладам; а также виды прочих поступлений, например, возврат излишне уплаченных сумм налогов, дополнительные взносы на покрытие убытков.

Виды взносов (вступительные, членские, имущественные), а также ограничения на пожертвования отражаются на субсчетах третьего порядка (86-а-б-с).

Поступление средств на конкретные целевые программы и сопутствующую деятельность отражаются на субсчетах четвертого порядка (86-а-б-с-д).

Что касается учета расходования средств, то на сегодняшний момент можно выделить два подхода, связанных с использованием разных счетов:

– использование счетов 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы» в соответствии с Инструкцией по применению плана счетов [24]. Требование о раздельном учете реализуется с помощью открытия отдельных субсчетов по некоммерческой и приносящей доход деятельности. Например, на субсчете 20-1 учитывается расходование средств по некоммерческой деятельности, а на субсчете 20-2 – по приносящей доход деятельности;

– использование дополнительных счетов для отражения расходования средств по некоммерческой деятельности. Раздельный учет осуществляется с

использованием новых счетов для расходования средств по некоммерческой деятельности и стандартных счетов по приносящей доход деятельности. Например, на счетах 30-39 учитывается расходование средств по некоммерческой деятельности, а на счетах 20, 26 – по приносящей доход деятельности.

Ученый-экономист Г.В. Кузьмин считает нецелесообразным использование счета 20 «Основное производство» для отражения операций по уставной деятельности негосударственных НКО. Он объясняет это тем, что назначение счета 20 в Плане счетов – это, в первую очередь, обобщение информации о затратах производства субъекта хозяйствования, продукция (работы, услуги) которого является основной целью его создания, а НКО, как пишет ученый, создаются совсем не для этого [97].

Действительно, в Инструкции к Плану счетов видно, что счет 20 «Основное производство» не содержит информации об учете средств НКО. На наш взгляд, применение данного счета правомерно при расширенном толковании термина «производство», например, как в СНС, согласно которой «сфера производства также включает все товары или услуги, предоставляемые бесплатно органами государственного управления или НКВДХ отдельным домашним хозяйствам или обществу в целом» [232, с. 6]. В таком случае в Инструкцию к плану счетов целесообразно внести пояснение.

Учет расходования средств можно организовать по новому отдельному счету, например, счету 30 «Целевое расходование» (рисунок 8).

Направления расходования средств отражаются на субсчетах первого порядка (30-а). Это расходование средств по целевым программам (30-1,2,3) и по сопутствующей деятельности (30-4).

Расходование средств по статьям затрат по каждой конкретной целевой программе учитывается на субсчетах второго порядка счета 30-1,2,3 (30-1,2,3-б).

Расходование средств по сопутствующей деятельности по статьям затрат отражается на субсчетах второго порядка счета 30-4 (30-4-б).

Субсчет «Направления расходования средств» (30-а)	Субсчет «Статьи расходования средств» (30-а-б)
<i>30-1. Целевая программа А (образовательная)</i>	30-1-1. Оплата труда лиц, ведущих образовательную деятельность 30-1-2. Аренда учебной аудитории 30-1-3. Проведение конференций ...
<i>30-2. Целевая программа Б (научно-исследовательская)</i>	30-2-1. Оплата труда лиц, ведущих научно-исследовательскую деятельность 30-2-2. Аренда аналитической лаборатории 30-2-3. Приобретение аналитического оборудования ...
<i>30-3. Целевая программа В (благотворительная)</i>	30-3-1. Перечисление пожертвований в благотворительные фонды 30-3-2. Оплата лекарственных препаратов 30-3-3. Оплата медицинских услуг ...
<i>30-4. Сопутствующая деятельность</i>	30-4-1. Оплата труда, включая начисления ... <i>30-4-6. Амортизация</i> <i>30-4-7. Налоги и прочие обязательные платежи</i> <i>30-4-8. Сбор пожертвований</i> ...

Рисунок 8 – Схема субсчетов счета 30 «Целевое расходование»

Курсивом выделены строки, которые обеспечат формирование предложенного отчета о деятельности

Источник: составлено автором.

Далее следует отдельно рассмотреть учет расходования средств по сопутствующей деятельности и вопрос об их распределении между приносящей и не приносящей доход деятельностью. Расходование средств по сопутствующей деятельности включает в себя средства на обеспечение административно-управленческой деятельности, от которых, на наш взгляд, следует отделять налоги и прочие обязательные платежи, сбор пожертвований (фандрайзинг), приобретение основных средств.

Согласно действующим нормам, расходы на обеспечение административно-управленческой деятельности (или управленческие расходы) коммерческих организаций не распределяются: ФСБУ «Запасы» 5/2019 установлено, что в себестоимость запасов не включаются управленческие расходы (п. 18). Соответственно, если ранее затраты по счету 26 «Общехозяйственные расходы» распределялись на счет 20 «Основное производство», то с 2021 года они относятся на счет 90 и оформляются бухгалтерской записью Дебет счета 90 «Прибыли и убытки» – Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Для НКО, на наш взгляд, это означает, что расходование средств на обеспечение административно-управленческой деятельности не распределяется между уставной и сопутствующей деятельностью.

В то же время, считаем, что распределение следует осуществлять между приносящей и не приносящей доход деятельностью. Это позволит выполнить требования о равенстве налогообложения (т.е. соблюдение права НКО уменьшать налогооблагаемую базу по приносящей доход деятельности на размер управленческих расходов).

Базой для распределения может служить доля поступлений от приносящей доход деятельности в общем объеме поступлений. Такой вариант предлагается и Налоговым кодексом РФ: базой распределения для расходов, «которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности», служит доля соответствующего дохода в суммарном объеме поступлений [2, ст. 272]. В Налоговом кодексе также сделана оговорка, что данный порядок не применяется к расходам НКО, относящимся к уставной некоммерческой деятельности, которые должны осуществляться за счет средств целевого финансирования или целевых поступлений, что означает, что распределяться могут только те расходы, которые не покрываются целевым финансированием.

Для организации раздельного учета по приносящей и не приносящей доход деятельности нами предлагается общие административно-управленческие расходы первоначально учитывать на счете 30-4 с последующим распределением

на счет 26 пропорционально полученному доходу от приносящей доход деятельности. Далее счет 26 закрывается на счет 90, а счет 30-4 по аналогии со счетом 26, закрывается на счет 86.

Резюмируем изложенное во второй главе.

Проведенный анализ основных нормативно-правовых актов (планов счетов, положений, законов) за последние 30 лет показал, что информация, касающаяся организации учета и отчетности негосударственных НКО, носит разрозненный характер, поэтому говорить о наличии целостной концепции регулирования и стандартизации в этой сфере, пока не представляется возможным.

Иностранные и российские разработки в области развития и стандартизации бухгалтерского учета, а также накопленный практический опыт составления обязательных и добровольных видов отчетности позволил нам определиться с основными перспективными целями использования финансовой отчетности негосударственных НКО с точки зрения полезности информации для заинтересованных государственных структур, организаций и граждан.

Для повышения информационно-коммуникационных возможностей финансовой отчетности негосударственных НКО считаем полезным и предлагаем новую форму отчета о деятельности. Проект федерального стандарта «Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций» включает предложения и разработки автора по составлению такого отчета (приложение 4). Рассмотренный опыт стандартизации финансовой отчетности некоммерческого сектора экономики за рубежом и в России показал важность обеспечения таких организаций понятными для практикующего бухгалтера стандартами.

Возникает вопрос: кто может заниматься такими разработками? Ответ вытекает из международного и российского опыта. Изучать, анализировать, разрабатывать стандарты, методики, рекомендации для организаций некоммерческого сектора могут и должны организации, входящие в этот сектор. В области развития и стандартизации учета и отчетности такие организации

имеются – это международные и национальные профессиональные общества бухгалтеров и аудиторов.

История бухгалтерского учета в России насчитывает большое количество добровольных общественных образований: союзов, обществ, ассоциаций, которые активно функционировали в определенные исторические периоды и внесли неоценимый вклад в становление и развитие теории и практики учета. На это обращается внимание в трудах историков бухгалтерского учета В.Я. Соколова, С.Н. Карельской и Е.И. Зуги [203, 204, 223], Д.А. Львовой [103], Д.А. Львовой и И.Н. Львовой [205], Я.В. Соколова и В.Я. Соколова [151, 152, 222, 224], так и в публикациях других авторов [94, 104, 138, 213].

Деятельность современных бухгалтерских обществ (НП «ИПБ России», Ассоциации «Клуб бухгалтеров и аудиторов некоммерческих организаций») и как организаций, относящихся к некоммерческому сектору, и как представителей деловых и научных интересов российского бухгалтерского сообщества, очень важна для развития российской экономики. Вероятно, что ожидаемая деятельность в области регулирования и стандартизации учета и отчетности негосударственных НКО, которую могут взять на себя субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета, потребует соответствующей государственной и общественной поддержки.

ГЛАВА 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И ОТЧЕТНОСТИ ПОСТУПЛЕНИЯ И РАСХОДОВАНИЯ ЦЕЛЕВЫХ СРЕДСТВ

3.1 Формирование отчетных данных о результатах деятельности организаций с привлечением сметно-целевого подхода

Российские организации некоммерческого сектора, как юридические лица и хозяйствующие субъекты экономики, могут использовать в своей деятельности все современные методы и инструменты управления, в том числе и в сфере бухгалтерского учета. В то же время достижение целей общественной пользы при соблюдении условия «неприбыльности» предполагает закрепление этих важных положений в бухгалтерском учете и отчетности. Поэтому в третьей главе представляется логичным обосновать последовательность и содержание операций, которые необходимо, на наш взгляд, ввести в состав методических рекомендаций по организации бухгалтерского учета и составлению отчетности в негосударственных НКО. При этом важно обратить внимание на новые возможности экономического анализа при включении в отчетность дополнительных данных по целевым средствам.

Негосударственные НКО в своей работе обязаны использовать «самостоятельный баланс или смету», это установлено федеральным законом «О некоммерческих организациях» [6, ст. 3]. Требование о составлении сметы к каждой благотворительной программе с указанием этапов и сроков реализации закреплено в законе «О благотворительной деятельности и добровольчестве (волонтерстве)» [5, ст. 17]. К НКО, не занимающимся благотворительностью, такие требования не предъявляются.

Смета имеет важное значение для НКО, поскольку отражает расходование целевых средств. П.Ю. Гамольский отмечает, что смета является «основой финансового планирования деятельности НКО, документом, подтверждающим законность и целесообразность произведенных расходов» [56]. Рассматривая

особенности хозяйственной деятельности кооперативов, как представителей некоммерческого сектора экономики, В.Я. Соколов писал: «успешность любой деятельности определяется тем, насколько она отвечает намеченным целям. Поэтому отчет об исполнении сметы – первый и наиболее важный инструмент анализа работы кооператива» [145, с. 266]. Это актуально и для других организационных форм негосударственных НКО.

Хорошо видна историческая преемственность в использовании сметного подхода в деятельности российских негосударственных НКО. Так русский бухгалтер Н.А. Блатов именовал такие организации «сметными хозяйствами, ...которые возникают не для извлечения прибыли, а для удовлетворения потребностей общественного характера. Эти хозяйства живут по смете, то есть по заранее выработанному плану, в котором с возможной тщательностью предусмотрены все ожидаемые поступления и все необходимые расходы» (1928 г.) [50, с. 293].

Сметы находят свое применение в добровольной социальной отчетности современных негосударственных НКО, в основном в виде таблиц формата «доходы-расходы», которые обычно отражают деятельность НКО в целом и иногда по программам.

Как пример информационной открытости показателей деятельности (источников поступлений и направлений расходования целевых средств) можно привести информацию, размещенную на сайтах следующих широко известных негосударственных НКО: Фонд помощи детям и молодежи «Обнаженные сердца»²¹, Фонд «Подари жизнь»²², Фонд детского доктора Рошалья²³, Фонд президентских грантов²⁴.

²¹ Фонд помощи детям и молодежи «Обнаженные сердца»: [Электронный ресурс]. URL: <https://nakedheart.ru/> (дата обращения: 20.01.2023).

²² Фонд «Подари жизнь»: [Электронный ресурс]. URL: <https://podari-zhizn.ru/> (дата обращения: 20.01.2023).

²³ Фонд детского доктора Рошалья: [Электронный ресурс]. URL: <https://roshalfund.com/> (дата обращения: 20.01.2023).

²⁴ Фонд президентских грантов // Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности. URL: <https://bo.nalog.ru/organizations-card/10134106#clarifications> (accessed: 01.03.2023).

Фонд помощи детям и молодежи «Обнаженные сердца» в отчете о результатах деятельности (вид социальной отчетности) публикует сметы (отчеты), в которых развернуто показывает источники поступлений (пожертвования от российских юридических и физических лиц, от зарубежных фондов, субсидии ИФНС) и направления расходования средств по двум благотворительным программам. Фонд показывает расходы на проведение фандрайзинговых мероприятий, оплату труда штатных сотрудников, налоги, административно-хозяйственные расходы (аренду, расходы на связь, командировочные).

Фонд «Подари жизнь» публикует на своем сайте отчеты о поступлениях и о расходовании средств (тратах) ежемесячно. Отчеты о поступлениях представляют собой excel-таблицы по каждому поступлению на конкретную дату: данные физического или юридического лица, сумму и назначение пожертвований. Отчеты о тратах фонда – это таблицы и диаграммы с подробными пояснениями.

Фонд детского доктора Рошаля считает полезным и поименно раскрывает своих благотворителей и детально отражает направления расходование пожертвований.

В качестве примера неблаготворительной НКО можно привести Фонд президентских грантов, который занимается распределением субсидий на конкурсной основе. На своем сайте Фонд публикует все виды отчетности (бухгалтерская, отчетность в Минюст, годовые отчеты). В пояснениях к финансовой отчетности Фонд раскрывает информацию по объемам государственных субсидий и их распределению в формате сметы.

Открытые данные о деятельности, приведенные на сайтах Фонда «Обнаженные сердца» и Фонда президентских грантов позволили автору апробировать разработанные формы отчетности (приложение 5).

Представляется, что эти фонды понимают важность наличия такой информации в общем доступе как для поставщиков ресурсов, так и для пользователей благ, иных заинтересованных лиц. В то же время бухгалтерская

(финансовая) отчетность организаций подобную информацию не содержит, хотя допускает введение дополнительных строк.

Подход к представлению информации по видам поступлений и направлениям расходования средств, который используется в добровольных годовых отчетах рассмотренными выше негосударственными НКО, можно обозначить как сметно-целевой (данные по уставной (по программам) и сопутствующей деятельности отражаются в виде отдельных смет).

Суть заключается в конкретизации видов финансирования (поступлений) и направлений расходования средств в соответствии с целями и задачами, закрепленными в уставе НКО. В нашем варианте – в соответствии с показателями общественной пользы. Особенность сметно-целевого подхода у современных НКО заключается в приоритетном формировании сметы расходования средств по целевым программам с выходом на показатели общественной пользы.

Основы сметно-целевого подхода в отчетности негосударственных НКО просматриваются в публичных годовых отчетах общественных организаций в дореволюционной России, например, Санкт-Петербургского Общества для распространения коммерческих знаний (далее Общества). В ежегодных отчетах Общество подробно раскрывало информацию о результатах своей деятельности, а также приводило данные о видах поступлений, направлениях расходования средств, имеющемся имуществе (приложение б). Отчеты обязательно публиковались и размещались в библиотеке, то есть были доступны для заинтересованных лиц. Часть отчетов сохранена. Ознакомление с содержанием годовых отчетов Общества и в настоящее время позволяет ознакомиться с его деятельностью и осуществить оценку результатов для науки и общества [112].

Современные НКО сдают финансовую, налоговую, статистическую отчетность, а также отчетность в Минюст. Составляют публичные годовые отчеты в произвольной форме. Отчетов много, в то же время целостное представление о деятельности организации составить сложно. Полагаем, что привлечение исторического опыта составления отчетности на основе сметно-

целевого подхода может найти применение и сегодня. Для современных НКО отчеты Общества могут служить примером формирования социальной отчетности (публичных годовых отчетов).

Нами сметно-целевой подход привлечен при разработке направлений формирования отчетных данных и последующем составлении методических рекомендаций к организации бухгалтерского учета, составлению и анализу отчетности негосударственных НКО.

Составленные автором направления формирования отчетных данных о результатах деятельности негосударственных НКО приведены на рисунке 9.



Рисунок 9 – Направления формирования отчетных данных о результатах деятельности негосударственных НКО с привлечением сметно-целевого подхода
Источник: составлено автором.

Направления включают совокупность следующих взаимосвязанных составляющих:

– сметное планирование целевых средств. Сметное планирование деятельности современных негосударственных НКО должно ориентироваться на миссию и основные направления уставной деятельности, реализуемые через

целевые программы (проекты), а также критерии оценки этих программ – измеряемые в текущем и отдаленном времени финансовые и нефинансовые показатели;

– организацию бухгалтерского учета целевых средств. Сметное планирование предполагает соответствующую детальную организацию бухгалтерского учета всех видов поступлений и расходования средств, с этой целью в нашей работе составлены счет 86 «Целевое финансирование» и счет 30 «Целевое расходование» (схемы приведены на рисунках 7 и 8).

– составление отчетности по целевым средствам. Предполагает отражение информации, накопленной на счетах 86 и 30, по соответствующим строкам отчета о деятельности (приложение 4, таблица 36) и отчета о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности (приложение 4, таблица 38).

– оценку показателей общественной пользы. По данным смет, аналитических счетов и формируемых отчетов (проектов отчетов) рассчитываются разработанные и принятые в организации финансовые и нефинансовые показатели общественной пользы, которые, затем, сопоставляются с основными направлениями уставной деятельности НКО.

Сметное планирование уставной деятельности негосударственной НКО можно осуществлять в следующей последовательности (рисунок 10):

- формирование целей и критериев оценки общественной пользы;
- сметное планирование расходования средств;
- сметное планирование поступления средств;
- оценка показателей общественной пользы.

На первом этапе планирования целесообразно осуществить формирование (уточнение, конкретизацию) целей деятельности НКО и содержательной части программ, по которым эти цели будут реализовываться, а также установить критерии оценки выполнения целевых программ с точки зрения достижения общественной пользы. Критерии могут выражаться в финансовых и нефинансовых значениях и иметь отдаленный во времени эффект.

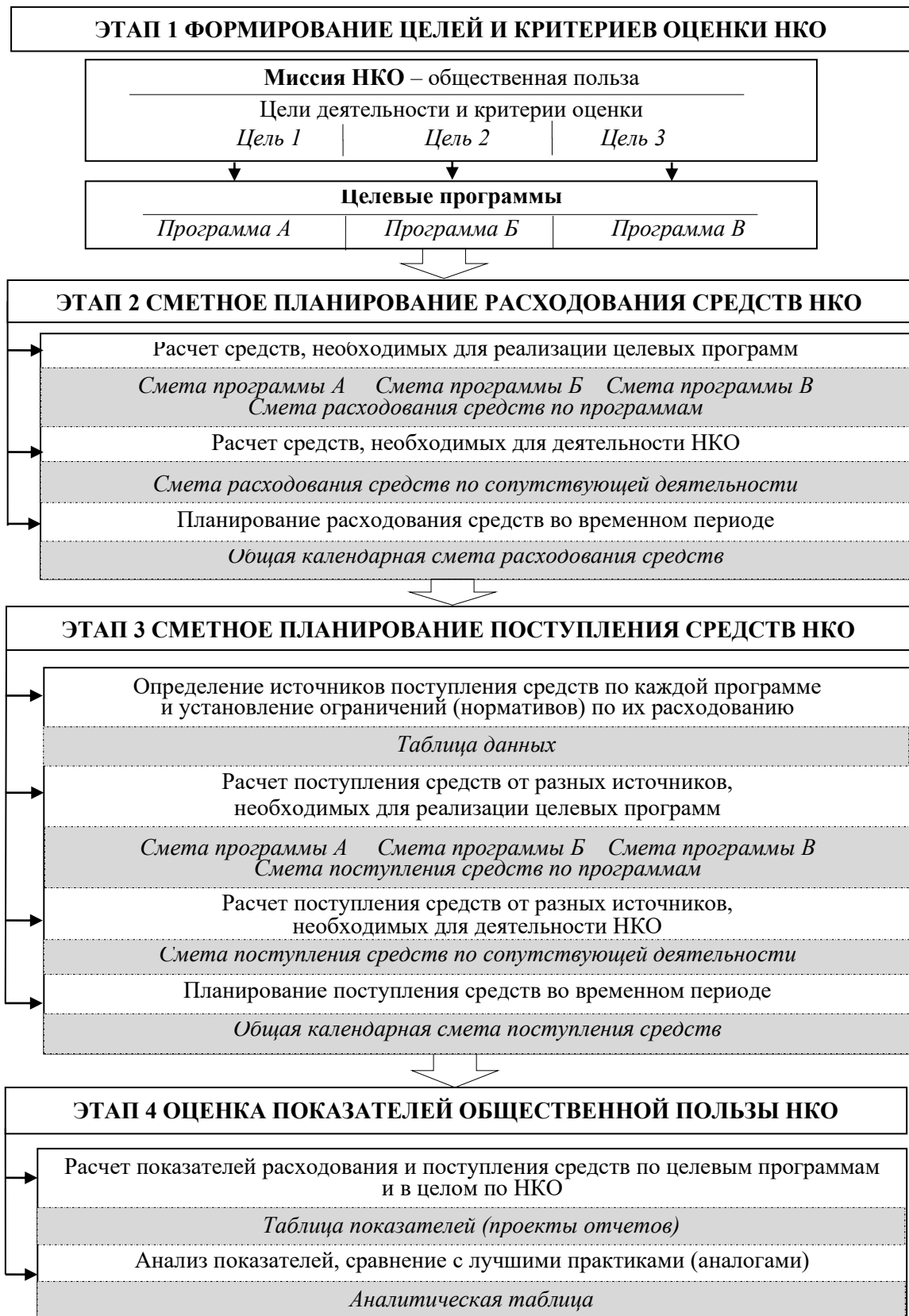


Рисунок 10 – Этапы сметного планирования целевых средств негосударственной НКО

Источник: составлено автором.

На втором этапе планирования целесообразно осуществить расчет средств, необходимых для выполнения целевых программ, относящихся к уставной деятельности. Для этого следует сформировать сметы расходования средств по каждой целевой программе и в сумме по всем программам (пример приведен в приложении 7, таблице 44). Далее предполагается расчет средств, необходимых для общего функционирования организации. Для этого формируется смета расходования средств по сопутствующей деятельности (приложение 7, таблица 45). Завершается второй этап планирования составлением общей календарной сметы расходования средств, которая формируется с учетом сроков реализации целевых программ – например, поквартально (приложение 7, таблица 46).

На третьем этапе планирования предполагается сметное планирование поступлений, необходимых для осуществления уставной и сопутствующей ей деятельности. Это предполагает конкретизацию источников поступлений и установление ограничений (нормативов) их расходования по целевым программам и сопутствующей деятельности (пример составления нормативов приведен в приложении 7, таблице 47). Ограничения могут быть установлены самими НКО, исходя из целесообразности объемов и сроков выполнения программ, либо поставщиками ресурсов. При наличии нескольких целевых программ и разных источников поступлений целесообразно за каждой программой закрепить конкретные источники и установить по ним ограничения. Далее следует осуществить расчет поступления средств от разных источников с учетом ограничений для реализации целевых программ и сопутствующей деятельности (приложение 7, таблица 48). Завершается третий этап планирования составлением общей календарной сметы поступления средств, которая формируется с учетом сроков реализации целевых программ – например, поквартально (приложение 7, таблица 49). Представляется, что основные показатели, входящие в общую смету, должны соответствовать показателям предлагаемого автором отчета о деятельности. Это позволит сопоставлять

плановые показатели с фактическими показателями и своевременно корректировать свою работу.

На четвертом этапе планирования следует осуществить оценку показателей общественной пользы по каждой целевой программе. К таким показателям можно отнести показатели, отражающие структуру поступлений и расходования целевых средств, поскольку любая общественно полезная деятельность требует использования определенного объема ресурсов. Эти показатели можно отнести к финансовым, так как их расчет производится из данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. Целесообразно произвести расчет показателей, а затем сравнение с предыдущими периодами или с лучшими практиками (аналогами) в аналитической таблице. Также важно сопоставить предложенные финансовые показатели с нефинансовыми показателями деятельности НКО, которые должны быть разработаны организацией.

Информацию для выполнения анализа показателей деятельности негосударственных НКО заинтересованные лица могут получить из общедоступных видов отчетности, а это бухгалтерская (финансовая) отчетность и социальная отчетность (публичные годовые отчеты). Отчетность Минюсту для целей анализа не подходит в связи с отсутствием необходимого объема числовой информации. Соответственно можно выделить финансовый и социальный виды анализа деятельности НКО и финансовые и социальные (нефинансовые) результаты.

Вопросы анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций, в том числе по данным их финансовой отчетности рассматривались многими российскими учеными-экономистами, например, Л.Т. Гиляровской, Д.В. Лысенко и Д.А. Ендовицким [58], В.В. Ковалевым и Вит.В. Ковалевым [93], Н.П. Любушиным [102], Н.С. Пласковой, Е.В. Прокофьевой [128], А.Д. Шереметом [166] и другими. Анализ финансовой отчетности позволяет осуществить оценку финансового состояния и финансовых результатов, финансовой устойчивости, платежеспособности и ликвидности коммерческих организаций, либо

некоммерческих, которые занимаются предпринимательской деятельностью (рисунок 5, цель 2).

В то же время в этой области анализа наблюдается очевидный пробел, связанный с недостаточной информативностью показателей финансовой отчетности негосударственных НКО: имущественное состояние, определяемое по балансу, для НКО не так важно, как для коммерческих организаций; показатели прибыльности и рентабельности, определяемые по отчету о финансовых результатах, представляют интерес только для НКО, которые занимаются предпринимательской деятельностью; отчет о целевом использовании средств в его современном виде для экономического анализа малополезен.

Заинтересованные российские исследователи выходят из затруднительного положения недостатка информации о показателях деятельности НКО разработкой нефинансовых показателей. В качестве примера можно привести работу авторов Д.А. Кутьевой и В.А. Макаровой, которые рекомендовали следующие показатели: общее количество реализуемых проектов (программ); количество проектов, обеспеченных и не обеспеченных финансовыми ресурсами; количество благотворителей; количество потребителей, удовлетворенных полученными услугами; число жалоб потребителей; суммы полученных бюджетных средств; суммы грантов и другие [100, с. 129-133].

Л.В. Гусарова отмечает, что анализ деятельности НКО целесообразно строить не только на основе анализа действующей бухгалтерской отчетности, но и сметного анализа [63]. Показатель эффективности деятельности НКО ею предложено рассчитывать, как отношение общей суммы поступлений в НКО к расходам по проекту (целевой программе), эффективность уставной деятельности – как отношение общей суммы поступлений в НКО к расходам по смете [63]. Такой подход сложно назвать корректным, поскольку автор подходит к оценке эффективности НКО с точки зрения коммерческих организаций, представляя внешние поступления как чистый доход и размещая его в числителе формулы расчета эффективности.

Иностранные ученые М.Х. Мур, Л.Д. Браун и Дж. Хонан предлагают следующие области, по которым можно вывести нефинансовые показатели деятельности НКО: организационные процессы (например, системы бухгалтерского учета, кадровые решения), организационные результаты (количество обученных людей), реакции получателей благ (уровень удовлетворенности), изменения в поведении клиентов (практики охраны здоровья, расширение бизнеса) и социальные последствия (улучшение качества жизни, рост благосостояния). При этом ученые обращают внимание на необходимость создания систем измерения и регистрации таких показателей и в отдаленные периоды времени, поскольку результаты могут быть видны гораздо позже, чем были выполнены услуги [211].

Число затруднений в анализе показателей деятельности НКО можно уменьшить, если использовать новую развернутую форму отчета о деятельности, в которой приведены данные по поступлению и расходованию целевых средств. В таблице 18 приведены составленные нами экономические показатели структуры целевых средств у негосударственных НКО.

Таблица 18 – Экономические показатели поступления и расходования целевых средств у негосударственных НКО

Показатель	Расчетная формула
1	2
Показатели поступления средств (финансирования)	
Показатель корпоративного финансирования (членских взносов)	$\frac{\text{Взносы от физ.и юр.лиц}}{\text{Всего поступило средств}} \quad (1)$
Показатель общественной поддержки (частных пожертвований от российских физических и юридических лиц)	$\frac{\text{Пожертвования от российских физ.и юр.лиц}}{\text{Всего поступило средств}} \quad (2)$
Показатель государственной поддержки (субсидий от органов государственной власти и местного самоуправления)	$\frac{\text{Поступления от органов гос.власти и местного самоуправления}}{\text{Всего поступило средств}} \quad (3)$
Показатель иностранной поддержки (частных пожертвований от иностранных физических и юридических лиц)	$\frac{\text{Поступления от иностранных физ.и юр.лиц}}{\text{Всего поступило средств}} \quad (4)$

Продолжение таблицы 18

1	2
Показатель самофинансирования (от приносящей доход деятельности)	$\frac{\text{Поступления от приносящей доход деятельности}}{\text{Всего поступило средств}} \quad (5)$
Показатель финансирования с ограничениями от поставщиков ресурсов	$\frac{\text{Поступления с ограничениями}}{\text{Всего поступило средств}} \quad (6)$
Показатель финансирования за счет частных грантов	$\frac{\text{Гранты от физ.и юр.лиц}}{\text{Всего поступило средств}} \quad (7)$
Показатели расходования средств	
Показатель расходования средств на осуществление уставной деятельности	$\frac{\text{Расходование средств по уставной деятельности}}{\text{Всего израсходовано средств}} \quad (8)$
Показатель расходования средств по целевой программе А (Б, В)	$\frac{\text{Расходование средств по целевой программе А (Б,В)}}{\text{Всего израсходовано средств}} \quad (9)$
Показатель расходования средств на осуществление сопутствующей деятельности	$\frac{\text{Расходование средств по сопутствующей деятельности}}{\text{Всего израсходовано средств}} \quad (10)$
Показатель расходования средств на оплату труда АУП	$\frac{\text{Расходование средств на оплату труда АУП}}{\text{Всего израсходовано средств}} \quad (11)$
Показатель расходования средств на сбор пожертвований	$\frac{\text{Расходование средств на сбор пожертвований}}{\text{Всего израсходовано средств}} \quad (12)$

Источник: составлено автором.

Анализ показателей может производиться по данным смет поступления и расходования целевых средств (плановый анализ), по данным бухгалтерского учета (текущий анализ), по данным отчета (проекта отчета) о деятельности (плановый и итоговый анализ).

Можно отметить новые возможности принятия решений при применении такого анализа:

– для всех лиц, заинтересованных в деятельности НКО, оценить результаты использования средств из внешних источников (например, государственных субсидий, массового сбора средств у населения) с целью подтверждения их добросовестного расходования и профилактики злоупотреблений;

– для поставщиков ресурсов обозначить свой вклад в объеме поступлений, увидеть результаты его использования по конкретным целевым программам и,

следовательно, принять обоснованное решение по дальнейшему финансированию НКО;

– для членов и сотрудников организации сравнить показатели расходования целевых средств по разным целевым программам (видам деятельности) и сосредоточить свое внимание на наиболее эффективных программах;

– для членов и сотрудников организации сопоставить показатели по поступлению и использованию целевых средств с показателями аналогичных организаций и принять решения по управлению целевыми средствами;

– для пользователей благ ознакомится с результатами выполнения целевых программ и определится с уровнем доверия к деятельности НКО.

Рассмотрим показатели структуры поступления средств (финансирования).

Доля корпоративного финансирования определяет вклад средств, полученных в виде взносов от граждан и организаций, являющихся членами НКО, в общем объеме поступивших средств. Показатель позволяет членам и сотрудникам принять грамотное решение по направлениям использования этих средств для выполнения уставных целей.

Доля общественной поддержки оценивает вклад средств, полученных в виде пожертвований от российских физических и юридических лиц в общем объеме полученных средств. В расчет показателя не включаются данные о поступлениях в виде взносов, данные о помощи от государственных и муниципальных органов и самофинансировании НКО в виде предпринимательской деятельности. Показатель отражает долю средств, безвозмездно полученных от организаций и населения для осуществления, например, благотворительной деятельности. Его можно сопоставить с показателями выполнения целевой программы по благотворительности.

Доля государственной поддержки оценивает долю средств, поступивших от органов государственной власти и местного самоуправления в общем объеме средств, поступивших в организацию. Показатель можно сопоставить с результатами выполнения соответствующей целевой программы.

Доля самофинансирования оценивает долю средств, поступивших от приносящей доход деятельности НКО в общем объеме поступивших средств. Показатель отражает то, насколько НКО в состоянии самостоятельно обеспечить уставную деятельность собственными средствами.

Доля финансирования с ограничениями от поставщиков ресурсов оценивает долю средств, в отношении которых установлены временные, либо целевые ограничения. Показатель помогает определить объем средств НКО, которые не будут использованы, например, для осуществления сопутствующей деятельности.

Доля финансирования за счет частных грантов оценивает долю средств, полученных в виде грантов в общем объеме полученных средств. Показатель важен для грантодателей, отслеживающих результаты использования грантов.

Интересным для анализа может быть показатель, оценивающий долю финансирования отдельно физических лиц и юридических лиц. Такой показатель в части юридических лиц мог бы стать одной из характеристик развития корпоративной социальной ответственности бизнеса в экономике.

Далее рассмотрим показатели структуры расходования средств, которые, на наш взгляд, являются для НКО более важными, поскольку они отражают результаты деятельности, связанные с выполнением заявленных общественно-полезных целей.

Доля расходования средств на осуществление уставной деятельности – это фактический результат общественной пользы. Чем выше данный показатель, тем более привлекательно организация выглядит для поставщиков ресурсов, получателей благ, иных заинтересованных лиц. Так минимальным значением показателя, рекомендованным организацией «Надзор за благотворительностью» («CharityWatch»)²⁵ в США, при котором деятельность НКО можно считать

²⁵ CharityWatch (до 2012 года – Американский институт филантропии) – это некоммерческая организация, осуществляющая мониторинг благотворительной деятельности НКО в США на основе оценки финансовой отчетности, налоговых форм, годовых отчетов и других документов. По результатам анализа НКО присваивается рейтинг эффективности в соответствии с заданными критериями. Источник: CharityWatch. – URL: <https://www.charitywatch.org/> (accessed: 29.09.2023) [183].

высокоэффективной, считается 75 %. В России данный показатель пока не имеет рекомендаций для негосударственных НКО.

Доля расходования средств по целевой программе оценивает долю средств, израсходованных на реализацию конкретных целевых программ НКО в общем объеме израсходованных средств. Уточняющий показатель относительно предыдущего, позволяет определить вклад каждой программы в деятельности организации.

Доля расходования средств по сопутствующей деятельности оценивает долю этих средств в общем объеме и позволяет сконцентрировать внимание на оптимизации статей расходования, входящих в сопутствующую деятельность.

Показатель расходования средств на сбор пожертвований (фандрайзинг) является очень важным в деятельности организаций, привлекающих такие средства, например, фондов. С развитием информационных технологий расширился спектр инструментов привлечения средств для НКО. Грамотно выстроенная система привлечения средств является залогом успеха современных НКО. Например, благотворительный фонд «Русфонд» в своих годовых отчетах проводит анализ расходования средств на фандрайзинг, на который в 2020 году было направлено 169,8 млн руб. или 11,8 % всего объема израсходованных средств. В годовом отчете фонд приводит такие показатели, как доля фандрайзинга в общем объеме расходования средств; затраты на фандрайзинг для одного ребенка, скорость оборота письма (сбор исчерпывающей помощи на одну просьбу в федеральных СМИ и интернете); мощность фандрайзинга или средняя стоимость лечения одного ребенка в 2020 году (отношение суммы сбора к числу детей, получивших финансовую помощь).

Показатель доли оплаты труда административно-управленческого персонала важен при анализе деятельности благотворительных организаций, для которых по нему законодательно установлено ограничение в размере 20 % от общего объема средств, израсходованных за год [5, ст. 16]. Для остальных НКО подобных требований не установлено. На наш взгляд, остальным НКО также

важно определится с уровнем показателя и отслеживать его соблюдение с целью профилактики злоупотреблений в этой сфере.

Наличие данных по расходованию средств на уставную деятельность (целевые программы) позволяет определить индикатор общественной пользы (И), который предлагается рассчитывать по формуле:

$$И = \sum_{j=1}^n P_j K_j, \quad (13)$$

где P_j – показатель расходования средств на осуществление j -го вида уставной деятельности (целевой программы);

K_j – показатель выполнения j -го вида уставной деятельности (целевой программы), рассчитывается как отношение фактически полученных к запланированным (либо текущего периода к предыдущему) социальным результатам. Данные могут регистрироваться с помощью оперативного учета;

j – номер вида уставной деятельности (целевой программы);

n – количество видов уставной деятельности (целевых программ).

Минимальное значение $И = 0$, максимальное значение индикатора теоретически не ограничено, практически оно близко к 1 или 100 %.

Для регистрации нефинансовых показателей деятельности (социальных результатов) негосударственным НКО целесообразно обратить внимание на организацию оперативного учета. Оперативный учет призван осуществлять фиксацию фактов хозяйственной жизни через систему оперативной документации нерегламентированного характера (В.Ф. Палий) [124].

Задачами оперативного учета в НКО являются сбор и обобщение данных в натуральных (например, количество бездомных, получивших продовольственную помощь), трудовых (количество человеко-часов волонтерского труда), стоимостных (средства, направленные на приобретение медицинского оборудования) единицах. Представляется, что оперативный учет в НКО должен обеспечить быстрое и простое формирование данных, как для принятия

своевременных управленческих решений, так и формирования базы итоговых показателей общественной пользы за отчетный период.

Особенность оперативного учета в негосударственных НКО заключается в том, что он помимо оперативной регистрации фактов внутренней хозяйственной жизни, должен фиксировать факты удовлетворения потребностей получателей благ, то есть выполнения общественно полезных целей.

Оперативный учет в НКО нацелен в первую очередь на внешних пользователей информации (поставщиков ресурсов, потребителей благ, других НКО, граждан), поэтому для таких организаций «стоимостная оценка результатов деятельности не является актуальной» [124].

Приведем вариант составления новых форм (отчета о деятельности и отчета о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности) а также расчета экономических показателей структуры и индикатора общественной пользы на примере Ассоциации «Гармония», которая реализует три целевые программы: образовательную, научно-исследовательскую и благотворительную. В уставе Ассоциации показано, что она создана для осуществления деятельности в общепользных целях, направленной на неопределенный круг лиц, поэтому она вправе получать пожертвования.

В таблицах 19 и 20 для сравнения приведены заполненные формы предлагаемого нами отчета о деятельности и действующего отчета о целевом использовании средств.

В отчете о деятельности по каждой целевой программе определен вид деятельности НКО в соответствии с классификацией, приведенной развернуто в таблице 1 и приложении 4. Действующая форма отчета о целевом использовании средств не позволяет представить расходование целевых средств в рамках целевых программ НКО. Даже если НКО введет дополнительные строки в отчет, необходимо будет выделить отдельно расходование средств на проведение конференций, совещаний и семинаров внутри различных целевых программ. Это

не позволит выполнить оценку структуры расходования основной деятельности по программам.

Таблица 19 – Виды поступления средств в отчете о деятельности и отчете о целевом использовании средств

Отчет о деятельности (предложенная форма)		Отчет о целевом использовании средств (действующая форма)	
Наименование показателя	Значение	Наименование показателя	Значение
1	2	3	4
НЕИСПОЛЬЗОВАННЫЙ ОСТАТОК СРЕДСТВ НА НАЧАЛО ГОДА	10 122	Остаток средств на начало отчетного года	10 122
Поступление средств От российских физических и юридических лиц	45 789	Поступило средств	
в том числе: взносы	26 331	Вступительные взносы	–
в том числе:		Членские взносы	26 331
– вступительные взносы	–	Целевые взносы	9 400
– членские взносы	26 331		
– имущественные взносы	–		
пожертвования	19 458	Добровольные имущественные взносы и пожертвования	19 458
в том числе:			
- пожертвования с ограничениями	2 032		
гранты	–		
От органов государственной власти и местного самоуправления	9 400		
в том числе:			
– субсидии (в т.ч. гранты)	9 400		
– имущество	–		
От иностранных физических и юридических лиц	–		
в том числе: (по видам)	–		
От приносящей доход деятельности	10 916	Прибыль от приносящей доход деятельности	10 916
в том числе:			
–прибыль от реализации товаров, работ, услуг;	10 916		
–доходы от собственности НКО;	–		
– дивиденды (доходы, проценты) по ценным бумагам и вкладам	–		
Прочие поступления	450	Прочие	450
Всего поступило средств	66 555	Всего поступило средств	66 555

Таблица 20 – Виды расходования средств в отчете о деятельности и отчете о целевом использовании средств

Отчет о деятельности (предложенная форма)		Отчет о целевом использовании средств (действующая форма)	
Наименование показателя	Значение	Наименование показателя	Значение
1	2	3	4
Расходование средств Уставная деятельность	(42 644)	Использовано средств Расходы на целевые мероприятия	(42 644)
в том числе:		в том числе:	
– образовательная программа (2. Образовательные услуги)*	(22 082)	социальная и благотворительная помощь	(13 012)
– научно-исследовательская программа (11. Профессиональные, научные, бухгалтерские и административные услуги)*	(7 550)	проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.	(980)
– благотворительная программа (4. Социальные услуги)*	(13 012)	иные мероприятия	(28 652)
Сопутствующая деятельность	(16 481)	Расходы на содержание аппарата управления	(14 497)
в том числе:		в том числе:	
– оплата труда, включая начисления	(10 954)	расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)	(10 954)
– выплаты, не связанные с оплатой труда	(–)	выплаты, не связанные с оплатой труда	(–)
– служебные командировки и поездки	(253)	расходы на служебные командировки и деловые поездки	(253)
– содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества	(2 053)	содержание помещений, зданий, автомоб. транспорта и иного имущества (кроме ремонта)	(2 053)
– ремонт основных средств и иного имущества	(983)	ремонт основных средств и иного имущества	(983)
– амортизация	(150)	прочие	(254)
– приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	(350)	Приобретение основн. средств, инвентаря и иного имущества	(350)
– налоги и прочие обязательные платежи	(1 299)	Прочие	(1 634)
– сбор пожертвований	(260)		
– прочие	(179)		
Всего израсходовано средств	(59 125)	Всего использовано средств	(59 125)
ОСТАТОК СРЕДСТВ НА КОНЕЦ ГОДА	17 552	Остаток средств на конец отчетного года	17 552

*Разделы классификации видов деятельности некоммерческих организаций (приложение 4)

Далее по строке «Налоги и прочие обязательные платежи» отражается информация о размере уплаченного налога на имущество и налога на доходы физических лиц. По строке «Сбор пожертвований» отражается расходование средств НКО на привлечение поступлений для реализации уставной деятельности и сопутствующей деятельности. В отчете о целевом использовании средств данные виды расходования средств отсутствуют.

В бухгалтерском балансе средства с ограничениями будут отражены в активе по строке «Денежные средства, предназначенные для приобретения основных средств» в разделе I. «Внеоборотные активы» и в разделе III «Целевое финансирование» по строке «Целевые средства, всего, в том числе с ограничениями». Пример оформления приведен в таблицах 16, 17.

В таблице 21 приведена информация о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности в виде отчета. Такая форма отчета позволяет определить соответствие между расходованием средств организации и видами поступлений на каждую программу, и, если НКО осуществляет несколько видов деятельности, она будет очень полезна. Отчет о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности совпадает по основным показателям с отчетом о деятельности в части расходования средств и не совпадает в части поступлений средств, поскольку отражает только источники израсходованных средств и не учитывает остатки по периодам.

Таблица 21 – Отчет о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности

Наименование видов расходования средств и видов поступлений	Всего	ЦЕЛЕВЫЕ ПРОГРАММЫ				Сопутствующая деятельность
		Всего	Образовательная программа	Научно- исследователь- ская программа	Благотворитель- ная программа	
1	2	3	4	5	6	7
Распределение (расходование) средств, в том числе:	59 125	42 644	22 082	7 550	13 012	16 481
Печатная продукция (обеспечение образоват. и научных мероприятий)	421	421	332	89	–	–
Аренда помещений (обеспечение образоват. и научных мероприятий)	11 192	11 192	9 157	2035	–	–
Пожертвования в благотворительные фонды	10 958	10 958	–	–	10 958	–
Передача имущества в благотв. целях (из пожертв. с огранич.)	1 012	1 012	–	–	1 012	–
Приобретение лекарственных препаратов в благотв. целях (из пожертв. с ограничениями)	1 020	1 020	–	–	1 020	–
Оплата труда, вкл. начисления	24 759	14 807	11 050	3 757	–	9 952
Служеб.командировки и поездки	344	91	65	11	15	253
Содержание и эксплуат. помещений и транспорта	3 815	–	–	–	–	3 815
Ремонт основ. средств и иного имущества	467	15	15	–	–	452
Амортизация	351	201	65	136	–	150
Налоги и обязат. платежи	2 340	1 270	1 270	–	–	1 070
Приобретение осн. средств, инвентаря и иного имущ.	1 978	1 628	115	1 513	–	350
Сбор пожертвований	260	–	–	–	–	260
Прочее	208	29	13	9	7	179
Виды поступлений, в том числе:	59 125	42 644	22 082	7 550	13 012	16 481
Членские взносы	26 080	22 082	22 082	–	–	3 998
Пожертвования	14 579	13 012	–	–	13 012	1 567
в т.ч. пожертвования с огранич.	2 032	2 032	–	–	2 032	–
Субсидии (господдержка)	8 461	7 550	–	7 550	–	911
Прибыль от реализации услуг	10 005	–	–	–	–	10 005

Источник: составлено автором.

Рассчитанные показатели структуры поступления и расходования целевых средств приведены в таблице 22.

Таблица 22 – Показатели структуры поступления и расходования целевых средств

Показатель	Значение, %
1	2
Показатели структуры поступления средств (финансирования)	
Показатель корпоративного финансирования (членских взносов)	39,6
- средств, направленных на уставную деятельность	37,3
- на сопутствующую деятельность	2,3
Показатель общественной поддержки (частных пожертвований)	29,2
- средств, направленных на уставную деятельность	22,0
- на сопутствующую деятельность	7,2
Показатель государственной поддержки (субсидии)	14,1
- средств, направленных на уставную деятельность	12,8
- на сопутствующую деятельность	1,3
Показатель иностранной поддержки (для иностранных агентов)	–
Показатель самофинансирования (прибыли)	16,4
- средств, направленных на сопутствующую деятельность	16,4
Показатель финансирования с ограничениями	3,1
Показатель финансирования за счет частных грантов	–
Показатели структуры расходования средств	
Показатель расходования средств по уставной деятельности	72,1
Показатель расходования средств по целевым программам:	
- образовательная программа (за счет членских взносов)	37,3
- научно-исследовательская программа (за счет государственной субсидии)	12,8
- благотворительная программа (за счет частных пожертвований)	22,0
Показатель расходования средств на оплату труда по целевым программам:	25,0
- образовательная программа (за счет членских взносов)	18,7
- научно-исследовательская программа (за счет государственной субсидии)	6,3
- благотворительная программа (за счет частных пожертвований)	–
Показатель расходования средств по сопутствующей деятельности (в том числе за счет прибыли)	27,9
	16,9
Показатель расходования средств на оплату труда АУП	18,5
Показатель расходования средств на сбор пожертвований	0,4

Источник: составлено автором.

В структуре расходования преобладают средства по уставной деятельности – более 72 %, при этом наибольшая доля приходится на реализацию образовательной программы (37 %), которая профинансирована за счет членских взносов НКО; далее благотворительной (22 %) – за счет частных пожертвований;

затем научно-исследовательской (13 %) – за счет государственных субсидий. Показатели расходования средств на оплату труда по целевым программам составили в целом 25 %, при этом на реализацию образовательной программы затрачено 19 % средств; научно-исследовательской – 13 %.

Доля расходования средств по сопутствующей деятельности составила 28 %, из них почти 17 % – это средства от приносящей доход деятельности, остальные поступления – это членские взносы и пожертвования. Доля расходования средств на оплату труда административно-управленческого аппарата НКО составила менее 20 % и это очень хороший показатель. Доля расходования средств на сбор пожертвований (фандрайзинг) – менее 1 %.

У НКО в структуре поступивших целевых средств присутствуют как привлеченные источники в виде корпоративного финансирования, общественной и государственной поддержки, так и собственные – самофинансирование за счет приносящей доход деятельности.

Отметим, что в приведенном примере источники поступления средств достаточно дифференцированы. Основная доля поступлений приходится на корпоративное финансирование (и это самый надежный источник) – более 39 %, доля общественной поддержки (частные пожертвования) составляет более 29 %, доля самофинансирования – более 16 %, доля государственной поддержки (грант) – более 14 %. При отсутствии гранта деятельность НКО не прекратится. В структуре частных пожертвований имеются средства с ограничениями от поставщиков ресурсов, их доля небольшая (3,1 %), а значит легко выполняемая.

Таким образом, отчет о деятельности и отчет о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности позволяют детально оценить структуру поступления и расходования целевых средств, определить важнейшие направления деятельности организаций. Действующая форма отчета о целевом использовании средств таких возможностей не предоставляет. В целом можно говорить о новых направлениях финансового анализа деятельности негосударственных НКО.

Наличие таких отчетов на сайте ГИР БО позволит осуществить сводку и группировку полезной экономической информации о деятельности организаций некоммерческого сектора, обобщить и проанализировать данные по видам поступлений и направлениям расходования средств. Далее, использование Международной классификации некоммерческих организаций от 2018 года, разработанной учеными Университета Джонса Хопкинса и статистического отдела ООН, позволит осуществить сравнительный анализ деятельности таких организаций, как на национальном, так и международном уровне.

Далее определим индикатор общественной пользы по формуле 13.

При расходовании средств по трем целевым программам (37,3 %, 12,8 %, 22,0 %, соответственно) и выполнении образовательной программы на 115 % ($230 / 200 = 1,15$ – соотношение числа слушателей, получивших образовательные услуги в текущем и предыдущем периоде), научно-исследовательской программы на 100 % (полное достижение научных результатов), благотворительной программы на 95 % (не полный объем закупок лекарственных препаратов) индикатор общественной пользы составит 76,6 % ($0,373 \times 1,15 + 0,128 \times 1,00 + 0,22 \times 0,95 = 0,766$). В целом полученное значение индикатора общественной пользы выше, чем при 100 % выполнении трех целевых программ (72,1 %), и это говорит о высокой эффективности деятельности организации.

Автором была сделана попытка осуществить оценку показателей структуры поступления и расходования целевых средств у российских негосударственных НКО на основе использования и частичного объединения информации из годовых отчетов, размещенных на сайтах организаций, и из отчетов о целевом использовании средств, размещенных на сайте ГИР БО.

Следует отметить, что в выборку попали организации, которые ответственно отнеслись к обеспечению информационной открытости своей деятельности и представили на своих сайтах дополнительную информацию о поступлении и расходовании целевых средств, что и позволило рассчитать и сопоставить некоторые важные показатели их деятельности (см. приложение 8).

Примеры лучших практик поступления и расходования целевых средств российских негосударственных НКО приведены в таблице 23.

Таблица 23 – Примеры лучших практик российских негосударственных НКО

Направление деятельности НКО (формулировка автора)	Поступление средств, %						Расходование средств, %		
	Корпоративного финансирования	Общественная поддержка	Государственная поддержка	Иностранная поддержка	Самофинансирование	Финансирование за счет частных грантов	На уставную деятельность	На сопутствующую деятельность	На оплату труда АУП
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1 Фонды									
– охрана здоровья ²⁶	–	92	–	–	8	–	85	15	6
– духовно-нравственное воспитание ²⁷	–	94	2	–	4	–	66	34	21
2 Автономные некоммерческие организации									
– научно-образовательная деятельность ²⁸	–	16	83	–	1	–	70	30	23
– социальная помощь ²⁹	–	8	40	2	8	42	87	13	5
3 Ассоциации, союзы									
– грантовая поддержка НКО ³⁰	21	38	29	–	12	–	92	8	4
– дополнительное профессион. образование ³¹	–	83	–	–	17	–	80	20	8
4 Общественные организации									
– социальная и благотворительная помощь ³²	–	24	32	41	1	2	91	9	1
– просветительская деятельность ³³	–	78	2	–	20	–	56	44	23

Источник: составлено автором по материалам открытого доступа (сайты НКО, ГИР БО, Минюста)

²⁶ Благотворительный фонд спасения тяжелобольных детей «Линия жизни»

²⁷ Международный общественный фонд содействия духовно-нравственному возрождению современного общества «Фонд апостола Андрея Первозванного»

²⁸ Автономная некоммерческая организация «Платформа национальной технологической инициативы»

²⁹ Автономная некоммерческая организация научно-практическое социально-педагогическое объединение «Благое дело»

³⁰ Ассоциация грантодающих организаций «Форум доноров»

³¹ Ассоциация дополнительного профессионального образования «Образовательный центр высоких медицинских технологий»

³² Общероссийская общественная организация «Российский красный крест»

³³ Всероссийская общественная организация «Русское географическое общество»

При наличии показателей расходов на уставную деятельность (целевые программы) и показателей социальных результатов можно рассчитать индикаторы общественной пользы.

Например, для благотворительного фонда «Линия жизни» (таблица 23, строка 1) при расходовании средств по двум целевым программам «Адресная помощь детям» и «Приобретение медицинского оборудования в российские больницы» (67 и 18 % израсходованных средств, соответственно) и выполнении первой программы на 119 % ($501 / 422 = 1,19$ – соотношение числа детей, получивших высокотехнологическую медицинскую помощь в 2022 и 2021 гг.), а второй программы на 100 % (выполнение плана по закупкам) индикатор общественной пользы составит 98 % ($0,67 \times 1,19 + 0,18 \times 1,00$).

Полученное значение индикатора общественной пользы (98 %) намного выше, чем при 100 % выполнении целевых программ (85 %), и это говорит о высокой эффективности деятельности фонда «Линия жизни». Благотворительные фонды в области охраны здоровья могут использовать значение рассчитанного индикатора как показатель лучшей практики при сравнительной оценке результатов своей деятельности.

Современные организации некоммерческого сектора по причине значительного числа форм и видов деятельности должны быть обеспечены определенными методиками оценки нефинансовых и финансовых показателей. Желательно, чтобы такие методики могли помочь негосударственным НКО в представлении показателей общественной пользы. Нами такой подход был ранее применен при оценке деятельности негосударственных НКО, которые занимаются профессиональной бухгалтерской и аудиторской деятельностью [113]. Подобная методика применима к обследованию деятельности организаций, которые относятся к разделу 11. «Профессиональные, научные, бухгалтерские и административные услуги» Международной классификации НКО от 2018 года (см. таблицу 1). В методике были предложены следующие четыре индикатора общественной и профессиональной ответственности (пользы): информативность

сайта организации, нормотворческая деятельность организации, мероприятия, направленные на развитие профессии, финансовая деятельность организации.

В качестве варианта использования индикативного подхода можно привести методику оценки инфраструктуры корпоративной отчетности, которая была разработана Конференцией по торговле и развитию ООН (ЮНКТАД) [231]. По этой методике была выполнена оценка инфраструктуры финансовой отчетности российских корпораций по инициативе Минфина в 2017 году [119]. Отличие нашей методики заключается в том, что она позволяет выполнить оценку индикаторов (показателей) общественной пользы негосударственных НКО, занимающихся развитием не только бухгалтерской, но и других профессий, в то время как в методике ЮНКТАД профессиональная деятельность НКО (профессиональных бухгалтерских обществ) рассматривается как элемент одного из индикаторов – «Институциональная основа» корпоративной отчетности коммерческого сектора.

3.2 Методические рекомендации к формированию учетной политики поступления и расходования целевых средств

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» определяет учетную политику как «совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета» [4 ст. 8]. В федеральном стандарте бухгалтерского учета «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) под учетной политикой организации понимается принятая ею «совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности» [25, п. 2].

В ПБУ 1/2008 приведены допущения и требования, которые принимаются организациями при составлении учетной политики. В положении сформулирована суть четырех допущений (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности) и шести требований к учету (полноты,

своевременности, осмотрительности, приоритета экономического содержания перед правовой формой, непротиворечивости, рациональности) [25, п. 5,6].

Учеными бухгалтерами эти требования и допущения, которые они относят к основным принципам бухгалтерского учета, рассмотрены очень подробно [43-44, 47, 93, 133-135].

Обновленную законодательную интерпретацию допущения и требования получили в ФСБУ для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (далее Концептуальные основы) в 2016 году [33]. Уточним, что в Концептуальных основах вместо требований к учету приведены «качественные характеристики информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности», это: уместность (релевантность), существенность, достоверное представление, сопоставимость, возможность проверки и (или) подтверждения достоверности данных (верификация), своевременность, понятность [33].

Рассмотрение содержательности принципов (требований и качественных характеристик) бухгалтерского учета не является нашей задачей. В то же время нами введены две новые формы отчетности (отчет о деятельности, отчет о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности), поэтому считаем полезным уточнение некоторых из требований, приведенных в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», и соответствующих им характеристик из Концептуальных основ применительно к учету и отчетности негосударственных НКО.

Такие организации можно отнести к особым субъектам хозяйствования, которые в области права относятся к частному сектору, а по целевым установкам близки к государственному сектору. Для них важна открытость результатов деятельности для привлечения действующих и потенциальных поставщиков ресурсов и потребителей благ, поддержания авторитета в обществе, а, значит, и стабильности деятельности.

Уточнение требований учета и отчетности применительно к необходимости обеспечения информационной открытости деятельности негосударственных НКО приведено в таблице 24.

Таблица 24 – Требования к учету и отчетности применительно к негосударственным НКО

Требования к учетной политике (ПБУ 1/2008, пункт 6)	Качественные характеристики отчетности (ФСБУ ГС)	Уточнение требований применительно к негосударственным НКО
1	2	3
<i>1 Требование полноты</i> отражения в учете всех фактов хозяйственной жизни [25]	<i>Полнота информации в отчетности.</i> Предполагает включение данных, сформированных на момент составления отчетности, необходимых для принятия пользователями финансовых решений [33, п.68]	Отражение в бухгалтерском учете и отчетности всех операций по поступлению и расходованию целевых средств обеспечит требование полноты учета и полноты информации в отчетности
<i>2 Требование своевременности</i> отражения фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности [25]	<i>Своевременность информации.</i> Информация должна быть доступна пользователям в период, когда она может повлиять на принимаемые ими решения [33, п. 71]	Информация о деятельности НКО, в том числе операций по поступлению и расходованию целевых средств, должна быть своевременно представлена всем заинтересованным лицам
<i>3 Требование осмотрительности.</i> Предусматривает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов [25]	Соответствующая характеристика отсутствует	Детализация всех видов расходуемых средств с группировкой по уставной и сопутствующей деятельности, а также по каждой целевой программе в отчете о деятельности и отчете о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности обеспечивает осмотрительность в учете
<i>4 Требование приоритета содержания перед формой</i> обеспечивается отражением в учете фактов хозяйственной жизни исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания [25]	<i>Приоритет экономической сущности</i> устанавливается представлением данных в отчетности в соответствии с экономической сущностью фактов, а не только их правовой формой [33, п. 68]	Отражение в финансовой отчетности (отчете о деятельности и отчете о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности) данных о видах поступлений и расходовании целевых средств, которые частично представляются в настоящее время только в формах

Продолжение таблицы 24

1	2	3
		Минюста, обеспечит приоритет их экономического содержания над установленной юридической формой (Отчеты ОН0001, ОН0002, ОН0003)
<i>5 Требование рациональности</i> обеспечивается рациональным ведением учета, исходя из условий хозяйствования и соотношения затрат на формирование информации и ее полезности (ценности) [25]	<i>Рациональность затрат на составление отчетности</i> предусматривает, что затраты на представление информации в отчетности не должны превышать ее полезность и преимущества от ее использования [33, п. 74]	Объединение информации, которая в настоящее время отражается в отчете о целевом использовании средств и отчетах Минюста, в одном отчете о деятельности обеспечит рациональное ведение бухгалтерского учета и снижение затрат на формирование информации

Источник: составлено автором.

Считаем, что действующая форма отчета о целевом использовании средств не в полной мере соответствует требованиям полноты информации, осмотрительности, своевременности, приоритета содержания над формой, рациональности. Поясним, почему введение расширенной формы отчета о деятельности и отчета о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности обеспечит более полное соответствие этим требованиям.

1. Отражение всех операций по поступлению и использованию целевых средств в бухгалтерском учете и отчетности, в том числе с использованием наших разработок (отчет о деятельности, отчет о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности), в большей мере обеспечит требование полноты учета всех фактов хозяйственной жизни и полноты информации в отчетности.

2. Информация о результатах общественно полезной деятельности НКО, включая финансовые и нефинансовые показатели, должна быть общедоступна для всех заинтересованных лиц, поэтому выполнение требования своевременности

информации предполагает дополнительно, что отчетность должна быть размещена на официальном сайте организации.

3. В отчете о деятельности детализация учета всех видов расходуемых средств с группировкой по уставной и сопутствующей деятельности, а также по каждой целевой программе полностью соответствует требованию осмотрительности, поскольку позволяет оценить эффективность расходования целевых средств по программным видам деятельности.

4. Отражение в финансовой отчетности (отчете о деятельности, отчете о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности) данных о видах поступлений и расходования целевых средств, которые не представляются в действующих формах финансовой отчетности, и кратко в формах Минюста, однозначно обеспечат приоритет их экономического содержания над установленной юридической формой (Отчеты ОН0001, ОН0002, ОН0003).

5. Затраты на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не должны превышать полезность информации, получаемой заинтересованными пользователями. Они включают затраты на сбор и регистрацию информации, раскрытие используемых допущений и методологии формирования информации, а также затраты на размещение информации на официальных сайтах [33, п. 74].

Объединение информации, которая в настоящее время отражается в отчете о целевом использовании средств и отчетах Минюста, в одном отчете о деятельности обеспечит рациональное ведение бухгалтерского учета и снижение затрат на формирование информации. В тоже время полезность отчетности существенно возрастает из-за расширения круга заинтересованных пользователей.

Получив подтверждение того, что введение в отчетность негосударственных НКО двух новых форм обеспечит ее соответствие требованиям, установленным в ПБУ 1/2008, мы можем перейти к составлению самой учетной политики.

Следует отметить, что на особенности составления учетной политики обращали внимание Л.В. Гусарова, Д.С. Дубров, Л.В. Егорова, Г.А. Созарукова в контексте выполненных ими работ и предложений по развитию учета и отчетности негосударственных НКО (см. таблицу 8).

В контексте изложенных автором положений в разделах 2.2 и 3.1 считаем целесообразным выполнить уточнение некоторых элементов учетной политики у современных негосударственных НКО, которые приведут к расширению информационно-коммуникационных возможностей бухгалтерского учета и отчетности:

- отслеживание взаимосвязи между показателями поступлений и расходования средств по уставной и сопутствующей деятельности и синтетическими и аналитическими счетами рабочего плана счетов;

- бухгалтерский учет всех видов поступлений от внутренних и внешних источников, регистрация ограничений от поставщиков ресурсов на использование целевых средств;

- бухгалтерский учет всех видов расходования средств с распределением по уставной и сопутствующей деятельности и распределением по целевым программам;

- осуществление группировки и обобщения фактов хозяйственной жизни в части бухгалтерского учета поступлений и расходования целевых средств для постоянного наблюдения за показателями деятельности;

- формирование развернутых форм отчетности в части поступления и расходования целевых средств (формы отчета о деятельности, формы отчета о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности), которые позволят представлять важную информацию для многих заинтересованных пользователей.

Рекомендуется включать в учетную политику в виде приложений формы сметного планирования, рабочий план счетов с отражением поступлений и расходования целевых средств (приложение 9), рекомендации по заполнению

отчета о деятельности и отчета о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности, методику расчета показателей на основе новых форм отчетности.

В учетной политике целесообразно отразить методику ведения учета поступления и расходования целевых средств, в частности такие ключевые аспекты для НКО, как организация раздельного учета по некоммерческой и приносящей доход деятельности, а также организация раздельного учета частного, государственного и иностранного финансирования.

Бухгалтерские записи для составления отчета о деятельности приведены в приложении 10.

Важным моментом, требующим отражения в учетной политике негосударственных НКО, является организация бухгалтерского учета в целях формирования отчетности для Минюста (приложение 11).

Разработанный автором аналитический учет поступивших и использованных целевых средств удобен для заполнения Отчета о целях расходования НКО денежных средств и использования иного имущества (форма ОН0002) и Отчета об объеме денежных средств и иного имущества (форма ОН0003), представляемых в Минюст.

Отметим, что в настоящее время отсутствуют инструкции по заполнению данных форм отчетности. Единственный документ – Методические рекомендации Минюста от 2020 года, в которых указано, что при заполнении форм отчетности о деятельности рекомендуется основываться на данных бухгалтерского учета и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности НКО [106, п. 2.9, 2.10].

Формирование отчета по форме ОН0002 мы рекомендуем осуществлять отдельно по уставной деятельности по целевым программам и по сопутствующей деятельности, аналогично тому, как они представлены в отчете о деятельности.

Бухгалтерские записи для заполнения Отчета о целях расходования НКО денежных средств и иного имущества по данным аналитического учета (фрагмент формы ОН0002, представляемой в Минюст) приведены в приложении 11.

Макет учетной политики негосударственной НКО, представляющей отчетность в Минюст, в части поступления и расходования целевых средств приведен в приложении 12.

Методика бухгалтерского учета и составления отчетности для негосударственных НКО должна описывать те аспекты деятельности, которые свойственны именно таким организациям и связаны с поступлениями и расходованием целевых средств. Она (методика) должна включать:

- рекомендации по сметному планированию целевых средств. Сметное планирование рекомендуется осуществлять в следующей последовательности: формирование целей и критериев общественной пользы по каждой программе, планирование расходования средств по каждой программе и в целом по НКО, планирование поступления средств по каждой программе и в целом по НКО, формирование проекта отчета о деятельности и оценка показателей общественной пользы целевых программ;

- рекомендации по выполнению анализа показателей по поступлению и расходование целевых средств на основе данных, представляемых в отчете о деятельности, который можно использовать в плановом и итоговом варианте;

- элементы учетной политики, связанные с особенностями организации бухгалтерского учета и формирования отчетности в НКО и рекомендации по составлению новых форм отчетов (отчета о деятельности НКО и отчета о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности).

Полное обоснование названных элементов такой методики выполнено во второй и третьей главах работы.

Резюмируем информацию, изложенную в третьей главе.

Изучение современных практик составления добровольной социальной отчетности, а также исторического опыта по составлению отчетов о деятельности Санкт-Петербургского общества по распространению коммерческих знаний, позволило автору обозначить сметно-целевой подход (отчетные (плановые) данные отражаются в виде взаимоувязанных смет и отчетов), как основной при

отражении результатов их общественно-полезной деятельности. Такой подход предполагает обеспечение информационной открытости деятельности и, соответственно, существенное расширение информационно-коммуникационных и аналитических функций бухгалтерского учета отчетности негосударственных НКО.

На основе использования сметно-целевого подхода нами составлены направления формирования отчетных данных о результатах деятельности НКО, которые включают совокупность следующих элементов: сметное планирование целевых средств, организацию бухгалтерского учета целевых средств, составление отчетности по целевым средствам, оценку показателей общественной пользы. Разработанные направления положены в основу составленных автором предложений по формированию методических рекомендаций по бухгалтерскому учету и составлению отчетности в части поступления и расходования целевых средств.

Считаем, что действующая форма отчета о целевом использовании средств не в полной мере соответствует требованиям к качественным характеристикам отчетности, в том числе: полноты информации, осмотрительности, своевременности, приоритета содержания над формой, рациональности.

Применение форм отчета о деятельности и отчета о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности обеспечит более полное соответствие этим требованиям. Полагаем также, что именно отчет о деятельности, а не баланс, должен занимать основное место в бухгалтерской отчетности негосударственных НКО.

Отчет о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности дает возможность отследить сопряжение разных источников поступлений в расходовании средств по каждой целевой программе, сопутствующей деятельности и осуществить полный экономический анализ источников поступлений и направлений расходования целевых средств в НКО.

Возвращаясь к перспективным целям использования финансовой отчетности (рисунок 5, цели 3,4,5), можно сказать, что научные разработки автора позволят приступить к их осуществлению:

- предложенные формы отчетности обеспечат обоснованное принятие решений о предоставлении ресурсов поставщиками, а это организации, граждане и волонтеры, заинтересованные и поддерживающие деятельность НКО;

- информация, размещенная в отчетах, позволит осуществить экономический анализ (оценку) показателей поступления и расходования целевых средств, который в настоящее время выполнить невозможно;

- рассчитанные экономические показатели расходования целевых средств позволят определить общественную пользу от деятельности НКО, например, посредством предложенного индикативного подхода.

Индикатор общественной пользы предлагается рассчитывать как произведение доли средств, направленных на уставную деятельность, и темпа роста нефинансовых результатов деятельности за определенный период. Нефинансовые показатели деятельности должны закрепляться в уставе НКО и регистрироваться посредством оперативного учета. Индикаторы могут использоваться в целях оценки результатов деятельности НКО и последующего сравнения с аналогами либо лучшими практиками.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Миссия организаций некоммерческого сектора – достижение общественной пользы – осуществляется как привлечением ресурсов от внешних источников (государства, частных корпораций, граждан), так и их целевым расходованием. Это актуализирует задачи обеспечения открытого доступа к информации о результатах деятельности НКО и мотивирует к выполнению научных теоретических и методических разработок, направленных на повышение информационно-коммуникационных функций бухгалтерского учета и отчетности. Решение подобных задач нам видится посредством осуществления следующих теоретических обоснований и методических рекомендаций.

1. Уточнено понятие «негосударственные НКО» по основному признаку реализации общественно полезных целей, которое позволяет обосновать необходимость отражения информации для выполнения этих целей в отчетных данных.

Рассмотрены экономический, гражданско-правовой и бухгалтерский подходы к обоснованию деятельности организаций некоммерческого сектора. Экономические теории изучают экономические основы (незанятая экономическая ниша и возможность конкуренции с государством и бизнесом), но не учитывают социальные и гражданские мотивы их деятельности. Международное и национальное гражданское право определяет неэкономические гражданско-правовые основания деятельности НКО. Принципы бухгалтерского учета США (US GAAP) и Система национальных счетов (СНС) объясняют деятельность некоммерческого сектора на основе сопоставления с коммерческим сектором и подчеркивании свойства бесприбыльности.

В нашей интерпретации «негосударственные НКО – это частные юридические лица, не финансируемые и не контролируемые органами государственного управления, основной целью деятельности которых является достижение общественной пользы через производство общественно полезных

товаров, работ и услуг при условии отсутствия у учредителей и членов возможности личного обогащения» [110].

Предложенное понятие концентрирует все три подхода и позволяет сфокусироваться на основных характеристиках негосударственных НКО: организационно-правовой (частные юридические лица), целеполагающей (общественная польза), производственной деятельности (производство товаров, работ, услуг), нерыночных мотивах (отсутствия личного обогащения).

Признак «бесприбыльности», закрепленный в действующем российском законодательстве у таких организаций важный, но не основной. Не менее важным является признак открытости деятельности, в том числе и финансовой, включая отсутствие коммерческой тайны. Цель деятельности НКО – общественная польза, отраженная в нашей трактовке, формирует основу реформирования финансовой отчетности таких организаций.

2. Систематизированы особенности современных подходов к представлению информации в отчетности негосударственных НКО и определены проблемы пользователей информации о результатах деятельности НКО, обусловленные низкой информативностью отчетных данных [116].

Рассмотрены бухгалтерский, государственно-надзорный, фискальный, статистический, социальный подходы. Бухгалтерский и государственно-надзорный подходы обеспечивают открытый доступ к индивидуальной отчетности организаций через ее размещение на сайте ГИР БО и сайте Минюста. Фискальный и статистический подходы не предусматривают информационную открытость отчетности НКО. Социальный подход предполагает размещение добровольно составленных отчетов на сайтах НКО. Опыт государственно-надзорного и социального подходов в части раскрытия информации по поступлению и расходованию целевых средств негосударственными НКО был использован автором при составлении новых форм отчетности.

Круг пользователей информации о деятельности негосударственных НКО отличается от пользователей отчетности коммерческих организаций. Помимо

Минюста в круг пользователей входят поставщики ресурсов (жертвователи) и пользователи благ, другие НКО, политики и эксперты, волонтеры и граждане. Этими пользователями востребована информация о результатах общественно полезной (уставной) деятельности НКО, осуществлять ее поиск они могут только по общедоступным источникам, и в первую очередь по данным официальных сайтов организаций.

По разработанной автором методике выполнена оценка уровней информационной открытости российских негосударственных НКО в части наличия на сайтах организаций информации о поступлении и расходовании целевых средств. В целом, только у 8 из 60 (13,3 %) организаций отчетность на сайтах была представлена в объеме, который позволяет приступить к оценке показателей уставной деятельности.

Годовые обороты российских негосударственных НКО могут составлять весьма значительные суммы – сотни миллионов рублей³⁴. По данным отчетов о целевом использовании средств обследованных НКО (источник: сайт ГИР БО) выполнен анализ поступлений и расходования целевых средств.

Современная форма отчета о целевом использовании средств мало информативна. Ее данные позволяют увидеть общие сведения о видах поступлений (взносах, пожертвованиях, прибыли) и видах расходования средств (на целевые мероприятия, аппарат управления, основные средства). Важная статья «расходы на целевые мероприятия» детализируется только по трем направлениям («социальная и благотворительная помощь», «проведение конференций, совещаний, семинаров», «иные мероприятия»), что не дает возможности раскрыть уставную деятельность большинству организаций. Поступившие средства показаны в отчетах почти всех обследованных НКО как «целевые взносы», у 10 % НКО – как «прочие». Расходы на целевые мероприятия у половины организаций показаны как «иные мероприятия». Такое положение

³⁴ У Фонда «Подари жизнь», Благотворительного фонда Сбербанка «Вклад в будущее», Фонда «Русский мир», АНО «Платформа НТИ», ВОО «Русское географическое общество», Российского общества «Знание» и др. поступления средств в 2022 году составили 1-4 млрд. руб.

подтверждает низкую информационную ценность открытых форм отчетности негосударственных НКО.

К современным проблемам обеспечения информационной открытости НКО автор отнес следующие: отсутствие практики размещения обязательных видов отчетности и добровольных публичных отчетов на сайтах НКО; недостаточный объем информации в обязательной отчетности (финансовой и Минюста) в части поступления и расходования целевых средств; несопоставимость числовых данных в различных видах отчетности, что не позволяет агрегировать информацию.

Положение «экономической невидимости» организаций некоммерческого сектора присутствует во многих странах мира, так Джон Кейси (*J. Casey*) [184] указывал на проблемы несопоставимости финансовых и нефинансовых показателей НКО в разных странах, что связано с различиями в терминах и понятиях, отсутствии единых стандартов в учете и отчетности.

3. Предложена классификация средств, поступающих в негосударственные НКО, и категорий их расходования в целях введения соответствующей информации в бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Показана возможность идентификации различных источников поступлений в расходовании средств, направляемых на осуществление уставной деятельности (целевых программ).

Разработанная классификация составлена на основании анализа унифицированных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности и Минюста, а также изучения отечественного и зарубежного опыта в области учета и отчетности негосударственных НКО [110].

Классификация по источникам поступлений и целевому назначению составлена на основании пяти признаков: средства, поступающие от иностранных источников; от органов государственной власти и местного самоуправления; от приносящей доход деятельности; на финансирование уставной деятельности (целевых программ); средства с ограничениями от поставщиков ресурсов.

При составлении направлений расходования средств использован подход

составления отчетности Минюста, в котором обязательна регистрация внешних и внутренних источников поступлений в составе израсходованных средств. Поэтому выделены пять категорий расходования в соответствии с источниками поступлений и их целевым назначением.

Отличительная особенность классификации – это взаимоувязанное отражение поступлений и направлений расходования целевых средств, в рамках которого логично появление нового показателя – средств с ограничениями от поставщиков ресурсов.

Предложенная классификация поступлений и направлений расходования средств у негосударственных НКО при ее введении в состав финансовой отчетности позволяет существенно увеличить ее информационно-коммуникационные и аналитические возможности.

4. Разработан проект стандарта «Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций», нацеленный на составление отчетности с позиций обеспечения полезной информацией лиц, заинтересованных в деятельности НКО, уточнены термины и понятия, предложены форма отчета о деятельности и форма отчета о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности;

Научные разработки в области развития и стандартизации учета и отчетности негосударственных НКО требуют своего продолжения в свете накопленного российского опыта составления отчетности в государственном, коммерческом и некоммерческом секторах, а также возросших ожиданий к информационной открытости негосударственных НКО. Многолетняя практика стандартизации учета и отчетности НКО в англоязычных странах также подтверждает полезность обеспечения таких организаций понятными для практикующего бухгалтера стандартами [115].

В работе выполнен терминологический анализ понятий, используемых в учете и отчетности негосударственных НКО. В результате сформулированы термины, которые вошли в состав разработанного стандарта. Это поступление средств, расходование средств, целевые средства, целевая программа,

ограничение средств, уставная деятельность, сопутствующая деятельность и другие.

В отчетности негосударственных НКО вместо понятий «доходы» и «расходы» предложено использовать понятия: «поступление средств» и «расходование средств». Введенные понятия были использованы при формулировании темы диссертации. Тому причиной является общепринятая интерпретация доходов и расходов как прироста или уменьшения экономических выгод от деятельности, приносящей доход (ФСБУ). Некоммерческий сектор – это сектор бесприбыльных организаций и получение доходов не относится к основным целям их деятельности.

Обоснование необходимости расширения информационно-коммуникационных функций учета и отчетности в работе выполнено путем формирования новых целей использования финансовой отчетности, исходя из уточненного понятия «негосударственных НКО» с определяющим фактором общественной пользы, а также уточненных потребностей современных групп пользователей и видов востребованной ими информации. Такие цели состоят из двух реализуемых сегодня (осуществление функций государственного, муниципального, аудиторского контроля; оценка финансового состояния и финансовых результатов, финансовой устойчивости, платежеспособности и ликвидности организаций) и трех перспективных (принятие решений о предоставлении ресурсов поставщиками ресурсов; анализ (оценка) показателей поступления и расходования целевых средств; оценка предоставленных благ и оценка общественной пользы), поскольку предполагают введение в отчетность дополнительных данных о поступлении и расходовании целевых средств.

Разработанная форма отчета о деятельности существенно отличается от действующей формы [114]. Помимо отражения источников поступлений (физических и юридических лиц, государственных органов, иностранных поступлений), она включает информацию о грантах, формы государственной финансовой и имущественной поддержки НКО. Считаем также полезным

представлять подробно информацию по видам средств, полученных от приносящей доход деятельности.

Что касается части «Расходование средств», она включает два основных раздела с данными о средствах, которые были направлены на реализацию уставной деятельности (по целевым программам) и на деятельность, в обязательном порядке сопутствующую основной. Средства на сопутствующую деятельность включают информацию об административно-управленческой деятельности НКО. Считаем целесообразным привлечь американский опыт составления отчетности НКО и добавить в отчет о деятельности следующие строки: «амортизация», «налоги и прочие обязательные платежи», «сбор пожертвований» (фандрайзинг).

Полное наименование целевых программ в отчете позволит присвоить НКО код вида деятельности. Для этого можно использовать международную классификацию видов деятельности, разработанную исследователями гражданского общества Университета Джонса Хопкинса и статистического отдела ООН, которая применяется многими странами при оценке деятельности некоммерческого сектора. В перспективе желательно разработать национальную классификацию видов деятельности таких организаций.

Далее, в целях раскрытия информации о поступлении и расходовании средств по уставной деятельности НКО, мы рекомендуем составлять дополнительный отчет, который НКО могут прилагать к основному отчету. В предлагаемой форме отчета устанавливается соответствие между определенными видами поступлений и направлениями расходования средств. Именно эта форма раскрывает целевой характер деятельности НКО.

В бухгалтерском балансе, на наш взгляд, целесообразно отдельно отражать активы с ограничениями от поставщиков ресурсов от активов, на которые ограничения не распространяются. В пассиве баланса считаем целесообразным средства с ограничениями отражать отдельно в составе целевых средств, что обеспечит взаимосвязь активной и пассивной части баланса. Это позволит НКО

формировать релевантную информацию для пользователей отчетности о степени ликвидности активов, а также будет полезным при оценке финансового положения НКО и ее платежеспособности.

5. Скорректирован план счетов негосударственных НКО в части отражения операций по поступлению и расходованию целевых средств, который позволит обеспечить информацией разработанные формы отчетности.

Для внесения информации в разработанные формы отчетности, а также для формирования данных, которые необходимы для заполнения действующих форм Минюста, добровольных публичных годовых отчетов целесообразно обратить внимание на организацию бухгалтерского учета поступлений и расходований целевых средств.

Предлагается осуществить отдельный учет поступления средств на счете 86 «Целевое финансирование» в контексте источников и видов поступлений, направленности по целевым программам и сопутствующей деятельности [111].

Учет расходований целевых средств предлагаем осуществлять на новом отдельном счете, например, 30 «Целевое расходование». Использование отдельного счета позволит оптимизировать ведение отдельного учета по приносящей и не приносящей доход деятельности, а предложенная структура организации субсчетов – отдельный учет по целевым программам и сопутствующей деятельности.

6. Определены направления формирования отчетных данных о результатах деятельности негосударственных НКО с привлечением сметно-целевого подхода, которые позволяют осуществить оценку показателей общественной пользы. Составлены методические рекомендации к организации бухгалтерского учета, составлению и анализу отчетности поступления и расходований целевых средств.

Сметно-целевой подход к формированию отчетных данных представляет собой соблюдение неразрывной взаимосвязи между миссией и уставными целями НКО, запланированными либо реализуемыми программами деятельности, и критериями оценки. Виды и содержание смет должны быть взаимоувязаны с

обязательными и добровольными видами отчетов, которые НКО составляет и предоставляет государственным и гражданским пользователям. Особенность сметно-целевого подхода у современных НКО заключается в приоритетном формировании сметы расходования средств по целевым программам с выходом на показатели общественной пользы. Базовые основы сметно-целевого подхода сформированы при составлении отчетности российских бухгалтерских обществ на рубеже 19-20 веков (отчеты о деятельности Общества по распространению коммерческих знаний).

В направления формирования отчетных данных с привлечением сметно-целевого подхода входят: сметное планирование целевых средств, организация бухгалтерского учета, составление отчетности по целевым средствам, оценка показателей общественной пользы.

Сметное планирование рекомендуется осуществлять в следующей последовательности: формирование целей и критериев общественной пользы по каждой программе (1), планирование расходования средств по каждой программе и в целом по НКО (2), планирование поступления средств по каждой программе и в целом по НКО (3), формирование проекта отчета о деятельности и оценка показателей общественной пользы целевых программ (4);

Предложенная форма отчета о деятельности позволяет определить важнейшие показатели, которые по действующей форме отчета рассчитать нельзя, например, выявить долю общественной поддержки, государственной поддержки, иностранной поддержки, а также долю расходования средств по основной уставной (по каждой целевой программе) и сопутствующей деятельности. Сводные данные отчетов о деятельности, рассчитанные по предложенной форме, дадут возможность осуществлять сравнительный экономический анализ негосударственных НКО и определить лучшие практики расходования целевых средств российских негосударственных НКО.

Наличие данных по расходованию средств на уставную деятельность позволяет определить индикатор общественной пользы (И), который

предлагается рассчитывать как произведение показателя (структуры) расходования средств на осуществление уставной деятельности (целевой программы) и нефинансового показателя (динамики) выполнения уставной деятельности (целевой программы). Индикаторы используются в целях сравнения с аналогами либо лучшими практиками.

Нами сформулированы требования к учетной политике негосударственных НКО в части отражения видов поступлений и расходования целевых средств. В качестве приложения учетная политика должна содержать формы сметного планирования, рабочий план счетов с отражением поступлений и расходования целевых средств, рекомендации по заполнению новых форм отчетов. Все они приведены в приложениях к работе, в том числе и макет учетной политики.

Какие возможности дает применение развернутой формы отчета о деятельности самим негосударственным НКО? Такой отчет по информационной насыщенности может удовлетворить многих заинтересованных государственных и гражданских пользователей. Очевидно, что им можно отчитаться и перед Минюстом, поскольку вся необходимая информация в отчете отражена. В целом это должно уменьшить нагрузку по представлению обязательной отчетности у негосударственных НКО. Речь идет об организациях, у которых поступления за год составляют более 3 млн рублей.

Нам также видится значение такой формы отчетности в возможности получения и систематизации информации о важнейших аспектах деятельности негосударственных НКО в части поступления и расходования целевых средств и, в перспективе, оценке роли организаций некоммерческого сектора в российской экономике.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О благотворительной деятельности и добровольчестве (волонтерстве): Федеральный закон от 11.08.1995 № 135-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Об общественных объединениях: Закон СССР от 09.10.1990 № 1708-I (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Об общественных объединениях: Федеральный закон от 19.05.1995 № 82-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022-2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. № 83н: Приказ Минфина России от 22.02.2022 № 23н.
10. О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года: Указ Президента Российской Федерации от 21.07.2020 № 474. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

11. О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017-2030 годы: Указ Президента Российской Федерации от 09.05.2017 № 203. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

12. О годовой бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ от 12.11.1996 № 97н (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

13. О мерах по реализации отдельных положений федеральных законов, регулирующих деятельность некоммерческих организаций: Постановление Правительства РФ от 15.04.2006 № 212 (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

14. Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации»: Распоряжение Правительства РФ № 876-р от 05.05.2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

15. О Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 26.12.1994 № 170 (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

16. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ от 13.01.2000 № 4н (документ утратил силу).

17. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н. (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

18. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

19. О формах и сроках представления в Министерство юстиции Российской Федерации отчетности некоммерческих организаций: Приказ Минюста России от 30.09.2021 № 185. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

20. Об информации, информационных технологиях и защите информации: федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

21. Об образовании в Российской Федерации: Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

22. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкции по его применению»: Приказ Минфина СССР от 28.03.1985 № 40 (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

23. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению: Приказ Минфина СССР от 01.11.1991 № 56 (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

24. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

25. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008): Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

26. Об утверждении Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 20.03.1992 № 10 (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

27. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

28. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99»: Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

29. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»: Приказ Минфина России от 06.05.1999. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

30. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)»: Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н. (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

31. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н. (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

32. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

33. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»: Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

34. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

35. Об утверждении форм отчетности некоммерческих организаций: Приказ Минюста РФ от 29.03.2010 № 72 (утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

36. Об утверждении форм отчетности некоммерческих организаций: Приказ Минюста РФ от 16.08.2018 № 170 (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

37. Об утверждении форм федерального статистического наблюдения для организации федерального статистического наблюдения за ценами и финансами: Приказ Росстата от 30.07.2021 № 460. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

38. Стандарты финансовой отчетности для государственного сектора / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sfo/ (дата обращения: 20.04.2023).

39. Об Инструкции «О порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятий, объединений и организаций»: Письмо Минфина СССР от 26.07.1991 № 33В (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

40. Об объеме и формах годового бухгалтерского отчета предприятий, объединений и организаций за 1991 год: Письмо Минфина России от 17.06.1991 № 26В (документ утратил силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

41. Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций: Информация Минфина России ПЗ-1/2015. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

42. Абдалова Е.Б., Карельская С.Н. Глобальные тренды развития корпоративной отчетности // Учет. Анализ. Аудит, 2022. Т. 9. №. 1. С. 19-30.

43. Акатьева М.Д. Концептуальные теоретико-методологические аспекты бухгалтерского учета: монография / М.Д. Акатьева. – Москва: ИНФРА-М, 2019. – 172 с.

44. Акатьева М.Д. Принципы организации бухгалтерского учета: ретроспективная оценка формирования и совершенствования // Международный бухгалтерский учет, 2018. Т. 21. № 4 (442). С. 441-451.

45. Акатьева М.Д. Организация, планирование, координация и контроль процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2018. № 10 (442). С. 11-19.

46. Аузан А., Тамбовцев В. Экономическое значение гражданского общества // Вопросы экономики, 2005. № 5. С. 28-49.

47. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия. М.: Журнал «Бухгалтерский учет», 1994. 110 с.

48. Батурина М. В. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в НКО России и США. // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2006. № 6. С. 75-82.

49. Батурина М.В. Учет и аудит негосударственных некоммерческих организаций: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12/ Батурина Марина Владимировна. Санкт-Петербург, 2007. 176 с.

50. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. Ленинград: Экономическое образование, 1928. 536 с.

51. Борисова Н.А. Методики расчета эффективности деятельности некоммерческих организаций // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. 2023. Т. 20, № 4(130). С. 213-218.

52. Бровкин А.В. Концепция формирования финансовой отчетности негосударственных некоммерческих организаций: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12/ Бровкин Александр Владимирович. Москва, 2011. 163 с.

53. Бровкина Н.Д. Бухгалтерский учет в некоммерческих организациях: требования международных стандартов и зарубежный опыт // Некоммерческие организации в России. 2001. № 5.

54. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Информационная прозрачность: подходы к оценке, ключевые характеристики, тренды // Учет. Анализ. Аудит. 2019. Т. 6, № 6. С. 6-23.

55. Бычкова С.М. Бухгалтерский учёт и анализ: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения. – СПб.: Питер, 2015. 512 с.

56. Гамольский П.Ю. Некоммерческие организации: особенности налогообложения и бухгалтерского учёта / П. Ю. Гамольский. – 17–е изд., испр. – Москва: ИП Писаревский Д. Р., 2015. 335 с.

57. Гетьман В.Г. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. проф. В.Г. Гетьмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2019. 601 с.

58. Гиляровская Л.Т., Лысенко Д.В., Ендовицкий Д.А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. / Л.Т. Гиляровская [и др.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. 360 с.

59. Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности. URL: <https://bo.nalog.ru/> (дата обращения: 12.01.2023).

60. Грищенко А.В. Аудит эффективности деятельности некоммерческих организаций // Некоммерческие организации в России. 2012. № 3. С. 53-57.

61. Грищенко А.В. Отчет некоммерческой организации о целевом использовании полученных средств // Некоммерческие организации в России. 2012. № 4. С. 19-23.

62. Грищенко Ю.И. Финансовое планирование в некоммерческих организациях // Некоммерческие организации в России. – 2011. – №. 2. – С. 44-50.

63. Гусарова Л.В. Анализ деятельности некоммерческих организаций // Бухгалтерский учет. 2010. №. 1. С. 104-107.

64. Гусарова Л.В. Концепция развития бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях: диссертация ... доктора экономических наук: 08.00.12 / Гусарова Любовь Васильевна. Москва, 2010. 365 с.

65. Дайджест публикаций международного филантропического сообщества Выпуск № 1 (84), апрель 2020 г. // Некоммерческая организация Evolution & Philanthropy. URL: <https://ep-digest.ru/> (дата обращения: 01.02.2023)

66. Добровольный национальный обзор хода осуществления Повестки дня в области устойчивого развития на период до 2030 года. – 2020. – 240 с. URL: https://economy.gov.ru/material/news/opublikovan_pervyy_dobrovolnyy_nacionalnyy_obzor_dostizheniya_rossiey_celey_ustoychivogo_razvitiya_oon.html (дата обращения: 01.02.2023).

67. Доклад о состоянии гражданского общества в Российской Федерации за 2017 год. М.: Общественная палата РФ, 2017. – 100 с.

68. Доклад о состоянии гражданского общества в Российской Федерации за 2018 год. М.: Общественная палата Российской Федерации, 2018. 97 с. URL: <https://report2018.oprf.ru/ru/3.php#sub307> (дата обращения: 30.01.2023).

69. Доклад «Об осуществлении Министерством юстиции Российской Федерации государственного контроля (надзора) в сфере деятельности некоммерческих организаций и об эффективности такого контроля (надзора) в 2021 году. URL: <https://minjust.gov.ru/ru/pages/doklady-ob-osushestvleni/> (дата обращения: 11.07.2023).

70. Демина И.Д., Полулех М.В., Соколовская Е.А. Развитие современной концепции социальной отчетности // Аудит. 2021. № 2. С. 13-21.

71. Дружиловская Т.Ю. Современные проблемы учета доходов и расходов коммерческих и некоммерческих организаций // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2020. №. 11. С. 2-11.

72. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Совершенствование правил формирования промежуточной финансовой отчетности коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2020. №. 10. С. 2-12.

73. Дружиловская Т.Ю. Современные проблемы учета активов, обязательств и капитала коммерческих и некоммерческих организаций //

Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2020. №. 7. С. 2-8.

74. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Модернизация финансовой отчетности организаций в условиях цифровой экономики // Учет. Анализ. Аудит. 2019. Т. 6. №. 1. С. 50-61.

75. Дружиловская Т.Ю. Нормативное регулирование некоммерческих организаций: современное состояние и перспективы // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. №. 8 (416). С. 35-40.

76. Дубров Д.С. Методические аспекты бухгалтерского учета и контроля в благотворительных организациях: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Дубров Дмитрий Святославович. Москва, 2012. 253 с.

77. Егорова Л.В. Учет и аудит в некоммерческих организациях: теория, методология и практика: диссертация ... доктора экономических наук: 08.00.12 / Егорова Лариса Владимировна. Ростов-на-Дону, 2008. 482 с.

78. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Анализ информационной составляющей социальной ответственности бизнеса: результаты эмпирического исследования // Экономический анализ: теория и практика. 2021. Т. 20, № 11(518). С. 2089-2112.

79. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: информационная база и этапы проведения // Учет. Анализ. Аудит. 2021. Т. 8, № 6. С. 6-20.

80. Ефремова Е.И. Методика построения системы внутреннего контроля в некоммерческих организациях // Актуальные проблемы и перспективы развития аудита, бухгалтерского учета, экономического анализа и налогообложения: Материалы национальной (всероссийской) научно-практической и методической конференции, Воронеж, 07 ноября 2019 года. – Воронеж: Воронежский государственный аграрный университет им. Императора Петра I, 2019. С. 21-27.

81. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерское дело: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалт. учет, анализ и аудит» / В. Б.

Ивашкевич, Л. И. Куликова. – Москва: Экономистъ, 2005 (Можайский полигр. комб.). 523 с.

82. Именной высочайший указ правительствующему сенату о временных правилах об обществах и союзах. 4 марта 1906 г. URL: <https://constitution.garant.ru/history/act1600-1918/5205/> (дата обращения: 09.01.2023).

83. Информационный портал некоммерческих организаций Министерства юстиции Российской Федерации. URL: <http://unro.minjust.ru/> (дата обращения: 20.04.2023).

84. Итоги V Общероссийского гражданского форума. Стандарт информационной открытости НКО. URL: <https://civil-forum.ru/news/itogi-ogf-2017-eksperty-foruma-sformulirovali-standarty-informatsionnoy-otkrytosti-nko.html> (дата обращения: 30.01.2023).

85. Каморджанова Н.А. Проблемы формирования и использования бухгалтерской финансовой отчетности: монография / под ред. Н.А. Каморджановой. СПб.: СПбГИЭУ, 2010. 356 с.

86. Карельская С.Н., Зуга Е.И. Принципы русской бухгалтерии и их применение на практике // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров), 2021. №. 5. С. 38-43.

87. Карельская С.Н. Балансовая и доходно-расходная концепция в современном учете // Трансформация системы учетно-аналитического, финансового и контрольного обеспечения в условиях цифровизации экономики: материалы национальной (всероссийской) научно-практической и методической конференции (1 февраля 2022 г.) – Воронеж: ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ, 2022. С. 44-47.

88. Карельская С.Н., Соколова А.Э. Гармонизация регулирования нефинансовой отчетности: сторонники и противники. // Наука СПбГУ – 2021. Сборник материалов Всероссийской конференции по естественным и гуманитарным наукам с международным участием, 28 декабря 2021 года. СПб: Свое издательство, 2022. С. 917-918.

89. Карпицкая С.Г. Особенности бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности общественных объединений: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Карпицкая Светлана Геннадьевна. Нижний Новгород, 2007. 201 с.

90. Кащина Ж.Е. Персонализация корпоративной отчетности как новый этап развития ее практики // Международный бухгалтерский учет, 2021. Т. 24, № 9. С. 1033-1053.

91. Кащина Ж.Е. Персонализированная корпоративная отчетность: принципы и перспективы развития // Международный бухгалтерский учет, 2019. Т. 22. № 2 (452). С. 147-157.

92. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Концептуальные основы бухгалтерского учета: логика эволюции. // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2015. № 4. С. 117-152.

93. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учеб. Пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. 432 с.

94. Коваленко Е.В. Профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов: учебное пособие (уровень бакалавриата и магистратуры) / Е. В. Коваленко; М-во сел. хоз-ва РФ, Омский гос. аграр. ун-т, Ин-т экономики и финансов. Омск: Изд-во ОмГАУ им. П. А. Столыпина, 2014. 77 с.

95. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. Москва: Проспект, 2007. 512 с.

96. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций – 2013: в целях бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета: справочник. Москва: Проспект, 2013. 288 с.

97. Кузьмин Г.В. Некоммерческие организации: учет и налогообложение / Г. В. Кузьмин. Москва: Налоговый вестник, 2011. 303 с.

98. Кузьмин Г.В. Отчет о целевом использовании полученных средств // Бухгалтерский учет. 2010. №. 2. С. 25-32.

99. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: Учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512 с.

100. Кутьева Д.А., Макарова В.А. Особенности управления финансовыми ресурсами в некоммерческой организации. Научная монография // СПб.: Изд-во Политехн. Ун-та, 2014. 185 с.

101. Кутьева Д.А., Макарова В.А. Показатели оценки эффективности деятельности некоммерческой организации // Universum: экономика и юриспруденция. 2014. №. 7-8 (8).

102. Любушин Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. Пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 060500 «Бухгалтерский учет, анализ» и 060400 «Финансы и кредит» / Н.П. Любушин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. 448 с.

103. Львова Д.А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности: – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР-БИНФА», 2005. 160 с.

104. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 гг.). М., «Финансы», 1972. 320 с.

105. Международный стандарт интегрированной отчетности, декабрь 2013. – 40 с. URL: <https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework> (дата обращения: 04.05.2023).

106. Методические рекомендации по заполнению и представлению в Министерство юстиции Российской Федерации и его территориальные органы форм отчетности о деятельности некоммерческих организаций. / Министерство юстиции Российской Федерации. URL: <https://minjust.gov.ru/ru/pages/rekomendacii/> (дата обращения: 28.01.2023).

107. Милославская Д.И., Шумбунова О.В., Иванова Н.В. Статус организаций общественной пользы в законодательстве различных стран // Вопросы государственного и муниципального управления. 2015. № 1. С. 33-52.

108. Муханова И.Н. Вопросы подотчетности уставной деятельности негосударственных некоммерческих организаций // Архитектура финансов: вызовы новой реальности: сборник материалов XI Международной научно-практической конференции 22-26 марта 2021 года / под науч. ред. И.А. Максимцева, Е.А. Горбашко, В.Г. Шубаевой. СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2021. С. 340-343.

109. Муханова И.Н. Негосударственные некоммерческие организации: информационная открытость деятельности в контексте подотчетности // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2021. № 4 (130). С. 179-183.

110. Муханова И.Н. Негосударственные некоммерческие организации: трактовка и классификация в контексте подотчетности // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2021. №. 3 (129). С. 148-153.

111. Муханова И.Н. Негосударственные некоммерческие организации: учет и отчетность // Бухгалтерский учет. 2021. № 8. 119-123.

112. Муханова И.Н. Отчеты о деятельности Санкт-Петербургского Общества для распространения коммерческих знаний // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2023. № 3. С. 40-47.

113. Муханова И.Н. Оценка деятельности профессиональных обществ бухгалтеров и аудиторов на основе индикативного подхода / Развитие современной экономики России: Сборник статей. – материалы работы Международной конференции молодых ученых-экономистов, Санкт-Петербург, 27.06.2020 г. / Редкол: Ю.Н. Гузов, В.О. Титов (отв. ред.) [и др.]. СПб.: Скифия-принт, 2020. С.1076-1085.

114. Муханова И.Н. Расширение информационных возможностей бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций в части поступления и расходования целевых средств // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2022. № 1 (133). С. 171-175.

115. Муханова И.Н. Регулирование и стандартизация финансовой отчетности негосударственных некоммерческих организаций: российский и зарубежный опыт // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2021. № 6 (132). С. 185-189.

116. Муханова И.Н. Отчетность некоммерческих организаций: современные подходы к раскрытию информации // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2022. № 5 (137). С. 189-193.

117. Мясников А.Г., Мясникова Т.А. Общественная польза как динамичная норма современной морали: социально-философская реконструкция // Мир человека: нормативное измерение – 7.0. Проблема обоснования норм в различных перспективах: от реализма до конструктивизма и трансцендентализма. С. 388-397.

118. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; [Пер с англ. 4-го изд. А.В. Чмеля, Д.Н. Исламгулова Предисл., послесл., коммент. – Я.В. Соколов. – 2-е изд., стер.]. М.: Финансы и статистика. 2004. 495 с.

119. Об основных результатах деятельности Министерства финансов Российской Федерации в 2017 году и задачах органов финансовой системы Российской Федерации на 2018 год. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2018/03/main/2018_19.03.18.pdf (дата обращения: 20.04.2023).

120. Отчет о деятельности состоящего под августейшим покровительством его императорского высочества великого князя Александра Михайловича Общества для распространения коммерческих знаний, за время с 1 сентября 1900 г. по 31 августа 1901 г. С.-Петербург. Типо-Литография И. Юделевича, Владимирский, 13., 1902.

121. Отчет о деятельности Общества и состоящих при нем Коммерческих Курсов за 1914-15 г. Петроград, Невский, 56. 1915.

122. Очерк деятельности Общества для распространения коммерческих знаний с 1889 по 1899 год. Итог первого десятилетия. С.-Петербург. Типография журнала «Строитель», Фонтанка, 66, 1899.

123. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета М.: Финансы, 1979. 303 с.

124. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М., Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.

125. Перфильев Г.А. Учет в некоммерческих организациях: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12. / Перфильев Григорий Александрович. Москва, 2003. 174 с.

126. Пономарева Л.Н. Организация и методика учета в негосударственных некоммерческих организациях: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Пономарева Лариса Николаевна. Москва, 2009. 231 с.

127. Пласкова Н.С. Информационно-аналитическое обеспечение управления структурой финансовых ресурсов организации // Финансовый менеджмент. – 2020. № 5. С. 3-12.

128. Пласкова Н.С., Прокофьева Е.В. Экономический анализ: этапы развития научных основ и современная практика // Аудит. 2020. № 3. С. 28-31.

129. Посаднева Е.М. Особенности ведения бухгалтерского учета некоммерческими организациями Российской Федерации (на примере религиозных организаций) // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2022. Т. 2, № 5(125). С. 108-112.

130. Посаднева Е.М. Расходы и доходы российских некоммерческих организаций в системе развития их финансовых отношений // Экономика и управление: проблемы, решения. 2021. Т. 4, № 4(112). С. 27-30.

131. Пятов М.Л. Персонализация бухгалтерской отчетности как вероятное направление развития ее практики // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров), 2022. № 2. С. 2-6.

132. Пятов М.Л., Соловей Т.Н. Нефинансовая отчетность: история и современность // Бухгалтерский учет, 2019. № 5. С. 81-90.
133. Пятов М.Л. Принцип (допущение) соответствия доходов и расходов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2020. №. 2. С. 2-5.
134. Пятов М.Л. Принцип непрерывности в современной бухгалтерской отчетности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2020. №. 1. С. 7-10.
135. Пятов М.Л. Принцип приоритета экономического содержания над юридической формой // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2020. №. 3. С. 2-5.
136. Пятов М.Л. Учетная политика организации: учеб.-практическое пособие. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2012. 192 с
137. Рожнова О. В., Лесина Т. В. Парадигма жизнеобеспечения - новая идея развития учета и отчетности // Учет. Анализ. Аудит. 2021. Т. 8, № 2. С. 24-37.
138. Романов А.Н. Роль профессиональных объединений в регулировании бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2004. № 1 (97). С. 37-41.
139. Российский статистический ежегодник. 2021: Стат. Сб./Росстат. – М., 2021 – 692 с.
140. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения / А.П. Рудановский, гл. бухгалтер Моск. Гор. Упр., преп. Моск. Коммерч. ин-та. – Москва: Комис. Студентов Моск. Коммерч. ин-та, 1913. 382 с.
141. Сафонова И.В. Исследование понятия «информационная прозрачность» в парадигме информационной экосистемы бизнеса // Учет и статистика. 2023. № 1(69). С. 73-82.
142. Серегина Е.И. Развитие бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Серегина Елена Ивановна. – Москва, 2008. – 207 с.

143. Созарукова Г.А. Бухгалтерский учет в некоммерческой организации: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Созарукова Гюльнара Алимуратовна. Москва, 2009. 179 с.
144. Соколов В.Я. Задачи бухгалтерии 21 века в России // Бухгалтерский учет в XXI веке: монография / под ред. Ю.Н. Гузова, В.В. Ковалева, О.Л. Маргания. – СПб.: Скифия-принт, 2021. С. 76-94.
145. Соколов В.Я. Кооператору о бухгалтерском учете / В. Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. 318 с.
146. Соколов В.Я. Счета бухгалтерского учета: содержание и применение. Раздел «Целевое финансирование» / Соколов Я.В., Патров В.В., Карзаева Н.Н. – М. Финансы и статистика, 2006.
147. Соколов В.Я. «Теоретические начала двойной бухгалтерии: диссертация ... доктора экономических наук: 08.00.12 – Бух. учет, статистика / Соколов Вячеслав Ярославович; СПбГУЭФ. Санкт-Петербург, 2007. 420 с.
148. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. 638 с.
149. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. 357 с.
150. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
151. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. 400 с.
152. Соколов Я.В., Соколов В.Я. Очерк IV. «Камеральная бухгалтерия» // Очерки по истории бухгалтерского учета / Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1991. С. 128-137.
153. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – 3-е изд., перераб. И доп. М.: Магистр, 2009. 287 с.

154. Соколов Я.В. Типы хозяйства и их влияние на организацию бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 2008. № 4. С. 35-43.

155. Сухоруких Л.Н. Бухгалтерский учет в негосударственных некоммерческих организациях: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Сухоруких Людмила Николаевна. Москва, 2004. 221 с.

156. Точка отсчета. Форум доноров. URL: <https://www.donorsforum.ru/projects/tochka-otschyota/> (accessed: 20.01.2023).

157. Устав благочиния или Полицейский. Часть первая.: Утвержден в Санкт-Петербурге апреля 8 дня 1782 г. Санкт-Петербург: Сенатская тип., 1782. – 75 с.

158. Устав Общества для распространения коммерческих знаний. Санкт-Петербург: Типо-Литография А.Ф. Маркова, 1889. – 25 с.

159. Устав Общества для распространения коммерческих знаний. 1895 С.-Петербург. Типо-Литография И. Юделевича, Владимирский пр., 13, 1900. – 30 с.

160. Устав фонда для вспоможения нуждающимся бухгалтерам и их вдовам и сиротам при Обществе для распространения коммерческих знаний. С.-Петербург. Коммерческая скоропечатня Евгения Тиле преемн. Благовещ. пл., № 5, 1896 – 8 с.

161. Чепулянис А.В., Титова А.В. Концепция бухгалтерского учета и отчетности в некоммерческих организациях // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. 2022. №. 1. С. 64-74.

162. Чепулянис А.В., Титова А.В. Анализ внешней среды и источников финансирования религиозных организаций // Московский экономический журнал. 2022. №. 11. С. 573-589.

163. Чайковская Л. А. Инструменты цифровой экономики как способы обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности // Учет. Анализ. Аудит. 2022. Т. 9, № 3. С. 6-13.

164. Чайковская Л. А. Особенности бухгалтерского учета в автономных медицинских учреждениях // Бухучет в здравоохранении. 2019. № 6. С. 35-40.

165. Шарапова В. М., Шарапова Н.В. Основные проблемы, возникающие при внедрении системы международных стандартов финансовой отчетности российскими организациями // Бизнес. Образование. Право. 2022. № 3(60). С. 75-80.

166. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / А. Д. Шеремет. Москва: РИОР, 2009. 254 с.

167. Ягудина Г.Г. Методическое обеспечение бухгалтерского учета и отчетности некоммерческих организаций: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Ягудина Гульсина Гильмутдиновна. Йошкар-Ола, 2010. 176 с.

168. 22nd Annual Edelman Trust Barometer. URL: <https://www.edelman.com/trust/2022-trust-barometer> (accessed: 23.07.2023).

169. AASB Exposure Draft. Reduced Disclosure Requirements for Tier 2 Entities. Comments to the AASB by 26 May 2017. URL: https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/ACCED277_01-17.pdf (accessed: 19.11.2023).

170. About the FASB. URL: <https://www.fasb.org/facts/> (accessed: 12.10.2023).

171. Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice applicable to charities preparing their accounts in accordance with the Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland (FRS 102). URL: <https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/accounting-for-specific-sectors/charities-sorp> (accessed: 19.05.2023).

172. Accounting Standards / Australian Accounting Standards Board. URL: <https://aasb.gov.au/pronouncements/accounting-standards/> (accessed: 31.10.2023).

173. Accounting Standards Codification. URL: <https://asc.fasb.org/> (accessed: 30.07.2023).

174. Accounting Standards Codification. Master Glossary. URL: <https://asc.fasb.org/glossary&letter=N> (accessed: 10.02.2023).
175. Accounting Standard for Not-for-Profit Organisations (NPOs). Institute of Chartered Accountants of Pakistan. 2015. URL: <http://www.icap.net.pk/standards-2> (accessed: 10.07.2023).
176. Accounting Standards Update 2016-14 – Not-For-Profit Entities (Topic 958): Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities. An Amendment of the FASB Accounting Standards Codification, August 2016. URL: <https://asc.fasb.org/> (accessed: 10.07.2023).
177. Accounting Standards Update 2016-18 – Statement of Cash Flows (Topic 230): Restricted Cash. An Amendment of the FASB Accounting Standards Codification, November 2016. URL: <https://asc.fasb.org/> (accessed:10.07.2023).
178. Accounting Standards Update 2018-08 – Not-For-Profit Entities (Topic 958): Clarifying the Scope and Accounting Guidance for Contributions Received and Made, An Amendment of the FASB Accounting Standards Codification, June 2018. URL: <https://asc.fasb.org/> (accessed: 10.07.2023).
179. Accounting Standards Update 2020-07 – Not-For-Profit Entities (Topic 958): Presentation and Disclosures by Not-for-Profit Entities for Contributed Nonfinancial Assets. An Amendment of the FASB Accounting Standards Codification, September 2020. URL: <https://asc.fasb.org/> (accessed: 10.02.2023).
180. Analysis of the IFRS jurisdiction profiles / IFRS Foundation. URL: [https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction./](https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/) (accessed: 10.07.2023).
181. Anheier H.K. Nonprofit organizations: Theory, management, policy. – Routledge, – 2005. – 450 p.
182. Ben-Ner A. Non-Profit Organizations: Why Do They Exist in Market Economies? // The Economics of Nonprofit Institutions. Editor S. Rose-Ackerman. 1986. pp. 94-113.

183. CharityWatch. – URL: <https://www.charitywatch.org/> (accessed: 29.09.2023).

184. Casey J. Comparing nonprofit sectors around the world: What do we know and how do we know it? //The Journal of Nonprofit Education and Leadership. 2016. Vol. 6. №. 3. pp. 187-223.

185. Charter of the United Nations, 1945 / The official website of United Nations. URL: <https://www.un.org/en/sections/un-charter/un-charter-full-text/> (accessed: 10.06.2023).

186. Companion Guide for Not-for-profits to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). URL: <https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2015/october/companion-guide-nfp-ifs-sme.html> (accessed: 19.06.2023).

187. Consultative relationship between the United Nations and non-governmental organizations. ECOSOC Resolution 1996/31. 49th plenary meeting 25 July 1996 // The official website of UN. URL: <https://www.un.org/esa/coordination/ngo/pdf/res96-31.pdf> (accessed: 10.07.2023).

188. Cordery C. J., Crawford L., Breen O. B. and Morgan G.G. International practices, beliefs and values in not-for-profit financial reporting. Accounting Forum, 43 (1). 2018. pp. 16-41.

189. CPA Canada Handbook – Accounting. URL: <https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/cpa-canada-handbook-the-standards-and-guidance-collection/cpa-canada-handbook-accounting> (accessed: 10.07.2023).

190. European Convention on the Recognition of the Legal Personality of International Non-Governmental Organisations. European Treaty Series – No. 124. Strasbourg, 24.04.1986 // The official website of Council of Europe. URL: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/124> (accessed: 10.07.2023).

191. Fama E.F., Jensen M.C. Agency problems and residual claims // The journal of law and Economics. 1983. T. 26. №. 2. pp. 327-349.

192. Framework for Reporting Performance Measures. December 2018. 32 p.
URL: <https://www.frascanada.ca/en/acsb/news-listings/framework-for-performance-measures> (accessed: 10.07.2023).

193. Fundamental Principles on the Status of Non-Governmental Organisations in Europe. Strasbourg, 13.11.2002 // The official website of Organization for Security and Co-operation in Europe. URL: <https://www.osce.org/odihr/37858> (accessed: 30.03.2023).

194. General review of arrangements for consultations with non-governmental organizations: report of the Secretary-General. E/AC.70/1994/5. [New York]: UN, 26 May 1994. – 81 pages. // The official website of United Nations Digital Library. URL: <https://digitallibrary.un.org/record/> (accessed: 30.03.2023).

195. Global NGO Technology Report 2019. URL: <https://www.funraise.org/techreport> (accessed: 30.03.2023).

196. Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts. New York, United Nations, 2003. URL: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/pubsDB.asp?pType=2> (accessed: 10.03.2023).

197. Hansmann H. Economic theories of nonprofit organizations // The nonprofit sector: Research handbook. 1987. pp. 27-42.

198. Herzlinger R. E., Nitterhouse D. Financial accounting and managerial control for nonprofit organizations. South-Western Pub. 1994, 878 p.

199. International Accounting Standard 1. Presentation of Financial Statements // The official website of IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/#about> (дата обращения: 04.07.2023).

200. International financial reporting for non-profit organizations. URL: <https://www.ifr4npo.org/> (accessed: 10.11.2023).

201. International Non-Profit Accounting Guidance. Part 1. Exposure Draft. 2022. // The official website of International financial reporting for non-profit organizations. URL: <https://www.ifr4npo.org/ed1/> (accessed: 20.01.2023).

202. James E. The nonprofit sector in comparative perspective // The nonprofit sector: A research handbook. 1987. T. 1. pp. 397-415.

203. Karelskaia S., Sokolov V. Leningrad Accountant's Club. 13th World Congress of Accounting Historians. July 17-19, 2012 – New Castle – England. Congress Proceedings. VII. pp. 1-48.

204. Karelskaia S., Sokolov V., Zuga E. Development of the Accounting Profession Illustrated by the History of Russian Accounting Societies. Proceedings of 2016 International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation. 2016. pp. 190-200.

205. Lvova I.N., Lvova D.A. Reflections on the Accounting Profession in Russia in the Late Nineteenth-Early Twentieth Century // Proceedings of 2016 International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation. 2016. pp. 307-317.

206. Meynhardt T., Bairo A. Public value reporting: adding value to (non-) financial reporting. In Lindgreen A., Koenig-Lewis N., Kitchener M., Brewer J. D., Moore M.H. & Meynhardt T. (ed.): Public Value - Deepening, Enriching, and Broadening the Theory and Practice. Routledge. 2019. pp. 87-108.

207. Meynhardt T. Public value: value creation in the eyes of society // Public Value. Routledge, 2019. pp. 5-22.

208. Mook L. Accounting for Social Value. University of Toronto Press. 2013. 272 p.

209. Mook L. An integrated social accounting model for nonprofit organizations // Accountability and Social Accounting for Social and Non-Profit Organizations. Emerald Group Publishing Limited. 2014. pp. 197-221.

210. Mook L. Integrating and Reporting an Organisation's Economic, Social and Environmental Performance. The Expanded Value Added Statement // Sustainability accounting and reporting. Springer, Dordrecht, 2006. pp. 281-298.

211. Moore M.H., Brown L.D., Honan J. Strengthening the accountability of international nongovernmental organizations: An analytic framework and

implementation guidelines // Cambridge: Hauser Center for Nonprofit Organizations. – 2003. 48 p. URL: https://scholar.harvard.edu/files/markmoore/files/public_value_framework_ii.pdf (accessed: 10.07.2023).

212. Moore M.H. Creating public value: Strategic management in government. Harvard university press. 1995.

213. Mukhanova I. The Role of Professional Accounting Societies in the Development of Accounting in Russia from a Historical Perspective / I. Mukhanova // Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 2018. – №. 15. – pp. 189-210.

214. Not-for-profit entities. May 2020, 321 pages. / The official website of PricewaterhouseCoopers. URL: <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/accounting-guides/not-for-profit-entities.html> (accessed: 10.07.2023).

215. Parsons L.M. The impact of financial information and voluntary disclosures on contributions to not-for-profit organizations: a field-based experiment // Behavioral research in accounting. 2007. №. 1. pp. 179-196.

216. Poister T.H., Aristigueta M. P., Hall J. L. Measuring performance in Public and Nonprofit Organizations / 2nd ed. San Francisco, California: Jossey-Bass. – 2015. – 463 p.

217. Recommendation CM/REC (2007)14 of the Council of Europe Committee of Ministers to member states on the legal status of non-governmental organisations in Europe / OSCE. URL: <https://www.osce.org/odihr/33742> (accessed: 06.01.2023).

218. Rose-Ackerman S. Altruism, nonprofits, and economic theory // Journal of economic literature. 1996. T. 34. №. 2. pp. 701-728.

219. Salamon L.M. Of market failure, voluntary failure, and third-party government: Toward a theory of government-nonprofit relations in the modern welfare state // Journal of voluntary action research. 1987. T. 16. №. 1-2. pp. 29-49.

220. Salamon L.M. Putting the civil society sector on the economic map of the world. Annals of Public and Cooperative Economics. 2010. 81. pp. 167-210.

221. Satellite Account on Non-profit and Related Institutions and Volunteer Work. New York, United Nations, 2018. URL: <http://ccss.jhu.edu/publications-findings/?did=505> (accessed: 24.09.2023).

222. Sokolov V. A history of professional accounting societies in St. Petersburg. *Accounting History*. 2015. Vol. 20(3). pp. 375-395.

223. Sokolov V., Karelskaya S. The First Attempt to Create a Professional Accountants' Organization in Russia. In: *International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation*. 2014. pp. 304-315.

224. Sokolov V. The history of the first professional society of Russian accounting / III International Conference on Luca Pacioli in Accounting History. III Balkans and Middle East Countries Conference on Accounting and Accounting History. June 19 - 22, 2013. Istanbul. Turkey. Vol I. pp. 1677-1705.

225. Statement of Financial Accounting Concepts No. 4 Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, December 1980. 23 p. URL: <https://asc.fasb.org/> (accessed: 10.02.2023).

226. Statement of Financial Accounting Standards No. 116 Accounting for Contributions Received and Contributions Made, June 1993. URL: <https://asc.fasb.org/> (accessed: 10.02.2023).

227. Statement of Financial Accounting Standards No. 117 Financial Statements of Not-for-Profit Organizations, June 1993. URL: <https://asc.fasb.org/> (accessed: 10.02.2023).

228. Statement of Financial Accounting Standards No. 124 Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit Organizations, November 1995. URL: <https://asc.fasb.org/> (accessed: 10.02.2023).

229. Statement of Financial Accounting Standards No. 136 Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others, June 1999. URL: <https://asc.fasb.org/> (accessed: 10.02.2023).

230. Statement of Financial Accounting Standards No. 93 Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations, August 1987. URL: <https://asc.fasb.org/> (accessed: 10.02.2023).

231. The Accounting Development Tool: Building Accounting for Development. United Nations, New York and Geneva, 2015. – URL: <https://unctad.org/webflyer/accounting-development-tool-building-accounting-development> (accessed: 20.04.2023).

232. The System of National Accounts, 2008 (2008 SNA). New York, 2009. URL: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008.pdf> (accessed: 10.02.2023).

233. Thorne W. W., Beach E. H. The American business and accounting encyclopedia: a standard reference work for business men and accountants. Detroit, Mich.: Business man., 1908. 1128 pages.

234. Tullock G., Brady G. L., Seldon A. Government failure: a primer in public choice. Cato Institute, 2002. 193 p.

235. UN TSE Sector Handbook Project (1999-2021) / Center for Civil Society Studies Archive. Johns Hopkins University. URL: <http://ccss.jhu.edu/research-projects/un-tse-sector-handbook/> (accessed: 03.02.2023).

236. Weisbrod B. A. The Nonprofit Economy. Cambridge (Mass.); London: Harvard univ. press, 1988. IX. 251 p.

237. Wolf Jr C. A theory of nonmarket failure: Framework for implementation analysis // The Journal of Law and Economics. 1979. T. 22. №. 1. pp. 107-139.

238. Wolf Jr C. Markets or governments: Choosing between imperfect alternatives. – Santa Monica, CA: Rand Corporation, 1986. 164 p.

239. Working with NGOs: a practical guide to operational collaboration between the World Bank and nongovernmental organizations (English). By Malena Carmen, NGO UNIT, OPRPG. WORLD BANK Washington, D.C.: World Bank Group. 31.03.1995. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/814581468739240860/Working-with-NGOs-a-practical-guide-to-operational-collaboration-between-the-World-Bank-and-nongovernmental-organizations> (accessed: 10.02.2023).

240. Young D.R. If Not For Profit, For What? – (1983 Print Edition) Lexington Books, 2013. 240 p. URL: <https://scholarworks.gsu.edu/facbooks2013/1/> (accessed: 31.03.2023).

241. Güvemli O., Güvemli B. Osmanlı kayıt kültüründe vakıf muhasebesi ve devlet muhasebe sistemi // Vakıflar Dergisi. 2016. №. 46. S. 9-21.

Оценка информационной открытости негосударственных некоммерческих организаций

Выполнена оценка информационной открытости деятельности негосударственных НКО на основании изучения информации, приводимой на официальных сайтах организаций. Определяющим положением при оценке информационной открытости принято наличие (либо отсутствие) на сайте организации данных о поступлении и расходовании целевых средств.

Основная цель исследования – изучения опыта по представлению информации о деятельности негосударственных НКО по приоритетным финансовым результатам.

Нами предположено, что подобную информацию негосударственные НКО могут представлять на своих сайтах в виде размещения обязательных видов отчетности (бухгалтерской отчетности (либо аудиторского заключения, которое включает отчетность) и отчетности Минюста), либо размещения добровольного публичного годового отчета, либо данных о поступлении и расходовании целевых средств, которые приведены в произвольной форме.

Негосударственным НКО присваивался уровень информационной открытости (высокий, средний, низкий) на основании оценки наличия и содержательности информации о поступлении и расходовании целевых средств на сайте (таблица 25).

Высокий уровень информационной открытости предполагал выполнение одного из трех условий:

– все виды отчетности размещены на сайте (бухгалтерская отчетность (либо аудиторское заключение с отчетностью), отчетность Минюста, публичный годовой отчет) и позволяют заинтересованным лицам получить информацию о поступлении и расходовании целевых средств за год (период) в полном объеме;

– обязательная отчетность размещена на сайте (бухгалтерская отчетность (либо аудиторское заключение с отчетностью) и/или отчетность Минюста) и позволяет получить информацию о поступлении и расходовании целевых средств за год (период) в полном объеме;

– представлен только годовой отчет, который позволяет получить информацию о поступлении и расходовании целевых средств за год (период) в полном объеме.

Средний уровень информационной открытости: 1-2 вида отчетности размещены на сайте и позволяют получить информацию о поступлении и расходовании целевых средств за год (период) не в полном объеме (только общие данные).

Низкий уровень информационной открытости: сайт не содержит информацию о поступлении и расходовании целевых средств даже при наличии на сайте каких-либо видов отчетности.

Рассмотрена деятельность 60 негосударственных НКО: 15 фондов, 15 АНО, 15 ассоциаций, союзов, в т.ч. некоммерческих партнерств, 15 общественных организаций. Исследование сайтов проводилось с 2018 года. Таким образом, рассмотрено наличие на сайтах информации о поступлении и расходовании целевых средств за пятилетний период (таблица 25).

Автор предполагал увидеть положительную годовую динамику в уровнях информационной открытости НКО, однако она пока отсутствует. То есть, организации либо постоянно размещают данные о своей деятельности, либо постоянно не размещают.

Анализ результатов наблюдений выполнен в разделе 1.2.

Таблица 25 – Обследование сайтов и оценка уровней информационной открытости деятельности негосударственных НКО в части поступления и расходования целевых средств по материалам обязательной и добровольной отчетности. Обзорный период 5 лет (по данным последнего обследования на дату 30.08.2023 года)

Полное и сокращенное наименование НКО, официальный сайт	Наличие (+) либо отсутствие (-) информации на сайте. Бухгалтерская отчетность / Отчетность Минюста / Публичный годовой отчет / Аудиторское заключение					Пояснение	Уровень информационной открытости (высокий, средний, низкий). Наличие информации о поступлении и расходования целевых средств
	2018	2019	2020	2021	2022		
1	2	3	4	5	6	7	8
1 ФОНДЫ*							
1 Благотворительный фонд Сбербанка «Вклад в будущее» («Вклад в будущее») https://vbudushee.ru/	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Размещены годовые отчеты за все периоды, кроме 2022 года	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах приведена в малом объеме
2 Благотворительный фонд поддержки социальных инициатив и оказания адресной помощи «ВТБ-Страна» (БФ «ВТБ-Страна») https://vtbstrana.ru/	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ +/ +	-/ -/ +/ +	-/ -/ +/ +	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Размещены годовые отчеты и аудиторские заключения за 2020-2022 годы. В составе аудиторского заключения бухгалтерская отчетность не приведена	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах приведена в малом объеме
3 Благотворительный фонд помощи детям с онкогематологическими и иными тяжелыми заболеваниями «Подари жизнь» (Фонд «Подари жизнь») https://podari-zhizn.ru/	+/ +/ +/ +	+/ +/ +/ +	+/ +/ +/ +	+/ +/ +/ +	+/ +/ +/ +	Все виды отчетности и аудиторские заключения размещены на сайте	<i>Высокий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена в полном объеме. Раскрыты поставщики ресурсов и назначение пожертвований
4 Благотворительный фонд помощи тяжелобольным детям, сиротам и инвалидам «Русфонд» https://rusfond.ru/	-/ -/ +/ +	-/ -/ +/ +	-/ -/ +/ +	-/ -/ +/ +	-/ -/ +/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Размещены годовые отчеты за все периоды и аудиторские заключения за 2018-2021 годы. В составе аудиторских заключений бухгалтерская отчетность не приведена	<i>Высокий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах приведена в полном объеме
5. Благотворительный фонд спасения тяжелобольных детей «Линия жизни» https://www.life-line.ru/	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Размещены годовые отчеты	<i>Средний уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах приведена не в полном объеме

Продолжение таблицы 25

1	2	3	4	5	6	7	8
6 Благотворительный фонд помощи социально-незащищенным гражданам «Нужна помощь» (БФ «Нужна помощь») https://nuzhnapomosh.ru/ (функции иностранного агента)	+/ +/ +/ +	+/ +/ +/ +	+/ +/ +/ +	+/ +/ +/ +	+/ +/ -/ +	На сайте размещена обязательная отчетность и аудиторские заключения. Размещены годовые отчеты за все периоды, кроме 2022 года	<i>Высокий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах приведена в полном объеме. Раскрыты поставщики ресурсов и назначение пожертвований
7 Фонд помощи детям и молодежи «Обнаженные сердца» (Фонд помощи «Обнаженные сердца») https://nakedheart.ru/	-/ -/ +/ +	-/ -/ +/ +	-/ -/ +/ +	-/ -/ +/ +	-/ -/ +/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Размещены годовые отчеты и аудиторские заключения (по 2021 год), в которых бухгалтерская отчетность не приведена	<i>Высокий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах приведена в полном объеме. Раскрыты поставщики ресурсов и назначение пожертвований
8 Фонд развития теоретической физики и математики «Базис» (Фонд «Базис») https://basis-foundation.ru/	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Размещены годовые отчеты	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении средств в годовых отчетах отсутствует, о расходовании средств - приводится итоговыми суммами по программам
9 Фонд развития Московского университета http://fund-msu.ru/	+/ +/ -/ +	+/ +/ -/ +	+/ +/ -/ +	-/ +/ -/ +	-/ -/ -/ -	На сайте размещены отчеты о целевом использовании средств (по 2020 год), отчеты в Минюст (по 2021 год), аудиторские заключения (по 2021 год). Годовой отчет приведен только за 2021 год	<i>Средний уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена не в полном объеме. В отчетности Минюста кратко приведена информация о расходовании средств
10 Общероссийский общественный Фонд «Общественное мнение» (Фонд «Общественное мнение») https://fom.ru/	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	+/ -/ -/ +	-/ -/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Размещено аудиторское заключение за 2021 год с бухгалтерской отчетностью. Годовые отчеты не приведены	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
11 Фонд «Русский мир» https://russkiymir.ru/	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Размещены годовые отчеты (по 2020 год)	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах отсутствует
12 Фонд развития гражданского общества (ФОРГО) http://civilfund.ru/	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует

Продолжение таблицы 25

1	2	3	4	5	6	7	8
13 Неправительственный экологический фонд имени В. И. Вернадского (Фонд им. В. И. Вернадского) https://vernadsky.ru/	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> На сайте размещены годовые отчеты, которые не доступны к просмотру. Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
14 Международный общественный фонд содействия духовно-нравственному возрождению современного общества «Фонд Апостола Андрея Первозванного» (Фонд Апостола Андрея Первозванного) http://fap.ru/	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	-/ -/ +/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Размещены годовые отчеты	<i>Средний уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах приведена не в полном объеме
15 Международный общественный фонд «Российский фонд мира» («Российский фонд мира») https://peacefound.ru/	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
2 АВТОНОМНЫЕ НЕКОММЕРЧЕСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ (АНО)							
16 Автономная некоммерческая организация «Развитие человеческого капитала» (АНО «Развитие человеческого капитала») https://hcdf.ru/	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
17 Автономная некоммерческая организация «Центр развития социально-культурных инициатив и благотворительности «Благосфера» (Центр «Благосфера») https://blagosfera.ru/	-/ -/ + -	-/ -/ + -	-/ -/ + -	-/ -/ + -	-/ -/ + -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Размещены годовые отчеты	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> В годовых отчетах приведены нефинансовые показатели. Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена в малом объеме
18 Автономная некоммерческая организация высшего образования Самарский университет государственного управления «Международный институт рынка» (АНО ВО университет «Мир») https://www.imi-samara.ru/	-/ -/ - -	-/ -/ - -	-/ -/ - -	-/ -/ - -	-/ -/ - -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют. Опубликованы данные по плану поступлений и использования средств на 2021 год	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании средств на сайте приведена кратко за один год
19 Автономная некоммерческая организация «Футбольный клуб «Кубань холдинг» (АНО «ФК «Кубань холдинг») https://fckh.ru/	-/ -/ - -	-/ -/ - -	-/ -/ - -	-/ -/ - -	-/ -/ - -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует

Продолжение таблицы 25

1	2	3	4	5	6	7	8
20 Автономная некоммерческая организация по развитию цифровых проектов в сфере общественных связей и коммуникаций «Диалог Регионы» (АНО «Диалог регионы») https://dialog.info/	-	-	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
21 Автономная некоммерческая организация «Национальные приоритеты» (АНО «Национальные приоритеты») https://nationalpriority.ru/	-	-	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
22 Автономная некоммерческая организация «Региональный геронтологический центр социальных технологий «Третий возраст» (АНО «Центр «Третий возраст») http://третий-возраст.рф/	+/ -/ -	+/ -/ -	+/ -/ -	+/ -/ -	-/ -/ -	На сайте размещена бухгалтерская отчетность. Отчетность в Минюст и годовые отчеты отсутствуют. Приведен план финансово-хозяйственной деятельности на 2023 год	<i>Средний уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена не в полном объеме
23 Автономная некоммерческая организация «Университет национальной технологической инициативы 2035» (Университет 2035) https://2035.university/	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	+/ -/ +/ +	+/ -/ +/ +	-/ -/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте отсутствует. Размещены годовые отчеты. Аудиторские заключения с наличием бухгалтерской отчетности размещены за 2020-2021 годы	<i>Средний уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена в полном объеме
24 Автономная некоммерческая организация научно-практическое социально-педагогическое объединение «Благое дело» (АНО НПСПО «Благое дело») https://delonablago.ru/	-/ +/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	Бухгалтерская отчетность не размещена. Размещены отчеты в Минюст (за 2017-2018 годы) и годовые отчеты	<i>Высокий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена в годовых отчетах в полном объеме
25 Автономная некоммерческая организация «физкультурно-спортивный центр «Гонка героев» (АНО «Гонка героев») https://heroleague.ru/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
26 Автономная некоммерческая организация содействия развитию культуры, туризма и спорта «Городские проекты» (АНО «Городские проекты») http://городскиепроекты.рф/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
27 Автономная некоммерческая организация «Корпорация развития Енисейской Сибири» (АНО «КРЕС») https://ensib.ru/	-	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует

Продолжение таблицы 25

1	2	3	4	5	6	7	8
28 Автономная некоммерческая организация «Платформа национальной технологической инициативы» (АНО «Платформа НТИ») https://platform.nti.work/	-	+/ +/ +	+/ -/ +/ +	+/ -/ +/ +	-/ -/ -/ -	На сайте размещены годовые отчеты (по 2021 год). Бухгалтерская отчетность и аудиторские заключения приведены в составе годовых отчетов. Отчетность в Минюст размещена за один год	<i>Высокий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена в полном объеме (АНО размещает на сайте годовые отчеты довольно поздно – обычно в конце последующего года)
29 Автономная некоммерческая организация Центр поддержки экспорта, промышленности и инвестиционной деятельности «Моспром» (АНО «Моспром») https://prom.moscow/	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
30 Автономная некоммерческая организация высшего образования «Университет Иннополис» (АНО ВО «Университет Иннополис») https://media.innopolis.university/	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ +/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Приведен отчет о результатах самообследования за 2022 год	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
3 АССОЦИАЦИИ, СОЮЗЫ, В Т.Ч. НЕКОММЕРЧЕСКИЕ ПАРТНЕРСТВА							
31 Ассоциация выпускников Санкт-Петербургского государственного университета (АВ СПбГУ) https://alumnispbu.net/	-/ -/ +/ -	-/ +/ +/ -	+/ +/ +/ +	-/ +/ +/ -	-/ -/ -/ -	Бухгалтерская отчетность на сайте отсутствует. Размещены отчеты в Минюст (2019, 2020, 2021 годы) и годовые отчеты (по 2021 год). Аудиторские заключения приведены за 2016 и 2020 годы. В аудиторском заключении за 2020 год размещена бухгалтерская отчетность	<i>Средний уровень информационной открытости.</i> В годовых отчетах приведены нефинансовые и финансовые показатели. Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена не в полном объеме
32 Ассоциация грантодающих организаций «Форум доноров» (АГО «Форум доноров») https://www.donorsforum.ru	+/ +/ +	-/ +/ +	+/ +/ +	-/ -/ +	-/ -/ -	На сайте размещена бухгалтерская отчетность (за 2016, 2018, 2020 годы), отчетность в Минюст (по 2020 год), годовые отчеты (по 2021 год)	<i>Средний уровень информационной открытости.</i> В годовых отчетах приведены нефинансовые и финансовые показатели. Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена не в полном объеме
33 Ассоциация «Клуб бухгалтеров и аудиторов некоммерческих организаций» (Ассоциация «КБА НКО») https://bclub-ngo.ru/	-/ +/ +	-/ +/ +	-/ +/ +	-/ +/ +	-/ +/ -	Бухгалтерская отчетность на сайте отсутствует. Размещены отчеты в Минюст и годовые отчеты (по 2021 год)	<i>Высокий уровень информационной открытости.</i> В годовых отчетах приведены нефинансовые и финансовые показатели. Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена в полном объеме

Продолжение таблицы 25

1	2	3	4	5	6	7	8
34 Ассоциация «Юристы за гражданское общество» (Ассоциация ЮГО) https://lawcs.ru/	-/ +/ -	-/ -/ -	-/ +/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Бухгалтерская отчетность и годовые отчеты отсутствуют. Размещена отчетность в Минюст (за 2018 и 2020 годы)	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
35 Общенациональный союз некоммерческих организаций https://rosnko.ru/	-/ -/ -	-/ -/ +	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовой отчет доступен только за 2019 год	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
36 Союз медицинского сообщества «Национальная медицинская палата» (Союз «НМП») https://nacmedpalata.ru/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
37 Ассоциация «Некоммерческое партнерство объединение предпринимательских организаций «Опора» (Ассоциация «НП «ОПОРА») http://opora.ru/	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Размещены годовые отчеты	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах отсутствует.
38 Саморегулируемая организация аудиторов Ассоциация «Содружество» (СРО ААС) https://auditor-sro.org/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ +	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Размещено аудиторское заключение за 2022 год с бухгалтерской отчетностью. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
39 Ассоциация российских банков (АРБ) https://arb.ru/	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Размещены годовые отчеты	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах отсутствует
40 НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (НП «ИПБ России») https://www.ipbr.org/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
41 Некоммерческое партнерство «Ассоциация музыкальных театров» (Некоммерческое партнерство «АМТ») https://amuzteatr.ru/	-/ -/ -	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты размещены за 2019-2020 годы	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах отсутствует
42 Ассоциация дополнительного профессионального образования «Образовательный центр высоких медицинских технологий» (Ассоциация ДПО «ОЦВМТ») https://amtec-kazan.com/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
43 НП «Содействие развитию и использованию навигационных технологий» https://glonassunion.ru/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует

Продолжение таблицы 25

1	2	3	4	5	6	7	8
44 Некоммерческое партнерство «Национальный комитет по исследованию БРИКС» (НП «НКИ БРИКС») https://www.nkibrics.ru/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
45 Ассоциация некоммерческих организаций содействия профилактике наркомании и социально-опасного поведения граждан «Национальный антинаркотический союз» (Ассоциация «НАС») https://antinarco.com/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
4. ОБЩЕСТВЕННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ							
46 Межрегиональная благотворительная общественная организация «Центр развития некоммерческих организаций» (МБОО «Центр РНО») https://crno.ru/	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Размещены годовые отчеты (по 2021 год)	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах приведена кратко
47 Общероссийская общественная организация «Всероссийское общество охраны природы» («ВООП») http://voop-rf.ru/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
48 Общероссийская общественная организация «Зеленый патруль» (ООО «Зеленый патруль») https://зеленыйпатруль.рф/	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Размещены годовые отчеты (по 2021 год)	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах приведена кратко
49 Всероссийская общественная организация «Всероссийское общество охраны памятников истории и культуры» (ВОО «ВООПИИК») http://voopik.ru/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
50 Всероссийская общественная организация ветеранов «Боевое братство» (Всероссийская организация «Боевое братство») https://bbratstvo.com/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует

Продолжение таблицы 25

1	2	3	4	5	6	7	8
51 Общероссийская общественная организация «Общество по коллективному управлению смежными правами «Всероссийская организация интеллектуальной собственности» (Всероссийская организация интеллектуальной собственности, ВОИС) http://rosvois.ru/	+/ -/ +/ +	+/ -/ +/ +	+/ -/ +/ +	-/ -/ +/ +	-/ -/ +/ +	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Размещены аудиторские заключения, в которых приведена бухгалтерская отчетность по 2020 год, за 2021-2022 годы только бухгалтерский баланс. Размещены годовые отчеты	<i>Средний уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена не в полном объеме
52 Всероссийская общественная организация «Русское географическое общество» (ВОО «Русское географическое общество»)* https://www.rgo.ru/	-/ +/ +/ -	-/ +/ +/ -	-/ +/ +/ -	-/ +/ +/ -	-/ +/ +/ -	Бухгалтерская отчетность и аудиторские заключения отсутствуют. На сайте размещены обязательная отчетность в Минюст и годовые отчеты. На сайте библиотеки общества размещены годовые отчеты (168) за период 1848-1943 годы	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о расходовании целевых средств кратко приведена в отчетности Минюста. Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах отсутствует
53 Общероссийская общественная организация «Вольное экономическое общество России» (ООО «Вольное экономическое общество России») https://veorus.ru/	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Размещены годовые отчеты	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах отсутствует
54 Общероссийская общественная организация «Российский красный крест» (РКК) https://www.redcross.ru/	+/ -/ -/ -	+/ -/ -/ -	+/ -/ -/ -	+/ +/ +/ -	+/ +/ +/ +	На сайте размещены отчеты о целевом использовании средств. Отчетность в Минюст приведена за 2021-2022 годы. Аудиторское заключение приведено за 2022 год. Годовые отчеты приведены по программам за 2021 и 2022 годы	<i>Средний уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена не в полном объеме
55 Общероссийская общественно-гос. просветительская организация «Российское общество «Знание» (Российское общество «Знание»)* https://www.znanierussia.ru/	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
56 Общероссийская общественная организаций «Российский музыкальный союз» (Российский музыкальный союз)* https://rmu.org.ru/	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	-/ -/ -/ -	Обязательная отчетность и аудиторские заключения на сайте не размещены. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует

Продолжение таблицы 25

1	2	3	4	5	6	7	8
57 Региональная общественная организация поддержки социальной деятельности русской православной церкви «Милосердие» (РОО «Милосердие») https://miloserdie.help/ru	-/ +/ +	-/ +/ +	-/ +/ +	-/ +/ +	-/ +/ -	Бухгалтерская отчетность на сайте не размещена. Приведена отчетность в Минюст. Размещены годовые отчеты	<i>Высокий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств приведена в полном объеме
58 Общероссийская общественная организация «Российское общество историков-архивистов» (РОИА) http://portal.rusarchives.ru/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
59 Региональная общественная организация содействия социальной реабилитации лиц с ограниченными возможностями «Яблочко» (РОО «Яблочко») https://rooyablochko.ucoz.ru/	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	-/ -/ -	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Годовые отчеты отсутствуют	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств отсутствует
60 Общероссийская общественная организация «Деловая Россия» (Общественная организация «Деловая Россия») https://deloros.ru/	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	-/ -/ +	Обязательная отчетность на сайте не размещена. Размещены годовые отчеты	<i>Низкий уровень информационной открытости.</i> Информация о поступлении и расходовании целевых средств в годовых отчетах отсутствует

Источник: составлено автором на основании исследования состояния сайтов негосударственных НКО

*Негосударственные НКО, подлежащие обязательному аудиту

Таблица 26 – Сводные данные по уровням информационной открытости деятельности негосударственных НКО

Уровень информационной открытости НКО	Количество НКО				
	Фонды	АНО	Ассоциации, союзы, в т.ч. некоммерческие партнерства	Общественные организации	Итого
Высокий	4	2	1	1	8
Средний	3	2	2	2	9
Низкий	8	11	12	12	43

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Оценка состава целевых средств негосударственных некоммерческих организаций

(по данным отчетов о целевом использовании средств)

Таблица 27 – Состав средств, поступивших и израсходованных на целевые мероприятия у российских НКО в 2022 году

Наименование НКО	Поступило средств, млн руб.	Поступило средств, %					Использовано средств, млн руб.	Средства, израсходованные на целевые мероприятия, %			
		Членские взносы (в т.ч. вступит.)	Целевые взносы**	Добровольные имущ. взносы и пожертвования	Прибыль	Прочие		Всего от использованных средств	социальная и благотв. помощь	проведение конференций	иные мероприятия
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1 ФОНДЫ											
1 Благотворительный фонд Сбербанка «Вклад в будущее»	1 014,6	–	–	100,0	–	–	826,1	96,1	67,6	10,0	18,5
2 БФ «ВТБ–Страна»	2 840,3	–	–	97,9	2,1	–	1 288,9	96,7	96,7	–	–
3 Фонд «Подари жизнь»	2 022,9	–	–	91,6	8,4	–	1 454,1	92,0	86,2	0,2	5,6
4 Благотворительный фонд «Русфонд»*	1 357,4	–	–	100,0	–	–	1 379,2	84,8	–	–	–
5 Благотворительный фонд спасения тяжелобольных детей «Линия жизни»	424,2	–	90,5	–	9,5	–	459,7	88,1	84,7	–	3,4
6 БФ «Нужна помощь» (иностран. агент)	403,4	–	–	96,6	3,4	–	440,5	94,4	73,1	–	21,3
7 Фонд помощи «Обнаженные сердца»	159,2	–	8,9	88,9	–	2,1	200,5	75,2	40,1	1,9	33,2
8 Фонд «Базис»	546,3	–	–	98,7	1,3	–	506,8	93,8	50,8	–	43,0
9 Фонд развития Московского ун-та	2 790,4	–	0,4	–	–	99,6	10,1	82,2	–	–	82,2
10 Фонд «Общественное мнение»	470,4	–	63,8	31,9	4,2	0,1	494,5	97,7	97,7	–	–
11 Фонд «Русский мир»	3 858,9	–	98,9	–	0,7	0,4	3 788,4	95,5	93,9	1,6	–
12 ФОРГО	380,0	–	100,0	–	–	–	385,5	71,6	–	–	71,6
13 Фонд им. В. И. Вернадского	82,7	49,9	36,3	12,0	–	1,8	85,0	82,7	–	46,1	36,6
14 Фонд Апостола Андрея Первозв.	118,2	–	–	95,9	4,1	–	81,9	65,9	1,5	1,3	63,1
15 «Русский фонд мира»	407,7	–	–	100,0	–	–	435,8	92,8	91,3	–	1,5

Продолжение таблицы 27

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2 АВТОНОМНЫЕ НЕКОММЕРЧЕСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ (АНО)											
16 АНО «Развитие человек. капитала»	1 456,2	–	98,9	–	1,1	–	1 974,1	22,0	–	–	22,0
17 Центр «Благосфера»*	61,9	–	89,8	–	10,2	–	58,2	28,2	–	–	–
18 АНО ВО университет «Мир»*	12,6	–	–	3,2	–	96,8	12,7	–	–	–	–
19 АНО «ФК «Кубань холдинг»*	68,4	–	98,0	–	2,0	–	67,0	92,5	–	–	–
20 АНО «Диалог регионы»	6 535,6	–	99,2	0,6	0,2	–	6 783,8	72,0	–	1,7	70,3
21 АНО «Национальные приоритеты»	10 976,7	–	100,0	–	–	–	11 154,1	92,3	–	–	92,3
22 АНО «Центр «Третий возраст»*	69,4	–	0,7	–	2,5	96,8	68,9	91,6	–	–	–
23 Университет 2035	4 014,0	–	98,8	–	1,2	–	4 031,3	90,8	–	64,6	26,2
24 АНО НПСПО «Благое дело»*	39,2	–	22,2	–	9,2	68,6	31,0	19,0	–	–	–
25 АНО «Гонка героев»	249,4	–	12,5	162,4	-74,9	–	259,9	16,0	–	–	16,0
26 АНО «Городские проекты»	43,7	–	100,0	–	–	–	42,6	100,0	–	–	100,0
27 АНО «КРЕС»	627,6	–	84,2	15,7	0,1	–	593,3	74,9	0,6	30,6	43,7
28 АНО «Платформа НТИ»	1 907,7	–	98,9	–	1,1	–	866,5	69,8	–	–	69,8
29 АНО «Моспром»	1 766,7	–	96,1	3,9	–	–	1 965,9	61,5	–	61,5	–
30 АНО ВО «Университет Иннополис»	5 223,0	–	93,6	6,4	–	–	–	86,4	–	–	86,4
3 АССОЦИАЦИИ, СОЮЗЫ, В Т.Ч. НЕКОММЕРЧЕСКИЕ ПАРТНЕРСТВА											
31 АВ СПбГУ*	11,6	–	98,3	–	1,7	–	16,4	54,3	–	–	–
32 АГО «Форум доноров»	29,7	20,9	66,3	1,0	11,8	–	27,5	92,0	–	6,2	85,8
33 Ассоциация «КБА НКО»*	3,4	–	100,0	–	–	–	3,7	91,9	–	–	–
34 Ассоциация ЮГО*	17,1	–	100,0	–	–	–	25,3	51	–	–	–
35 Общенациональный союз НКО*	10,2	–	66,7	–	33,3	–	8,3	48,2	–	–	–
36 Союз «НМП»*	23,6	–	32,2	–	–	67,8	17,1	–	–	–	–
37 Ассоциация «НП «ОПОРА»	19,4	28,3	58,8	12,9	–	–	19,3	9,8	–	6,2	3,6
38 СРО ААС	212,2	75,6	20,7	–	3,7	–	205,3	7,9	–	1,1	6,8
39 Ассоциация российских банков	103,1	30,9	–	–	69,1	–	95,5	3,5	–	3,5	–
40 НП «ИПБ России»	73,6	82,9	0,7	–	16,4	–	66,0	21,2	–	1,5	19,7
41 НП «АМТ»*	89,0	–	99,4	–	–	0,6	103,9	96,6	–	–	–
42 Ассоциация ДПО «ОЦВМТ»	91,0	–	0,5	75,4	16,7	7,4	76,3	79,9	–	78,8	1,2

Продолжение таблицы 27

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
42 НП «Содействие развитию и использованию навигационных технологий»	25,4	63,0	–	–	–	37,0	27,6	–	–	–	–
43 НП «НКИ БРИКС»	10,3	–	–	71,8	–	28,2	9,9	48,5	–	48,5	–
45 Ассоциация «НАС»	6,5	–	36,9	63,1	–	–	6,1	100,0	68,9	–	31,1
4 ОБЩЕСТВЕННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ											
46 МБОО «Центр РНО»	10,7	–	100,0	–	–	–	16,7	92,2	3,6	8,4	80,2
47 «ВООП»***	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
48 ООО «Зеленый патруль»*	32,7	–	–	–	100,0	–	69,0	56,7	–	–	–
49 ВОО «ВООПИИК»*	70,6	–	100,0	–	–	–	78,9	99,6	–	–	–
50 Всерос. организ. «Боевое братство»	1 493,5	–	8,8	86,5	3,4	1,3	1 048,6	20,6	3,4	–	17,2
51 Всероссийская организация интеллектуальной собственности	390,5	–	99,7	–	–	0,3	348,4	10,9	–	–	10,9
52 ВОО «Русское географич. общество»	1 016,4	0,1	1,8	78,0	20,1	–	607,5	55,7	21,9	0,5	33,3
53 ООО «Вольное экономическое общество России»	42,4	1,2	–	80,0	18,8	–	42,4	60,4	–	59,0	1,4
54 ООО «Российский красный крест»	1404,8	–	34,1	62,8	0,7	2,4	1 284,5	98,3	92,8	4,7	0,8
55 Российское общество «Знание»	4 202,8	–	97,5	2,0	0,5	–	4 224,3	73,1	–	73,1	–
56 Российский музыкальный союз	218,9	–	10,2	89,0	–	0,8	172,6	50,6	40,5	–	10,1
57 РОО «Милосердие»*	432,1	–	96,8	–	–	3,2	482,3	96,8	–	–	–
58 РОИА	20,0	–	100,0	–	–	–	19,4	100,0	–	100,0	–
59 РОО «Яблочко»	49,0	–	97,6	2,0	–	0,4	45,0	62	–	–	62,0
60 Общественная организация «Деловая Россия»*	241,5	–	95,6	–	4,4	–	182,6	4,8	–	–	–

Источник: составлено автором по материалам отчетов о целевом использовании средств, размещенных в общем доступе на ГИР БО.

*Отчетность составлена по упрощенной форме.

**Данные по строке «Взносы и иные целевые поступления», составленной по упрощенной форме отчетности в таблице приведены в столбце «Целевые взносы»

***Отчет о целевом использовании средств «ВООП» (позиция 47) за 2022 год не содержит числовых данных

**Опыт стандартизации учета и отчетности
некоммерческих организаций по US GAAP**

В таблице 28 приведены стандарты (SFAS) и обновления стандартов (ASU) для негосударственных НКО.

Таблица 28 – Стандарты US GAAP для негосударственных НКО

Номер, наименование, год принятия стандарта (SFAS), обновления стандарта (ASU)	Перевод автора	Содержание стандарта, обновления стандарта
1	2	3
SFAS 93 “Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations”, 1987 [230]	Признание амортизации неприбыльными организациями	Установлен порядок признания стоимости использования долгосрочных материальных активов (амортизации)
SFAS 116 “Accounting for Contributions Received and Contributions Made”, 1993 [226]	Бухгалтерский учет полученных и сделанных контрибуций	Установлены ограничения доноров по использованию чистых активов НКО. Активы разделены на три вида: постоянно, временно ограниченные и неограниченные
SFAS 117 “Financial Statements of Not-for-Profit Organizations”, 1993 [227]	Финансовые отчеты неприбыльных организаций	Установлен состав отчетов (отчет о финансовом положении, отчет о мероприятиях, отчет о движении денежных средств). Установлен порядок отражения в отчетах ограничений доноров по расходованию средств НКО
SFAS 124 “Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit Organizations”, 1995 [228]	Бухгалтерский учет некоторых инвестиций, поддерживающих неприбыльные организации	Установлен порядок раскрытия информации о доходности инвестиций в НКО
SFAS 136 “Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others”, 1999 [229]	Передача активов неприбыльной организации или благотворительному трасту, которые собирают или держат на хранении вклады для других организаций	Установлен порядок передачи активов от доноров, которые НКО затем может передать организации-бенефициару

1	2	3
ASU 2016-14 – “Not-For-Profit Entities (Topic 958): Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities”, 2016 [176]	Представление финансовых отчетов неприбыльных организаций	Три вида активов в отчетах заменены на два: чистые активы с ограничениями доноров и чистые активы без ограничений доноров. Введено требование к представлению расходов по функциям затрат и по характеру затрат
ASU 2016-18 – “Statement of Cash Flows (Topic 230): Restricted Cash”, 2016 [177]	Денежные средства с ограничением использования	Установлен порядок отражения денежных средств с ограничением использования в отчете о движении денежных средств
ASU 2018-08 – “Not-For-Profit Entities (Topic 958): Clarifying the Scope and Accounting Guidance for Contributions Received and Made”, 2018 [178]	Уточнение объема и указания по учету полученных и сделанных контрибуций	Установлен порядок оценки подарков, грантов или контрактов как контрибуций, либо как взаимных (обменных) транзакций
ASU 2020-07 – “Not-For-Profit Entities (Topic 958): Presentation and Disclosures by Not-for-Profit Entities for Contributed Nonfinancial Assets”, 2020 [179]	Представление и раскрытие неприбыльными организациями информации о полученных нефинансовых активах	Установлен порядок представления и раскрытия информации о полученных нефинансовых активах по справедливой стоимости

Источник: составлено автором по данным сайта FASB – Accounting Standards Codification [173].

В стандарте SFAS 93 (1987) приведены способы оценки и учета стоимости использования долгосрочных материальных активов (амортизации). НКО должны начислять амортизацию основных средств, поскольку это объекты, приносящие экономические выгоды. Показано, что отказ от учета амортизации приводит в конечном итоге к неполному отражению всех затрат.

В стандарте SFAS 116 (1993) описывается порядок учета средств, которые НКО получают или передают в виде вкладов. Полученные организацией вклады считаются доходами и оцениваются по рыночной стоимости. Выплаченные вклады считаются расходами и оцениваются по справедливой стоимости. Полученные вклады подразделяются на ограниченные, временно ограниченные и

неограниченные к использованию, По вкладам выполняется признание истечения наложенных донором ограничений в тот период, когда они истекают.

В стандарте SFAS 117 (1993) определен состав отчетности для негосударственных НКО, который включает:

- отчет о финансовом положении, который отражает информацию о состоянии активов, обязательств и чистых активов организации. Стоимость чистых активов определялась как разница между стоимостью всех активов НКО и величиной всех обязательств, подлежащих исполнению за счет указанных активов;

- отчет о мероприятиях, который отражает доходы, расходы, прибыли и убытки, а также чистые активы НКО. Такой вид отчета применяется только в финансовой деятельности НКО;

- отчет о движении денежных средств, который отражает денежные потоки по операционной инвестиционной и финансовой деятельности. НКО может использовать прямой или косвенный метод для представления информации о своих денежных потоках;

- дополнительные примечания (пояснительную записку).

Кроме того, отчеты должны содержать данные о чистых активах в зависимости от наличия или отсутствия наложенных донором ограничений.

В стандарте SFAS 124 (1995) установлено требование раскрытия информации об инвестициях, принадлежащих НКО, и о доходности этих инвестиций. Инвестиции в ценные бумаги должны отражаться по справедливой стоимости. Дополнительно должна быть раскрыта информация об инвестиционном доходе (убытках).

В стандарте SFAS 136 (1999) рассмотрен порядок учета операций, в которых донор передает вклад в виде различных активов в НКО, которая принимает активы и соглашается использовать их для передачи бенефициару (получателю вкладов), который указан донором.

В период 2016-2020 гг. в стандарты были внесены изменения отдельными документами (ASU).

Стандартом ASU 2016-14 (2016) введены поправки в SFAS 117:

- три вида активов заменены двумя: чистые активы с ограничениями доноров и чистые активы без ограничений доноров;
- введено требование к расширенному представлению чистых активов, освобожденных от ограничений;
- введено требование к представлению расходов по функциям затрат и по характеру затрат.

В стандарте ASU 2016-18 (2016) установлен порядок представления ограниченных денежных средств в отчете о движении денежных средств [177].

В стандарте ASU 2018-08 (2018) установлен порядок оценки подарков, грантов или контрактов как контрибуций (взносов), или как взаимных (обменных) транзакций.

Стандарт ASU 2020-07 (2020) включает новые требования к представлению и раскрытию информации НКО по полученным нефинансовым активам (подаркам) в натуральной форме (продовольствие, одежда, лекарства, оборудование, здания). Стандарт требует от НКО: во-первых, детально раскрывать информацию об использовании полученных нефинансовых активов в своей деятельности, во-вторых, осуществлять оценку активов по справедливой стоимости.

Макеты финансовых отчетов, оформленные по стандарту ASU 2016-14, приведены в таблицах 29, 30, 31.

Таблица 29 – Отчет о финансовом положении НКО по ASU 2016-14 [176]

Наименование показателя	2022	2021
АКТИВЫ		
ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ		
Денежные средства и их эквиваленты	vvv	vvv
Дебиторская задолженность и проценты к получению	vvv	vvv
Запасы и расходы будущих периодов	vvv	vvv
Контрибуции (взносы) к получению	vvv	vvv
Краткосрочные вложения	vvv	vvv
Долгосрочные вложения, предназначенные для текущего использования	vvv	vvv
Общие оборотные активы	v, vvv	v, vvv
НЕТЕКУЩИЕ АКТИВЫ		
Контрибуции (взносы) к получению	vvv	vvv
Активы, ограниченные вложениями в землю, здания и оборудование	vvv	vvv
Земля, здания и оборудование	vvv	vvv
Долгосрочные инвестиции, за вычетом ассигнованных сумм	vvv	vvv
Общие внеоборотные активы	v, vvv	v, vvv
ОБЩИЕ АКТИВЫ	vv, vvv	vv, vvv
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И ЧИСТЫЕ АКТИВЫ		
ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Кредиторская задолженность	vvv	vvv
Возвратный аванс	vvv	vvv
Выплачиваемые гранты	vvv	vvv
Векселя к оплате	vvv	vvv
Аннуитетные трастовые обязательства	vvv	vvv
Итого краткосрочные обязательства	v, vvv	v, vvv
НЕТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Возвратный аванс	vvv	vvv
Выплачиваемые гранты	vvv	vvv
Векселя к оплате	vvv	vvv
Аннуитетные обязательства	vvv	vvv
Долгосрочная задолженность	vvv	vvv
Общие нетекущие обязательства	y, vvv	v, vvv
Общие обязательства	vv, vvv	vv, vvv
ЧИСТЫЕ АКТИВЫ		
Без ограничений доноров	vvv	vvv
С ограничениями доноров	vvv	vvv
Общие чистые активы	v, vvv	v, vvv
ОБЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И ЧИСТЫЕ АКТИВЫ	vv, vvv	vv, vvv

Таблица 30 – Отчет о деятельности в многоколоночном виде с распределением расходов по функциям затрат по ASU 2016-14 [176]

Наименование показателя	Без ограничений доноров	С ограничениями доноров	Итого
ДОХОДЫ, ПРИБЫЛЬ И ПРОЧАЯ ПОДДЕРЖКА			
Контрибуции (взносы)	vvv	vvv	v, vvv
Сборы	vvv	-	vvv
Инвестиционный доход, нетто	vvv	vvv	v, vvv
Поступления от продажи оборудования	vvv	-	vvv
Прочие	vvv	-	-
Чистые активы, освобожденные от ограничений			
Удовлетворение программных ограничений	vvv	(vvv)	
Удовлетворение ограничений на приобретение оборудования	vvv	(vvv)	
Истечение временных ограничений	vvv	(vvv)	
Ассигнования из донорского фонда и последующее удовлетворение любых донорских ограничений	vvv	(vvv)	
Общие чистые активы, освобожденные от ограничений	v, vvv	(v, vvv)	-
Общая сумма доходов, прибыли и других видов поддержки	v, vvv	v, vvv	vv, vvv
РАСХОДЫ И УБЫТКИ			
Программа А	vvv	-	vvv
Программа В	vvv	-	vvv
Программа С	vvv	-	vvv
Управленческие и общие расходы	vvv	-	vvv
Фандрайзинг	vvv	-	vvv
Общие расходы	v, vvv	-	v, vvv
Потери при пожаре в здании	vvv	-	vvv
Актуарный убыток по аннуитетным трастовым обязательствам	-	vvv	vvv
Общие расходы и убытки	v, vvv	vv	v, vvv
ИЗМЕНЕНИЕ В ЧИСТЫХ АКТИВАХ	v, vvv	v, vvv	vv, vvv
ЧИСТЫЕ АКТИВЫ НА НАЧАЛО ГОДА	vv, vvv	vv, vvv	vvv, vvv
ЧИСТЫЕ АКТИВЫ НА КОНЕЦ ГОДА	vvv, vvv	vvv, vvv	vvv, vvv

Таблица 31 – Отчет о расходах по функциям затрат и по характеру затрат по ASU 2016-14 [176]

Наименование показателя	Программная деятельность				Вспомогательная деятельность			Итого расходы
	Программа А	Программа В	Программа С	Итого по программам	Управление и общие	Фандрайзинг	Итого по вспомогательной деятельности	
Заработная плата и вознаграждения	vv	vv	vv	vvv	vv	vv	vvv	v,vvv
Гранты другим организациям	vv	vv	vv	vvv	vv	vv	vvv	v,vvv
Командировки	vv	vv	vv	vvv	vv	vv	vvv	v,vvv
Оказание услуг	vv	vv	vv	vvv	vv	vv	vvv	v,vvv
Офис и размещение	vv	vv	vv	vvv	vv	vv	vvv	v,vvv
Амортизация	vv	vv	vv	vvv	vv	vv	vvv	v,vvv
Проценты	vv	vv	vv	vvv	vv	vv	vvv	v,vvv
Общие расходы	vvv	vvv	vvv	v,vvv	vvv	vvv	v,vvv	vv,vvv

Далее рассмотрим формирование финансовой отчетности на примере обследования информации с сайта благотворительной организации «Накормим Америку» (Feeding America)³⁵.

«Накормим Америку» – благотворительная организация по оказанию помощи голодающим (hunger-relief charity), основанная в США в 1979 году. Организация включает около двухсот продовольственных банков-членов и дочерних региональных организаций и обсуживает все пятьдесят штатов. Каждый продовольственный банк-член в свою очередь также является независимой некоммерческой организацией, которая заключает договор членства с организацией «Накормим Америку».

³⁵ Feeding America // [Электронный ресурс]. URL: <https://www.feedingamerica.org/> (accessed: 28.10.2023).

«Накормим Америку» является неприбыльной организацией (nonprofit entity), действующей в соответствии с положениями раздела 501(c)(3) Налогового кодекса США (Кодекс), и имеющей право на освобождение от федерального подоходного налога в соответствии с разделом 501(a) Кодекса.

На сайте организации «Накормим Америку» размещены публичные годовые отчеты, аудиторские заключения, в составе которых приведена финансовая отчетность и основные положения учетной политики, а также размещены налоговые декларации по форме 990 «Поступления организации, освобожденной от подоходного налога» («Return of Organization Exempt From Income Tax»).

Налоговые декларации обязаны сдавать все НКО, занимающиеся сбором средств, независимо от их объема. Форма декларации «Накормим Америку» раскрывает следующую информацию (91 страница):

- миссию и виды деятельности, количество сотрудников и волонтеров, информацию о заработной плате и выплатах членам организации;
- информацию по выплатам заработной платы и прочих компенсаций директорам и попечителям (если компенсации не выплачивались, указывается ноль), а также данные о размерах выплат для пяти наиболее высокооплачиваемых сотрудников, если их размер превышает 100 тыс. долл.;
- виды внешних и внутренних поступлений, такие как взносы и гранты, в том числе от государственных органов, поступления от выполнения программных услуг, доходы от инвестиций, прочие поступления;
- информацию о предоставленных грантах организацией и похожих выплатах, в том числе отдельно по каждому получателю гранта с указанием получателя (физическое лицо или организация), суммы и цели выплат;
- специализированные формы отчетов: отчет о доходах (Statement of Revenue), раскрывающий данные о видах и суммах поступлений, в том числе подлежащих и освобожденных от налогообложения (1); отчет о функциональных расходах

(Statement of Functional Expenses) (2), раскрывающий информацию о видах расходов в составе программных расходов, расходов на управление, расходов на фандрайзинг (3). При этом перечень требуемых к раскрытию расходов более широк, чем в финансовой отчетности. Форма бухгалтерского баланса (Balance Sheet) (4) также входит в состав декларации;

– информацию о суммах общественной поддержки (выделяется в отдельный подраздел): полученных грантах, взносах, дарениях, прочих видах поступлений за последние пять лет, а также доле общественной поддержки в общем объеме полученных средств;

– информацию о деятельности по сбору средств (фандрайзингу), где раскрываются виды операций, с помощью которых осуществляется сбор средств и организации, предоставившие услуги по сбору средств.

Информация, представленная в налоговой декларации, довольно подробно отражает источники и виды финансирования, а также направления их использования. Это требует детального отражения операций в бухгалтерском учете. Поэтому далее обратим внимание на учетную политику и формы финансовой отчетности, представленные организацией «Накормим Америку» (таблицы 32, 33, 34), которые заполнены по методу начисления в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (US GAAP).

В учетной политике НКО приводит развернутую информацию по организации бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности в соответствии с действующими стандартами (SFAS) и изменениями к ним (ASU), рассмотренные выше. Подготовка финансовой отчетности в соответствии с US GAAP требует, чтобы руководство делало оценки и допущения, которые влияют на отраженные в отчетности суммы активов и обязательств, а также раскрытие условных активов и обязательств на дату составления финансовой отчетности, а также на заявленные суммы доходов и расходов в течение отчетного периода.

Особенностью составления отчета о финансовом положении является отражение поступлений (взносов) в активной и пассивной части, а также отражение донорских ограничений в чистых активах (таблица 32).

Таблица 32 – Отчет о финансовом положении за 2022 год, тыс. долл.

Наименование показателя	Перевод	2022
1	2	3
Assets	Активы	
Current assets:	Оборотные активы:	
Cash	Денежные средства	484 580
Short-term investments	Краткосрочные инвестиции	3 679
Contributions receivable net	Взносы к получению (дебиторская задолженность по взносам), нетто	27 756
Accounts receivable net	Дебиторская задолженность, нетто	14 280
Other assets	Прочие активы	3 039
Total current assets	Итого оборотные активы	533 334
Long-term investments	Долгосрочные инвестиции	6 381
Contributions receivable net	Взносы к получению (дебиторская задолженность по взносам), нетто	26 848
Other assets	Прочие активы	93
Property and equipment net	Основные средства, нетто	23 167
Total assets	Всего активы	644 823
Liabilities and Net Assets	Обязательства и чистые активы	
Current liabilities:	Текущие обязательства:	
Accounts payable and accrued expenses	Кредиторская задолженность и начисленные расходы	48 735
Contributions received in advance	Взносы, полученные авансом	6 583
Other obligations	Прочие обязательства	196
Current portion of leases payable	Текущая часть арендной задолженности к оплате	769
Total current liabilities	Итого текущие обязательства	56 283
Leases payable less current portion	Задолженность по аренде за вычетом текущей части	8 651
Other obligations	Прочие обязательства	1 528
Total liabilities	Всего обязательства	66 462

Продолжение таблицы 32

1	2	3
Net assets:	Чистые активы:	
Without donor restrictions:	Без донорских ограничений:	
- Undesignated	- необозначенные	259 063
- Board designated:	- назначенные Советом:	
- Operating reserves	- операционные резервы	55 517
- Food Security Strategic Priorities Fund	- Фонд стратегических приоритетов продовольственной безопасности	69 826
- Food Security Equity Impact Fund	- Фонд справедливости в области продовольственной безопасности	10 256
With donor restriction	С ограничением доноров	183 699
Total net assets	Итого чистые активы	578 361
Total liabilities and net assets	Итого обязательства и чистые активы	644 823

В активе отдельно показаны взносы в виде краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности. Это те средства, по которым у «Накормим Америку» имеются безусловные обещания от доноров по их перечислению в ближайшие несколько лет. Такие взносы учитываются по приведенной стоимости ожидаемых денежных потоков с использованием ставки дисконтирования, скорректированной с учетом риска. В составе обязательств в отчете отражаются взносы, полученные авансом. Это денежные средства, уже полученные «Накормим Америку» от корпоративных и иных доноров, но по которым еще не определены условия их использования. Такие средства не расходуются и отражаются в отчете о финансовом положении как обязательства. Как только условия использования взносов будут объявлены донором, НКО признает их в качестве доходов и расходует в соответствии с условиями доноров.

Чистые активы классифицированы на активы без ограничений доноров и с ограничениями. Активы без ограничений доступны для осуществления операционной деятельности организации.

Часть из них направляется на поддержание трех фондов. Один из них является резервным и создан для поддержания операционной деятельности организации в

долгосрочном периоде; второй фонд предназначен для достижения ключевых стратегических приоритетов деятельности в области продовольственной безопасности; третий создан для привлечения средств в программы развития продовольственной безопасности цветных сообществ.

Чистые активы с ограничениями доноров представлены средствами, в отношении которых наложены донорские ограничения по цели их использования либо времени. Они также содержат суммы, которые по запросу донора должны оставаться неизменными, а инвестиционный доход от них не должен направляться на определенные благотворительные цели или общие операции.

В качестве основной особенности составления отчета о деятельности можно отметить, что средства группируются в зависимости их отнесения к операционной деятельности (поступления и расходы) либо неоперационной деятельности (только поступления) (таблица 33).

Таблица 33 – Отчет о деятельности за 2022 год, тыс. долл.

Наименование показателя	Перевод	Без ограничений доноров	С ограничениями доноров	Всего
1	2	3	4	5
Operating activities:	Операционная деятельность:			
Public support and revenue:	Общественная поддержка и доходы:			
- Public support:	- Общественная поддержка:			
Individual contributions	Индивидуальные взносы	160 298	50 862	211 160
Corporate contributions	Корпоративные взносы	66 008	57 965	123 973
Foundations	Фонды	1 740	1 227	2 967
Corporate promotions	Корпоративное продвижение	34 903	27 220	62 123
Total fundraising	Сбор средств (фандрайзинг), всего	262 949	137 274	400 223
Donated goods and services	Пожертвованные товары и услуги	3 923 440	-	3 923 440
Total public support	Общественная поддержка, всего	4 186 389	137 274	4 323 663

Продолжение таблицы 33

1	2	3	4	5
- Revenue:	- Доходы:			
Food procurement revenue	Доходы от закупки продуктов питания	147 074	–	147 074
Member fees	Членские взносы	5 285	–	5 285
Conference fees	Сборы за участие в конференции	391	–	391
Other revenue	Прочие доходы	3 274	–	3 274
Investment income	Доход от инвестиций	–	3	3
Net assets released from restrictions	Чистые активы, освобожденные от ограничений	135 613	(135 613)	–
Total public support and revenue	Общественная поддержка и доходы, всего	4 478 026	1 664	4 479 690
Expenses:	Расходы:			
- Program services:	- Программные услуги:			
Member services	Услуги для членов	120 570	–	120 570
Food procurement	Закупка продуктов питания	4 058 661	–	4 058 661
Public awareness and education	Общественная осведомленность	112 703	–	112 703
Policy and advocacy Programs	Политика и защита интересов Программы	15 950	–	15 950
Research and analysis	Исследования и анализ	48 488	–	48 488
Total program services	Всего программных услуг	12 669	–	12 669
- Supporting services:	- Вспомогательные услуги:	4 369 041	–	4 369 041
Management and general Fund development	Управление и общее развитие фонда	17 143	–	17 143
Total supporting services	Вспомогательные услуги, всего	64 885	–	64 885
Total expenses	Расходы, всего	82 028	–	82 028
Increase (decrease) in net assets before nonoperating activities	Увеличение (уменьшение) чистых активов до неоперационной деятельности	4 451 069	–	4 451 069
Nonoperating activities:	Неоперационная деятельность:			
Wills and bequests	Завещания и наследство	5 371	197	5 568
Individual contributions	Индивидуальные взносы	–	95	95
Investment (loss) return	Доход (убыток) от инвестиций	(8 411)	(384)	(8 795)
Other	Прочее	–	(12 205)	(12 205)
Total nonoperating activities	Неоперационная деятельность, всего	(3 040)	(12 297)	(15 337)
Increase (decrease) in net assets	Увеличение (уменьшение) чистых активов	23 917	(10 633)	13 284
Net assets – beginning of year	Чистые активы – начало года	370 745	194 332	565 077
Net assets – end of year	Чистые активы – конец года	394 662	183 699	578 361

В состав поступлений, относящихся к операционной деятельности, входят два подраздела: общественная поддержка и доходы. Общественная поддержка раскрывает информацию по индивидуальным взносам (т.е. взносами физических лиц), корпоративным взносам (т.е. юридических лиц), фондам, корпоративному продвижению, а также пожертвованным товарам и услугам. Взносы без ограничений доноров доступны для использования. Взносы с ограничениями – это полученные суммы, которые предназначены для будущих периодов или для конкретных целей. Ограничения прекращаются, когда заканчивается ограничение по времени или когда достигается цель, для которой поступления предназначались. Чистые активы с ограничениями становятся чистыми активами без ограничений по истечении срока действия ограничений и отражаются в отчете о деятельности как чистые активы, освобожденные от ограничений. Взносы, полученные с ограничениями, которые были реализованы в том же году, признаются в составе чистых активов без ограничений доноров. По строке «корпоративное продвижение» отражаются поступления, которые в отличие от «корпоративных взносов» имеют рекламную составляющую, т.е. донор и «Накормим Америку» получают выгоды в виде рекламы своей деятельности.

По строке «пожертвованные товары и услуги» организация отражает пожертвованные продукты питания по справедливой стоимости в составе общественной поддержки как поступления без ограничений доноров. Далее они отражаются как расходы сразу же после их передачи продовольственным банкам. Доходы от закупок продуктов питания представляют собой средства, выплачиваемые членами – продовольственными банками за те траты, которые «Накормим Америку» понесла при закупке продуктов, включая их транспортировку.

В расходной части приведена информация о расходовании средств на выполнение программной деятельности и вспомогательной деятельности. Программная деятельность включает услуги для участников – продовольственных

банков, расходы на закупку продуктов питания, на повышение общественной осведомленности, защиту интересов, различные программы и исследования. Вспомогательная деятельность заключается в расходах на управление и общее развитие.

Неоперационная деятельность организации включает поступления в виде строк «Завещания и наследство», «Индивидуальные взносы», «Доход (убыток) от инвестиций», по которым расходы не предусмотрены.

В конце отчета отражаются данные по увеличению или уменьшению чистых активов, а также суммы чистых активов на начало и конец года.

В отчете о функциональных расходах организация приводит информацию по распределению статей расходов по элементам программных и вспомогательных услуг (таблица 34). В отличие от макета отчета о расходах по функциям затрат и по характеру затрат (таблица 31), отчет отражает специфику деятельности «Накормим Америку». Функциональные расходы, приведенные в отчете о деятельности, раскрываются теперь по статьям затрат. Подробно раскрывается комплексная статья «Программные услуги», в которую входят услуги для членов – продовольственных банков, а также другие статьи, которые организация посчитала необходимым показать. Считаем важным отражение в отчете информации о структуре расходов (последняя строка), что помогает понять приоритетные программы НКО, осуществить их сравнительный анализ. Так мы видим, что основные усилия направлены на осуществление программы «Закупка продуктов питания» (91,18 % всех расходов), которая в свою очередь главным образом состоит из реализации пожертвованных продуктов питания (статья «Пожертвованные товары и услуги»).

Таким образом, информационная открытость деятельности, в том числе по поступлению и расходованию средств, у НКО «Накормим Америку» обеспечивается предоставлением налоговой декларации и форм финансовой отчетности в общем доступе на сайте.

Таблица 34 – Отчет о функциональных расходах за 2022 год, тыс. долл.

Наименование показателя	Перевод	Программные услуги								Вспомогательные услуги			Всего
		Услуги для членов			Общественная оведомленность	Политика и защита интересов	Программы	Исследования и анализ	Всего услуг по программам	Управление и общие	Развитие фонда	Всего вспомогательных услуг	
		Услуги для членов	Закупка продуктов питания	Всего услуг для членов									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Salaries	Зарботная плата	8 590	6 252	14 842	1 935	2 114	2 293	2 468	23 652	8 039	9 963	18 002	41 654
Benefits and taxes	Льготы и налоги	1 833	1 644	3 477	469	608	659	607	5 820	1 022	2 668	3 690	9 510
Total salaries and related expenses	Итого зарботная плата и сопутствующие расходы	10 423	7 896	18 319	2 404	2 722	2 952	3 075	29 472	9 061	12 631	21 692	51 164
Professional services and fees	Профессиональные услуги и сборы	5 551	1 161	6 712	1 651	4 995	2 215	2 985	18 558	2 849	14 085	16 934	35 492
Telecommunications	Телекоммуникации	47	40	87	8	10	14	15	134	38	56	94	228
Advertising	Реклама	-	-	-	-	-	1 688	-	1 688	-	13 101	13 101	14 789

Продолжение таблицы 34

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Postage and shipping	Почтовые расходы и доставка	9	25	34	1	1	2	2	40	8	10 268	10 276	10 316
Disaster purchases and transportation	Покупки и транспортировка в случае стихийных бедствий	18	1 260	1 278	-	-	-	-	1 278	-	-	-	1 278
Food sourcing and transportation	Обеспечение и транспортировка продуктов питания	4	149 382	149 386	-	-	-	-	149 386	-	1	1	149 387
Occupancy	Размещение	324	322	646	122	173	221	209	1 371	609	739	1 348	2 719
Insurance	Страхование	31	28	59	9	13	16	16	113	49	57	106	219
Equipment and maintenance	Оборудование и обслуживание	34	2	36	1	1	1	1	40	3	4	7	47
Printing and production	Печать и изготовление	149	3	152	1 850	1	14	1	2 018	13	9 712	9 725	11 743
Travel and business meetings	Путешествия и деловые встречи	575	163	738	21	56	142	36	993	203	114	317	1 310
Software expense	Расходы на программное обеспечение	423	701	1 124	68	98	128	270	1 688	667	1 286	1 953	3 641
Member grants	Гранты членам	100 596	86 213	186 809	-	7 373	40 433	4 762	239 377	-	-	-	239 377

Продолжение таблицы 34

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Other	Прочие	142	(119)	23	38	110	106	44	321	290	213	503	824
Depreciation	Амортизация	1 361	825	2 186	79	106	142	859	3 372	592	1 131	1 723	5 095
Total expenses before donated goods and services	Общая сумма расходов до пожертвования товаров и услуг	119 687	247 902	367 589	6 252	15 659	48 074	12 275	449 849	14 382	63 398	77 780	527 629
Donated goods and services	Пожертвованные товары и услуги	883	3 810 759	3 811 642	106 451	291	414	394	3 919 192	2 761	1 487	4 248	3 923 440
Total	Всего	120 570	4 058 661	4 179 231	112 703	15 950	48 488	12 669	4 369 041	17 143	64 885	82 028	4 451 069
Percent of total expenses	Процент от общих расходов	2,71 %	91,18 %	93,89 %	2,53 %	0,36 %	1,09 %	0,28 %	98,15 %	0,39 %	1,46 %	1,85 %	100 %

**Проект федерального стандарта бухгалтерского учета
«Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций»**

Общие положения

1. Настоящий Стандарт устанавливает состав, содержание и методические основы формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности негосударственных некоммерческих организаций.

2. Негосударственные некоммерческие организации (далее по тексту – некоммерческие организации) – это частные юридические лица, не финансируемые и не контролируемые органами государственного управления, основной целью деятельности которых является достижение общественной пользы через производство общественно полезных товаров, работ и услуг при условии отсутствия у учредителей и членов возможности личного обогащения.

Общественная польза – это обобщенное мнение общественности о том, что ценного и полезного создает организация для общества. Показатели общественной пользы устанавливаются организацией самостоятельно.

3. К пользователям информации, приводимой в бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций, относятся органы государственной власти и местного самоуправления, руководители и члены организации, контролеры и аудиторы, поставщики ресурсов и получатели благ, общественность, иные заинтересованные лица.

4. Некоммерческие организации, как и коммерческие организации, руководствуются едиными целями и требованиями к составлению бухгалтерской отчетности, установленными федеральными стандартами бухгалтерского учета и отчетности.

5. Некоммерческие организации руководствуются также общественно полезными целями, заложенными в уставе, и показывают результаты реализации этих целей в бухгалтерской отчетности.

6. Индивидуальные цели составления (использования) бухгалтерской отчетности некоммерческая организация определяет, исходя из полезности информации для лиц, заинтересованных в ее деятельности:

- при осуществлении функций государственного, муниципального, аудиторского контроля над деятельностью организации;
- при оценке финансового состояния и финансовых результатов, финансовой устойчивости, платежеспособности и ликвидности;
- при принятии решений о предоставлении ресурсов поставщиками ресурсов;
- при анализе (оценке) показателей эффективности поступления и расходования целевых средств;
- при оценке предоставленных благ и оценке общественной пользы от деятельности НКО.

7. Основные термины и понятия, используемые в настоящем Стандарте:

- уставная деятельность – деятельность некоммерческой организации, заложенная в уставе и связанная с достижением общественно полезных целей, ради которых она создана;
- сопутствующая деятельность – деятельность некоммерческой организации, обеспечивающая ее функционирование и не зависящая от основной, уставной;
- поставщики ресурсов – юридические и физические лица, предоставляющие ресурсы некоммерческой организации на добровольной основе;
- получатели благ – юридические и физические лица, получающие блага от некоммерческой организации в материальном и нематериальном виде;
- поступление средств – поступление средств от внешних и внутренних источников финансирования для обеспечения деятельности некоммерческой организации;

– расходование средств – расходование средств, поступающих из внешних и внутренних источников финансирования для обеспечения деятельности некоммерческой организации;

– ограничение средств – ограничение в расходовании средств, установленное поставщиком ресурсов;

– целевая программа – программа, направленная на реализацию уставных целей некоммерческой организации;

– целевые средства – это средства, которые поступают в организацию из внешних и внутренних источников и расходуются на общественно полезные цели, заложенные в уставе;

– сбор пожертвований (фандрайзинг) – деятельность некоммерческой организации по привлечению ресурсов для осуществления уставной деятельности.

8. В состав бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций входит бухгалтерский баланс, отчет о деятельности и приложения к ним.

В бухгалтерском балансе некоммерческой организации размещается раздел «Целевое финансирование» вместо раздела «Капитал и резервы».

В отчете о деятельности размещается информация о реализации общественно полезных целей, заложенных в уставе некоммерческой организации.

9. Формы бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций приведены в конце настоящего стандарта.

Раскрытие информации в отчетности некоммерческих организаций

Бухгалтерский баланс

10. Основной целью представления бухгалтерского баланса некоммерческой организацией является раскрытие информации об активах, целевом финансировании и обязательствах на отчетную дату.

Раскрытие информации в бухгалтерском балансе вместе с соответствующими пояснениями и информацией в отчете о деятельности

помогает поставщикам ресурсов, участникам деятельности организации, кредиторам и другим пользователям отчетности оценить:

- а) способность организации продолжать свою деятельность;
- б) финансовую устойчивость;
- в) способность выполнять обязательства и потребности во внешнем финансировании.

11. Бухгалтерский баланс некоммерческой организации должен содержать итоговые значения активов, целевого финансирования и обязательств организации.

12. Группировка и последовательность активов в бухгалтерском балансе должны отражать влияние ограничений на их использование, накладываемых поставщиками ресурсов.

Ограничение от поставщиков ресурсов могут устанавливаться на срок использования средств (ограничение по времени) или на целевое назначение использования средств (ограничение по целевому назначению) или на то и другое.

13. Активы, в отношении которых установлены долгосрочные ограничения на их использование отражаются отдельного от аналогичных активов, на которые такие ограничения не распространяются.

13.1. В бухгалтерском балансе, сформированном по группам, оборотные активы отражаются в составе внеоборотных, если:

- а) ограничением поставщика ресурсов установлено использование активов в долгосрочном периоде или на долгосрочные цели;
- б) активы предназначены для приобретения внеоборотных активов;
- в) активы требуется использовать для покрытия долгосрочных обязательств.

Например, денежные средства, предназначенные для приобретения основных средств, отражаются в составе внеоборотных активов по строке «Денежные средства, предназначенные для приобретения основных средств».

13.2. В бухгалтерском балансе, сформированном по степени ликвидности, активы с ограничениями отражаются отдельно от активов, по которым отсутствуют ограничения для осуществления текущих операций.

Например, денежные средства с ограничениями не следует объединять с другими средствами по строке «Денежные средства и денежные эквиваленты».

14. Активы с ограничениями могут быть а) представлены по отдельным строкам с отражением характера ограничений (например, по строке «активы для инвестиций в основные средства») или б) объединены по одной строке по сроку обращения (например, по строке «активы с ограничениями от поставщиков ресурсов») с раскрытием информации о характере ограничений в пояснениях к отчетности.

15. В то же время, если в отношении активов отсутствуют долгосрочные ограничения, препятствующие их использованию для текущих целей, то такие активы выделять отдельно не нужно.

Например, денежные средства, в отношении которых установлены ограничения по целевому назначению, но эти цели носят текущий характер, то такие средства отражаются в составе строки «Денежные средства и их эквиваленты» и отдельно не выделяются.

16. В бухгалтерском балансе некоммерческой организации в разделе «Целевое финансирование» по строке «Целевые средства» отдельно выделяются (добавляются) средства с ограничениями.

Отчет о деятельности

17. Основной целью представления отчета о деятельности некоммерческой организацией является раскрытие информации о расходовании имеющихся ресурсов на реализацию общественно полезных целей, указанных в уставе организации.

18. Раскрытие информации в отчете о деятельности вместе с информацией в балансе и приложениях помогает заинтересованным пользователям оценить, как

ресурсы организации используются для осуществления целевой программной деятельности организации.

19. В отчете о деятельности отражается информация о поступлении и расходовании средств некоммерческой организации.

20. Некоммерческие организации представляют поступление средств по источникам финансирования и видам поступлений.

Отдельной строкой выделяются средства с ограничениями от поставщиков ресурсов.

21. Некоммерческие организации представляют расходование средств по уставной и сопутствующей деятельности.

22. Расходование средств по уставной деятельности представляется в контексте целевых программ. Наименования целевых программ определяется некоммерческой организацией самостоятельно.

По каждой целевой программе некоммерческая организация определяет вид деятельности согласно классификации видов деятельности некоммерческих организаций (далее – КВД), приведенной в таблице «Классификация видов деятельности некоммерческих организаций».

23. Некоммерческие организации представляют расходование средств, распределяя их по статьям и по элементам.

23.1. Распределение по статьям – метод распределения средств по целевому назначению, включает группу статей расходования средств на осуществление основной деятельности и группу статей расходования средств на осуществление сопутствующей деятельности.

23.2. Распределение по элементам – метод распределения средств по экономическому содержанию, включает следующие элементы: оплата труда (включая начисления), служебные командировки и деловые поездки, содержание и эксплуатация помещений и транспорта, ремонт основных средств, амортизация, налоги и прочие обязательные платежи, сбор пожертвований и другие.

Иные, не указанные статьи расходов организация вправе внести в отчет о

деятельности самостоятельно. Это могут быть расходы на связь, банковское обслуживание, консультационно-информационные расходы, расходы на аудит, возврат неиспользованных средств поставщику ресурсов.

24. Если некоммерческая организация осуществляет деятельность в рамках одной целевой программы, то достаточным вариантом представления информации может быть отчет о деятельности.

Если некоммерческая организация осуществляет деятельность по нескольким целевым программам, то информацию рекомендуется представлять по каждой программе. Для этого можно использовать дополнительную форму «Отчет о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности».

Пояснения	Наименование показателя	На	На 31	На 31
		_____	декабря	декабря
		20__ г.	20__ г.	20__ г.
	ПАССИВ			
	III. ЦЕЛЕВОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ			
	Паевой фонд			
	Целевой капитал			
	Целевые средства, всего			
	<i>в том числе с ограничениями</i>			
	Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества			
	Итого по разделу III			
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Кредиторская задолженность			
	Доходы будущих периодов			
	Оценочные обязательства			
	Итого по разделу V			
	БАЛАНС			

	От приносящей доход деятельности		
	в том числе: -прибыль от реализации товаров, работ, услуг; -доходы от собственности НКО; -дивиденды (доходы, проценты) по ценным бумагам и вкладам		
	Прочие поступления		
	Всего поступило средств		
	Расходование средств Уставная деятельность	()	()
	в том числе:		
	- целевая программа А (наименование программы, отнесение к разделу классификации)*	()	()
	- целевая программа Б (наименование программы, отнесение к разделу классификации)*	()	()
	- целевая программа В (наименование программы, отнесение к разделу классификации)*	()	()
	...		
	Сопутствующая деятельность	()	()
	в том числе:		
	- оплата труда, включая начисления	()	()
	- выплаты, не связанные с оплатой труда	()	()
	- служебные командировки и поездки	()	()
	- содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества	()	()
	- ремонт основных средств и иного имущества	()	()
	- амортизация	()	()
	- прочие	()	()
	- налоги и прочие обязательные платежи	()	()
	- сбор пожертвований	()	()
	- приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	()	()
	прочие	()	()
	...		
	Всего израсходовано средств	()	()
	ОСТАТОК СРЕДСТВ НА КОНЕЦ ГОДА		

В таблице 37 приведены классификационные группы НКО, составленные по разделам Международной классификации НКО и организаций третьего сектора в сокращенном варианте с целью ее применения при заполнении отчета о деятельности.

Таблица 37 – Классификация видов деятельности некоммерческих организаций

№	Наименование группы	Примеры видов деятельности
1.	Деятельность в области культуры, общения и отдыха (Culture, communication and recreation activities)	Культура и искусство; музеи, зоопарки, парки, исторические места; спортивные мероприятия; услуги для развлечений и отдыха; информация и связь
2.	Образовательные услуги (Education services)	Дошкольное, начальное и среднее образование, высшее образование; колледжи и университеты; техническое, профессиональное и непрерывное образование
3.	Услуги в области здравоохранения (Human health services)	Амбулаторные услуги; неотложная помощь; медицинские и диагностические лаборатории; общи, специализированные больницы; услуги по уходу на дому
4.	Социальные услуги (Social services)	Услуги индивидуальные и семейные, для детей и молодежи, для пожилых людей и людей с ограниченными возможностями; временные приюты; помощь беженцам; услуги реабилитации
5.	Деятельность по охране окружающей среды и защите животных (Environmental protection and animal welfare activities)	Защита природных ресурсов; мероприятия по снижению и контролю загрязнения; экотуризм; деятельность по охране здоровья животных; приюты для животных; ветеринарные услуги
6.	Общественное и экономическое развитие и жилищная деятельность (Community and economic development, and housing activities)	Строительство жилья и инфраструктуры; общественное и экономическое развитие; управление жилищным фондом и его обслуживание; коммунальные услуги и удаление отходов, самоуправление коренных народов
7.	Гражданская, адвокатская, политическая и международная деятельность (Civic, advocacy, political and international activities)	Гражданская, адвокатская деятельность; социальная защита; социальные клубы; молодежные организации; организации для пожилых людей; организации для инвалидов; политическая деятельность; политические партии; международная деятельность
8.	Филантропическое посредничество и содействие деятельности на общественных началах (Philanthropic intermediaries and voluntarism promotion)	Фонды грантовой поддержки; другие благотворительные посредники и продвижение добровольчества
9.	Религиозные общины и ассоциации (Religious congregations and associations)	Религиозные общины; другие религиозные объединения
10.	Деловые, профессиональные и трудовые организации (Business, professional and labour organizations)	Ассоциации бизнеса и работодателей; профессиональные ассоциации; профсоюзы; деловые, профессиональные и трудовые организации
11.	Профессиональные, научные, бухгалтерские и админ. услуги (Professional, scientific, accounting and administrative services)	Услуги по научным исследованиям; юридические и посреднические услуги; связи с общественностью; бухгалтерский учет, бухгалтерские и сопутствующие услуги; управленческие и административные услуги
12.	Другие виды деятельности (Other activities)	Сельское, лесное хозяйство и рыболовство; производство; проживание и общественное питание; финансовые и страховые услуги; неоплачиваемая деятельность домашних хозяйств

Источник: составлено по «Справочник по национальному учету: вспомогательный счет некоммерческих и связанных с ними учреждений и волонтерской работы» [221]³⁶.

³⁶Satellite Account on Non-profit and Related Institutions and Volunteer Work. New York, United Nations, 2018. pp. 82-86. URL: <http://ccss.jhu.edu/publications-findings/?did=505> (accessed: 24.09.2023).

Таблица 38 – Отчет о распределении средств по целевым программам и сопутствующей деятельности

Наименование видов расходования средств видов поступлений	Всего	ЦЕЛЕВЫЕ ПРОГРАММЫ				Сопутствующая деятельность
		Всего	Программа А (образовательная)	Программа Б (научно- исследовательская)	Программа В (благотворительная)	
1	2	3	4	5	6	7
Распределение (расходование) средств, в том числе:	vvvvv	vvvvv	vvvvv	vvvv	vvvvv	vvvv
*Печатная продукция (обеспечение образовательных и научных мероприятий)	vvv	vvv	vvv	vv	–	–
*Аренда помещений (обеспечение образовательных и научных мероприятий)	vvvvv	vvvvv	vvvv	vvvv	–	–
*Пожертвования в иные благотворительные фонды	vvvvv	vvvvv	–	–	vvvvv	–
*Передача имущества в благотворительных целях	vvvv	vvvv	–	–	vvvv	–
*Приобретение лекарственных препаратов в благотворительных целях	vvvv	vvvv	–	–	vvvv	–
*...иные виды распределения средств	vvvvv	vv vvv	vvvvv	vvvv		vvv
Оплата труда, вкл. начисления	vvv	vv	vv	vv	vv	vv
Служебные командировки и поездки	vvvv	–	–	–	–	vvv
Содержание и эксплуат. помещений и транспорта, иного имущества	vvv	vv	vv		–	vv
Ремонт основных средств и иного имущества	vvv	vvv	vv	vvv	–	vv
Амортизация	vvvv	vvvv	vvvv		–	vvv
Налоги и обязательные платежи	vvvv	vvvv	vvv	vvvv	–	vv
Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	vvv	–	–	–	–	vv
Сбор пожертвований	vvv	vv	vv	v	v	vv
Прочее	vvvv	vvvvv	vvvvv	vvvv	vvvvv	vvvv
Виды поступлений, в том числе:	vvvvv	vvvvv	vvvvv	vvvv	vvvvv	vvvv
Членские взносы	vvvvv	vvvvv	vvvvv	–	–	vvv
Пожертвования	vvvvv	vvvvv	–	–	vvvvv	vvv
в том числе пожертвования с ограничениями	vvvv	vvvv	–	–	vvvv	–
Субсидии (в т.ч. гранты)	vvvv	vvvv	–	vvvv	–	vv
Прибыль от реализации товаров, работ, услуг	vvvv	–	–	–	–	vvvv

*Строки отчета формируются организацией самостоятельно, исходя из видов программной деятельности

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

**Примеры составления отчетов о деятельности
негосударственных некоммерческих организаций**

Таблица 39 – Отчет о деятельности Фонда помощи детям и молодежи «Обнаженные сердца»

Отчет о деятельности		Коды	
за _____	20 21	г.	0710003
Форма по ОКУД			
Дата (число, месяц, год)			
Организация <u>Фонд помощи детям и молодежи «Обнаженные сердца»</u>	по ОКПО		
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН		
Вид экономической деятельности <u>Предоставление прочих финансовых услуг,</u>			
<u>кроме услуг по страхованию и пенсионному обеспечению, не включенных</u>			
<u>в другие группировки</u>	по ОКВЭД 2		64.99
Организационно-правовая форма/форма собственности <u>фонды / частная</u>			
<u>собственность</u>	по ОКОПФ/ОКФС	70400	16
Единица измерения: тыс. руб.		по ОКЕИ	384
Виды деятельности НКО <u>Социальные услуги*</u>		по КВД	4

Пояснения	Наименование показателя	За 2021 г.	За 2020 г.
	НЕИСПОЛЬЗОВАННЫЙ ОСТАТОК СРЕДСТВ НА НАЧАЛО ГОДА	71 548	55 128
	Поступление средств		
	От российских физических и юридических лиц	109 151	104 640
	в том числе:		
	взносы	-	-
	пожертвования	109 151	104 640
	в том числе:		
	- с ограничениями (Проект «Сопровождаемое трудоустройство»)	15 000	-
	гранты	-	-
	От органов государственной власти и местного самоуправления	256	-
	в том числе:		
	- субсидии (в т.ч. гранты) ИФНС	256	-
	- Грант Фонда президентских грантов	-	10 604
	- кредит «Господдержка 2%»	-	1 498
	- имущество	-	-
	От иностранных физических и юридических лиц	97 183	40 441
	в том числе:		
	взносы	-	-
	пожертвования	97 183	40 441
	в том числе: с ограничениями (IX Международный форум «Каждый ребенок достоин семьи»)	19 000	-
	гранты	-	-
	От приносящей доход деятельности	1 107	-
	в том числе:		
	-прибыль от реализации товаров, работ, услуг;	-	-
	-доходы от собственности НКО;	-	-

	-дивиденды (доходы, проценты) по ценным бумагам и вкладам	1 107	–
	Прочие поступления	954	919
	-возврат от поставщиков	954	–
	Всего поступило средств	208 650	158 102
	Расходование средств <i>Уставная деятельность</i>	(169 342)	(115 800)
	в том числе:		
	- целевая программа А «Игра со смыслом» (раздел классификации 4 Социальные услуги)*	(49 389)	(26 481)
	- целевая программа Б «Каждый ребенок достоин семьи» (раздел классификации 4 Социальные услуги)*	(119 953)	(89 319)
	в том числе:		
	- с ограничениями (IX Международный форум «Каждый ребенок достоин семьи»)	(19 000)	(–)
	- с ограничениями (Проект «Сопровождаемое трудоустройство»)	(13 236)	(–)
	<i>Сопутствующая деятельность</i>	(43 676)	(25 882)
	в том числе:		
	- оплата труда, включая начисления	(24 796)	(21 200)
	- выплаты, не связанные с оплатой труда	(–)	(–)
	- служебные командировки и поездки	(370)	(385)
	- содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества	(299)	(658)
	- ремонт основных средств и иного имущества	(–)	(–)
	- амортизация	(–)	(–)
	- налоги и прочие обязательные платежи	(195)	(95)
	- сбор пожертвований	(5 522)	(1 417)
	- приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	(–)	(–)
	- банковское обслуживание**	(456)	(302)
	- проведение аудита**	(373)	(272)
	- разработка и создание сайта Фонда**	(–)	(573)
	- прочие (юридические, страхование ответственности, представительские)	(1 060)	(980)
	Возврат неиспользованных средств**	(10 604)	(–)
	Всего израсходовано средств	(213 018)	(141 682)
	ОСТАТОК СРЕДСТВ НА КОНЕЦ ГОДА	67 180	71 548
	в том числе: с ограничениями (Проект «Сопровождаемое трудоустройство»)**	1 764	–

*Раздел классификации видов деятельности некоммерческих организаций

**Строки, которые вносятся в отчет по решению организации

*** Остаток средств с ограничениями отражается в бухгалтерском балансе в пассиве по строке «Целевые средства, в том числе с ограничениями» раздела III «Целевое финансирование».

Источник: составлено автором по материалам Отчетов о результатах деятельности за 2021 и 2020 годы, размещенных на сайте фонда³⁷.

³⁷Фонд помощи детям и молодежи «Обнаженные сердца»: [Электронный ресурс]. URL: <https://nakedheart.ru/> (дата обращения: 20.10.2023).

Таблица 40 – Отчет о деятельности Фонда-оператора президентских грантов по развитию гражданского общества

Отчет о деятельности		за _____ 20 21 _____ г.		Коды	
		Форма по ОКУД		0710003	
		Дата (число, месяц, год)			
Организация <u>Фонд-оператор президентских грантов по развитию гражданского общества</u>		по ОКПО			
Идентификационный номер налогоплательщика _____		ИНН			
Вид экономической деятельности <u>Предоставление прочих финансовых услуг, кроме услуг по страхованию и пенсионному обеспечению, не включенных в другие группировки</u>		по ОКВЭД 2		64.99	
Организационно-правовая форма/форма собственности <u>фонды / частная собственность</u>		по ОКОПФ/ОКФС		70400	16
Единица измерения: тыс. руб.		по ОКЕИ		384	
Виды деятельности НКО <u>Филантропическое посредничество и содействие деятельности на общественных началах</u>		по КВД		8	

Пояснения	Наименование показателя	За 2021 г.	За 2020 г.
	НЕИСПОЛЬЗОВАННЫЙ ОСТАТОК СРЕДСТВ НА НАЧАЛО ГОДА	2 848 742	3 338 687
	Поступление средств		
	От российских физических и юридических лиц	39 000	37 000
	в том числе:		
	взносы	-	-
	пожертвования	39 000	37 000
	гранты	-	-
	От органов государственной власти и местного самоуправления ³⁸	13 712 716	11 011 843
	в том числе:		
	- субсидии (из федерального бюджета)	13 712 716	11 011 843
	- имущество		
	От иностранных физических и юридических лиц	-	-
	в том числе:		
	взносы	-	-
	пожертвования	-	-
	гранты	-	-
	От приносящей доход деятельности	-	-

³⁸ Субсидии из федерального бюджета отражены в действующей форме отчета по строке «Целевые взносы». Средства, поступившие из федерального бюджета и направленные на гранты в действующей форме отчета отражены в разделе «Расходы на целевые мероприятия» по строке «Иные мероприятия». Таким образом в действующей форме отчета не видны источники поступления и направления расходования средств. С целью раскрытия информации по использованию государственных субсидий Фонд привел дополнительные Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств за 2021 год. По данным из Пояснений нами составлена новая форма отчета о деятельности.

	в том числе: -прибыль от реализации товаров, работ, услуг; -доходы от собственности НКО; -дивиденды (доходы, проценты) по ценным бумагам и вкладам	-	-
	Прочие поступления (возврат субсидий)	17 689	108 560
	Всего поступило средств	13 769 405	11 157 403
	Расходование средств <i>Уставная деятельность</i>	(14 649 071)	(11 285 122)
	в том числе: - целевая программа А « <u>Грантораспределяющая деятельность</u> » (раздел классификации 8 Филантропическое посредничество и содействие деятельности на общественных началах)*	(14 649 071)	(11 285 122)
	<i>Сопутствующая деятельность</i>	(491 400)	(362 226)
	в том числе:		
	- оплата труда, включая начисления	(269 700)	(247 846)
	- выплаты, не связанные с оплатой труда	(-)	(-)
	- служебные командировки и поездки	(6 665)	(2 026)
	- содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества	(43 501)	(40 563)
	- ремонт основных средств и иного имущества	(83)	(409)
	- амортизация	(-)	(-)
	- налоги и прочие обязательные платежи	(-)	(-)
	- сбор пожертвований	(-)	(-)
	- приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	(68 042)	(1 751)
	- банковское обслуживание**	(473)	(187)
	- прочие (в т.ч. резерв по сомнительным долгам)	(93 186)	(69 444)
	Возврат неиспользованных средств**	(9 750)	(0)
	Всего израсходовано средств	(15 140 471)	(11 647 348)
	ОСТАТОК СРЕДСТВ НА КОНЕЦ ГОДА	1 477 676	2 848 742

*Раздел классификации видов деятельности некоммерческих организаций

**Строки, которые вносятся в отчет по решению организации

Источник: составлено автором по материалам приложений к бухгалтерской (финансовой) отчетности, размещенных на ГИР БО³⁹

³⁹ Фонд президентских грантов // Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности. URL: <https://bo.nalog.ru/organizations-card/10134106#clarifications> (accessed: 01.03.2023).

**Исторический опыт составления отчетов о деятельности
на примере Общества для распространения коммерческих знаний⁴⁰**

Автором изучен исторический опыт составления отчетности Общества для распространения коммерческих знаний (далее Общество), как представителя общественных образований в дореволюционной России (1889-1917). В ежегодных отчетах Общество приводило описание результатов своей работы, а также развернутую информацию о видах поступлений, направлениях расходования средств, имеющемся имуществе.

Общество сформулировало свое предназначение следующим образом: «... идти навстречу потребностям отечественной промышленности и торговли, поднятию уровня коммерческого образования в России» в Очерке о результатах деятельности первого десятилетия (1889-1899) [122]. Члены Общества (основатель Э.Г. Вальденберг, В.Ф. Гаук, И.Д. Гопфенгаузен, И.И. Рейнбот, В.Д. Белов, А.М. Вольф и многие другие), приложили много усилий в развитие народного образования, коммерческих наук, и особенно в области счетоводства (бухгалтерского учета). Деятельность Общества довольно известна, поскольку подробно описана в трудах историков бухгалтерского учета: Е.И. Зуги, С.Н. Карельской, В.Я. Соколова [204], Д.А. Львовой [103], В.Я. Соколова [217], в то же время оценка деятельности Общества с привлечением финансовой информации из годовых отчетов в публикациях отсутствует. Гипотеза исследования заключается в том, что наличие в годовых отчетах финансовых разделов, отражающих данные (сметы) по поступлению и расходованию целевых средств в развернутом формате, позволяет составить полное представление о деятельности подобных общественных образований с точки зрения общественной пользы [112].

⁴⁰ Материалы в приложении 6 опубликованы в статье Мухановой И.Н. Отчеты о деятельности Санкт-Петербургского Общества для распространения коммерческих знаний / И.Н. Муханова // Вестник профессиональных бухгалтеров, 2023. – № 3. – С. 40-47 [112].

В Российской империи первым правовым актом, установившим возможность создания общественных образований, стал «Устав благочиния или Полицейский» (1782): «Управа Благочиния законом утвержденное общество, товарищество, братство, или иное подобное иное установление охраняет в своей законной силе» (статья 64) [157]. Следующий правовой акт – «Именной высочайший указ правительствующему сенату о временных правилах об обществах и союзах» (1906 г.) важную роль отводил закреплению организационных положений в уставах создаваемых общественных образований [82].

Обществом было опубликовано два устава: в 1889 году и в 1895 году [158, 159]. В них были закреплены следующие виды деятельности: периодические собрания членов «для обмена мыслей по вопросам из области коммерческих знаний»; проведение лекций «по предметам из области коммерческих знаний»; организация читальни и библиотеки; содействие изданию «сочинений по разным отраслям коммерческих знаний»; учреждение образовательных курсов.

В Уставе Общества от 1889 г. были установлены формы отчетов и виды контроля: «отчет о действиях общества с подробным описанием как поступивших, так и израсходованных сумм», который ежегодно представлялся в министерство финансов и министерство внутренних дел.

Отдельный раздел устава назывался «Средства Общества». Основные доходы Общества формировались из членских взносов, пожертвований, входной платы гостей, а также вырученных от продажи изданий Общества средств. Из них формировались основной, оборотный и специальный капиталы. Основной капитал формировался в размере не менее 5 % от поступлений; он оставался неприкосновенным, а проценты направлялись в оборотный капитал. В Уставе Общества от 1895 года основной капитал был переименован в запасный капитал. Оборотный капитал формировался из всех доходов, за вычетом отчислений в основной капитал и целевых пожертвований, и употреблялся на покрытие текущих расходов. Специальный капитал формировался из целевых

пожертвований («...членов, посторонних лиц и учреждений с указанною жертвователями целью»), а также сумм, отчисляемых Обществом из своего оборотного капитала. Капиталы Общества, за исключением суммы, необходимой на текущие расходы, обращались в государственные процентные бумаги и хранились в государственном банке.

По сохранившимся в архивах Санкт-Петербурга годовым отчетам о деятельности, которые публиковались и размещались в императорской публичной библиотеке (Санкт-Петербург, площадь Островского, дом 1-3), можно и сегодня ознакомиться с деятельностью Общества [120, 121, 122]. На рисунках 11, 12 приведены титульный лист и лист оглавления отчета за 1914-1915 годы [121].

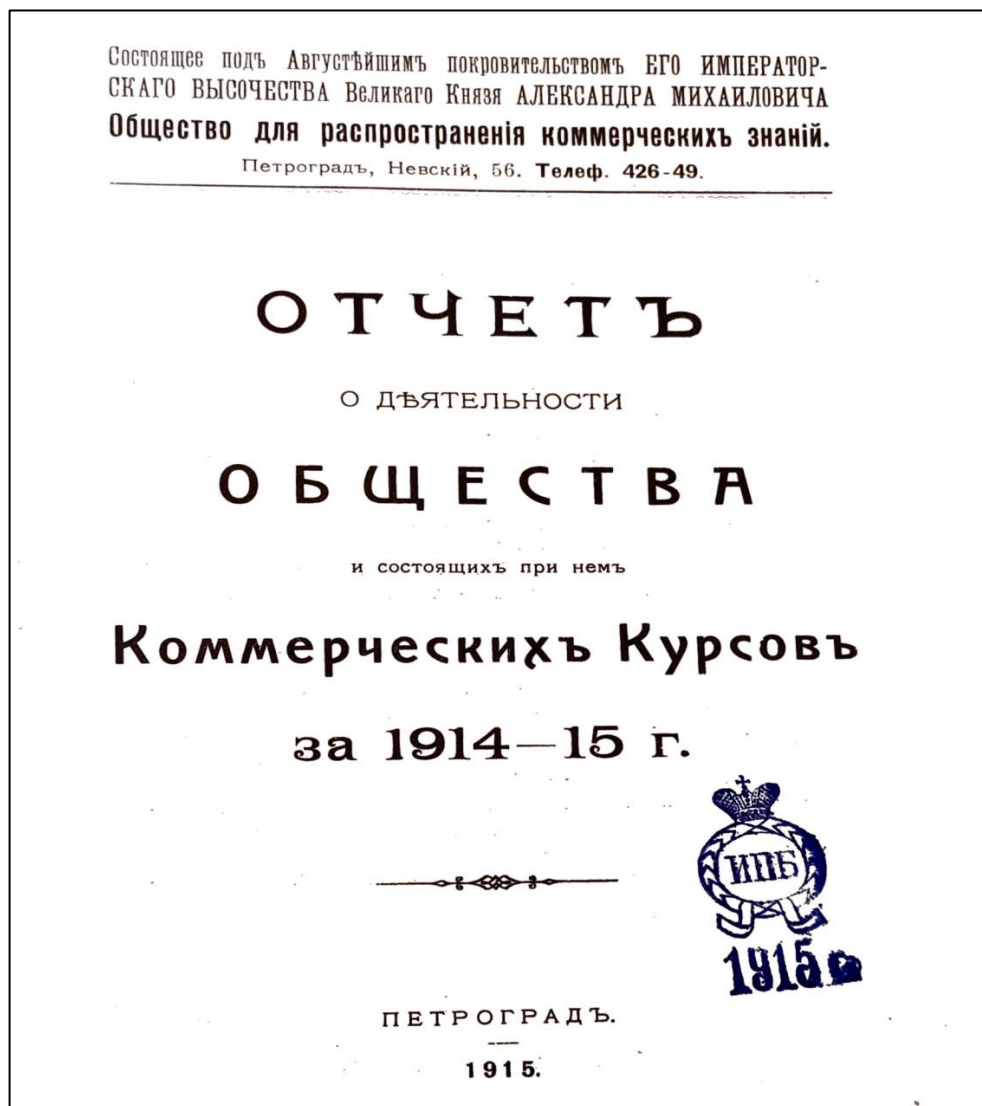


Рисунок 11 – Титульный лист отчета Общества за 1914-1915 год

О г л а в л е н і е.	
I. Отчетъ о дѣятельности Общества:	
	стр.
1) Составъ Общества	3
2) Дѣятельность Отдѣла бесѣдъ и сообщеній	4
3) Библіотека	4
4) Дѣятельность Комитета Посредничества	4
5) Счетоводные Курсы	5
6) Классъ пишущихъ машинъ	10
7) Отчетъ о доходахъ и расходахъ Общества за 1914—1915 г.	12
8) Балансъ на 1 Сентября 1915 г.	14
9) Сопоставленіе смѣты на 1914—1915 г. съ дѣйствительнымъ доходомъ и расходомъ	16
10) Смѣта дохода и расхода на 1915—1916 г.	18
11) Списокъ личнаго состава на 25 Ноября 1915 г.	20
II. Отчетъ о дѣятельности Коммерческихъ Курсовъ:	
1) Свѣдѣнія о прохожденіи слушателями Курсовъ	32
2) Составъ слушателей	34
3) XI выпускъ Курсовъ	36
4) Отчетъ о доходахъ и расходахъ Коммерческихъ Курсовъ за 1914—1915 г.	38
5) Балансъ на 1 Сентября 1915 г.	40
6) Сравненіе смѣты на 1914—1915 г. съ дѣйствительнымъ доходомъ и расходомъ	42
7) Смѣта дохода и расхода на 1915—1916 г.	44

Рисунок 12 – Оглавление отчета Общества за 1914-1915 год

В годовых отчетах Общество приводило подробные данные о деятельности своих подразделений, фактических доходах и расходах, а также плановых показателей на предстоящий год в виде сметы.

Далее рассмотрим, каким образом Общество отражало в своих отчетах доходы и расходы, для этого обратим внимание на отчеты 1900-01 и 1914-15 годов [120, 121]. В таблице 41 приведены основные доходы и расходы Общества в рублях и процентах.

Таблица 41 – Доходы и расходы Общества за 1900-1901 и 1914-1915 годы (в рублях и %)

Доходы и расходы	1900-01		1914-15	
	руб.	%	руб.	%
ДОХОДЫ				
По счету членских и кандидатских взносов	3 576	40,2	309	4,2
По счету пожертвований	842	9,5	–	–
По счету курсов	4 038	45,4	5 879	80,7
По счетам иных доходов* (проценты по купонам, сбор на подписку период. изданий)	434	4,9	1 097	15,1
Итого доходы	8 890	100,0	7 285	100,0
РАСХОДЫ				
По счетам квартиры (наем, отопление, освещение, ремонт)	3 051	42,8	2 485	39,9
По счету жалования служащим (канцелярии и прислуге)	1 700	23,8	1 938	31,1
По счету лекций	361	5,0	–	–
По счету курсов	408	5,7	–	–
По счетам на канцелярские, типографские, публикационные, почтовые расходы	770	10,8	702	11,2
Пожертвования на военные нужды	–	–	500	8,0
По счетам иных расходов*(содержание библиотеки, разные мелочные расходы и др.)	846	11,9	610	9,8
Итого расходы	7 136	100,0	6 235	100,0
Остаток (направлялся в оборотный капитал (95 %) и запасный капитал (5 %))	1 754		1 050	

*Строки «По счетам иных доходов» и «По счетам иных расходов» добавлены автором.

Денежные суммы, приведенные в отчетах в рублях и копейках, округлены автором до рублей.

Источник: составлено и впервые опубликовано в работе автора [112].

Доходы Общества формировались из членских и кандидатских взносов, пожертвований, которые имели, в основном, строго целевой характер, доходов от проведения публичных лекций и образовательных курсов, иных видов доходов.

Существенную часть доходов Общества составляли обязательные ежегодные взносы членов: 40,2 % в 1901 г. Со временем их доля в общем объеме доходов снижалась по разным причинам, в том числе из-за уменьшения численности: в 1901 году в Обществе числилось 482 члена, а в 1915 – 111 членов.

Просвещение в коммерческой сфере являлось важнейшей задачей в деятельности Общества. В разные периоды при Обществе действовали курсы по

стенографии, исправлению почерка, новым языкам, винной монополии, коммерческой арифметике, курсы по счетоводству и подготовке преподавателей бухгалтерии.

Доля поступлений от работы курсов составила в 1901 – 45,4 %, а в 1915 году – 80,7 % от всех доходов. В 1899 году при Обществе были организованы курсы для подготовки преподавателей бухгалтерии. В 1900 году были открыты счетоводные курсы, на которые записались 265 слушателей, а прошли итоговые испытания 187 человек. В 1914 году на такие курсы приняли уже 322 человека, прошли экзаменационную проверку и окончили курсы 198 человек. Всем окончившим курсы выдавались свидетельства, остальным слушателям предлагалось пройти курс повторно бесплатно.

Просвещение всех желающих в экономической сфере происходило также с помощью публичных лекций по «финансово-политическим наукам». В 1900-1901 году за небольшую входную плату для слушателей было организовано чтение лекции по политической экономии и строю государственных учреждений.

Важной составляющей деятельности Общества являлась благотворительность, которая, в первую очередь была направлена на поддержку практикующих бухгалтеров и членов их семей. Так их трудоустройством занимался Комитет посредничества при Обществе, а материальную помощь оказывал Фонд для вспоможения нуждающимся бухгалтерам и их вдовам и сиротам [160]. В 1900 году в Фонде состояло 109 членов, а сумма пожертвований, направленных в Фонд, составила 500 рублей.

Движение средств по счетам доходов (прихода) отражалось с учетом не только поступлений, но и видов выплат по каждому поступлению (рисунок 13).

ПРИХОДЪ.

По счету членскихъ и кандидатскихъ взносовъ.			
поступило взносовъ отъ членовъ Общества	P. 2.949 —		
„ „ „ кандидатовъ въ члены Общества „	627. —		
		P. 3.576 —	
По счету курсовъ бухгалтеріи.			
поступило отъ слушателей	P. 9057 —		
изъ копѣхъ возвращено	„ 120 —		
		P. 8.937 —	
Уплачено преподавателямъ	P. 4.290 —		
за публикаціи	P. 349,65		
„ типографскія работы	» 110,99		
„ временно нанятое помѣщеніе »	165,—		
„ разсылку циркуляровъ	» 13,45	» 4.929,09	
		» 4.007,91	
По счету курсовъ винной монополіи			
поступило отъ слушателей	P. 130 —		
уплачено лектору	» 100 —		
		» 30 —	
По счету подписки на періодическія изданія			
остатокъ сбора отъ подписки			» 272,29
По счету процентовъ			
проценты по купонамъ отъ % бумагъ	P. 45,60		
» » текущему счету	» 116,32		
		» 161,92	
По счету пожертвованій			
поступило пожертвованій	P. 1.342,20		
передано въ фондъ бухгалтеровъ	» 500 —		
		» 842,20	
Итого въ приходѣ			P. 8.890,32

Рисунок 13 — Доходы Общества за 1900-1901 годы [120]

В современной бухгалтерской терминологии это называется целевое использование средств. В результате в приходе мы видим неполную сумму поступлений, а итог после целевого использования. Именно эти средства направлялись на дальнейшее распределение по разным текущим статьям расходов Общества (таблица 41).

Текущие расходы Общества, в обобщенном виде, включали оплату помещения, жалованье служащим, расходы по устройству лекцій и курсов. В оплату помещения входили: аренда, освещение (свечи, электричество), отопление (покупка дров), оплата дворникам, ремонт квартиры. По строке «Жалованіе служащим (канцелярии и прислуге)» Обществом обобщались расходы по оплате

труда секретарю Общества, письмоводителю, сторожу, швейцару и дворникам. По строке «Устройство (организация) лекций» Обществом отражались данные по оплате труда лекторов. По строке «Устройство (организация) курсов» Обществом представлять данные, как в целом, так и с детализацией по конкретным статьям расходов, в том числе: оплата труда преподавателей, расходы на публикации, молебен, расходы на освещение.

Существенную долю в структуре расходов занимали оплата помещения и жалованье служащим, например, в период 1914-15 годов около 40 % и 31 % соответственно.

Подчеркнем, что «научные цели Общества признавались главнейшими и самыми существенными» во все периоды: «На заседаниях Отдела бесед и сообщений...возбуждались разнообразные вопросы, теоретические и практические, из области сложных коммерческих отношений и знаний... таким путем уяснялись многие сложные вопросы из счетоведения и книговедения» [122]. Однако мы не увидели прямого отражения деятельности членов Отдела бесед и сообщений, как и других отделов (Педагогической конференции, Учебного отдела), в денежных расходах Общества. Члены Общества безвозмездным личным трудом обеспечивали его такую важную для развития бухгалтерской мысли деятельность. Помимо этого, они осуществляли финансовую поддержку Общества: их денежный вклад виден в строках взносов и пожертвований.

Балансы отражали состояние активов и пассивов Общества по конкретным статьям. В активах баланса средства отражались последовательно по степени снижения ликвидности. Сначала приводились сведения об остатке наличных денежных средств, далее об остатках на счетах в банке, затем данные о процентных бумагах. В активах приводились сведения о дебиторской задолженности, а также недвижимом и движимом имуществе и расходах будущих периодов.

В пассиве отражались данные о капиталах Общества (оборотном, запасном, специальном, кассы взаимопомощи и др.) и кредиторской задолженности.

Рассмотрим балансы Общества на 1 сентября 1901 года и 1915 года (таблицы 42, 43).

Таблица 42 – Баланс Общества на 1 сентября 1901 года

АКТИВ	руб.	всего, руб.	%
Касса: остаток наличных денег.....		1963	19,0
Текущие счета: состояло.....	5 027		
начислено процентов.....	116	5 143	49,9
Процентные бумаги: 1200 р. 4 % Госуд. Ренты.....	1 188		
стоимость купонов.....	36	1 224	11,9
Движимое имущество: состояло.....	766		
ныне списано.....	76	690	6,7
Библиотека: состояло.....	117		
ныне списано.....	17	100	1,0
Расходы за счет Института Бухгалтеров: состоит.....		112	1,1
Расходы подлежащие постеп. погашению: (приспособление квартиры) состояло.....	935		
ныне списано.....	235	700	6,8
Расходы за счет будущего года: уплачено вперед за квартиру.....		375	3,6
ИТОГО.....		10 307	100,0
ПАССИВ			
Оборотный капитал: состояло.....	2 923		
ныне причислено.....	1 667	4 590	44,5
Запасный капитал: состояло.....	1 548		
ныне причислено.....	88	1636	15,9
Специальный капитал: состоит.....		300	2,9
Капитал пожизненных членов: состоит.....		400	3,9
Капитал кассы взаимопомощи: состоит.....		138	1,3
Фонд на пополнение библиотеки: состоит.....		214	2,1
Подписка на коммерч. энциклопедию: состоит.....		230	2,2
Кредиторы.....		2 800	27,2
ИТОГО.....		10 307	100,0

Денежные суммы, приведенные в отчетах в рублях и копейках, округлены автором до рублей.

Источник: составлено и впервые опубликовано в работе автора [112].

Таблица 43 – Баланс Общества на 1 сентября 1915 года [121]

АКТИВ	руб.	всего, руб.	%
Касса (наличными деньгами).....		3 678	8,6
Текущий счет в Московском Купеческом Банке.....		779	1,8
Процентные бумаги:			
Свидетельства 4 % Государственной ренты на 25 000 р. ном.....	22 712		
Вр. свидетельства 5 % госуд. Внутренних займов 1914 и 1915 гг. на 5 000 руб. ном.....	4 675		
Купоны от %% бум. ср. 1 Сент. 1915.....	262		
		27 649	64,9
Недвижимое имущество (участок земли в Петрограде по Языкову пер. 560,2 кв. саж.).....		8 403	19,7
Движимое имущество.....		1 082	2,5
Библиотека (книги и журналы).....		58	0,2
Паевой взнос в О-во собственников жилищ в Петрограде.....		50	0,1
Учебные пособия.....		930	2,2
ИТОГО.....		42 629	100,0
ПАССИВ			
Специальный капитал пожертвования Гр. Гр. Елисеева.....		8 403	19,7
Оборотный капитал.....		6 714	15,8
Запасный капитал.....		3 133	7,4
Специальный капитал.....		360	0,8
Капитал кассы взаимопомощи.....		132	0,3
Капитал, пожертвованный на библиотеку.....		216	0,5
Кредиторы Общества.....		23 289	54,6
Плата за лекции на Счетоводн. Курсах в 1915-16 г.....		350	0,8
Служащие.....		32	0,1
ИТОГО.....		42 629	100,0

Денежные суммы, приведенные в отчетах в рублях и копейках, округлены автором до рублей.

Источник: составлено и впервые опубликовано в работе автора [112].

Итог баланса Общества в 1901 году составил 10 307 рублей, а в 1915 – 42 629 рублей. Состав строк баланса, в целом, оставался постоянным. В то же время структура различалась. В 1901 году в активах преобладали текущие счета, в пассивах преобладали оборотный капитал и кредиторы. В 1915 году в активах преобладали процентные бумаги, в пассивах – специальный капитал пожертвования Григория Григорьевича Елисеева, оборотный капитал и кредиторы.

Попробуем осуществить сравнение Отчетов Общества с современной отчетностью негосударственных НКО.

1. В отчетах Общество представляло полное описание своей деятельности, которое удовлетворяло все контролирующие и надзорные органы. Современные НКО сдают финансовую, налоговую, статистическую отчетность, а также отчетность в Минюст. Отчетов много, а целостное представление о деятельности организаций составить сложно.

2. Плановые и фактические сметы доходов и расходов, а также балансы Общества раскрывают именно его индивидуальную деятельность. Напротив, современные унифицированные формы (отчет о целевом использовании средств, бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах) полностью обезличивают информацию.

3. В сметах (отчетах) доходов и расходов Общества отражено целевое использование разных видов поступлений (взносов и пожертвований) и конкретные направления расходования средств во взаимосвязи. Такой подход можно назвать сметно-целевым. На взгляд автора он может быть положен в основу при составлении новых форм бухгалтерской отчетности для НКО.

Таким образом, данные, приведенные в сметах (отчетах о доходах и расходах), а также балансах Общества, позволяют рассмотреть его деятельность через призму финансово-хозяйственных отношений. Эти данные находятся в полном согласовании с положениями, которые Общество посчитало необходимым привести в своих Уставах. Полагаем, что опыт составления годовых отчетов Общества может быть полезен для современных общественных образований в России при представлении информации о своей деятельности.

Проекты смет для негосударственной некоммерческой организации

Проекты смет составлены на основе модели сметного планирования деятельности негосударственной НКО (раздел 3.1, рисунок 10).

Таблица 44 – Проект сметы расходования средств по целевым программам

Наименование вида расходования средств	Всего	Целевые программы		
		Целевая программа А	Целевая программа Б	Целевая программа В
1	2	3	4	5
Расходование средств, всего, в том числе:				
– проведение конференций				
– перечисление пожертвований в благотворительные фонды				
– безвозмездная передача имущества				
– приобретение лекарственных препаратов				
–... (иная программная деятельность)				
– оплата труда персонала, занятого реализацией уставной деятельности, включая начисления				
– служебные командировки и поездки				
– содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества, связанного с реализацией уставной деятельности				
– ремонт основных средств и иного имущества				
– амортизация				
– налоги и обязательные платежи				
– приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества				
– прочее				

Источник: составлено автором.

Таблица 45 – Проект сметы расходования средств по сопутствующей деятельности

Наименование видов расходования средств	Всего
1	2
Сопутствующая деятельность, всего, в том числе:	
– оплата труда административно-управленческого персонала включая начисления, в том числе:	
– выплаты, не связанные с оплатой труда	
– служебные командировки и поездки	
– содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества	
– ремонт основных средств и иного имущества	
– амортизация	
– налоги и обязательные платежи	
– сбор пожертвований	
– приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	
– прочее (банковские услуги, аудит и другие)	

Источник: составлено автором.

Таблица 46 – Проект общей календарной сметы расходования средств

Наименование видов расходования средств	Всего	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.
1	2	3	4	5	6
Расходование средств, всего в том числе:					
Уставная деятельность, всего, в том числе:					
– целевая программа А					
– целевая программа Б					
– целевая программа В					
Сопутствующая деятельность, всего, в том числе:					
– оплата труда, включая начисления					
– выплаты, не связанные с оплатой труда					
– служебные командировки и поездки					
– содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества					
– ремонт основных средств и иного имущества					
– амортизация					
– налоги и обязательные платежи					
– сбор пожертвований					
– приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества					
– прочие (банковские услуги, аудит и другие)					

Источник: составлено автором.

Таблица 47 – Нормативы распределения поступлений по целевым программам и сопутствующей деятельности (пример)

Направления расходования средств	Виды поступлений средств	Норматив расходования поступлений, %
1	2	3
Уставная деятельность, в том числе:		
– целевая программа А (образовательная)	Членские взносы	50, не менее
– целевая программа Б (научно-исслед.)	Субсидии (в т.ч. гранты)	80, не менее
– целевая программа В (благотворит.)	Пожертвования	80, не менее
Сопутствующая деятельность, в том числе:		
– оплата труда, включая начисления	Членские взносы, пожертвования, субсидии (в т.ч. гранты)	20, не более
– выплаты, не связанные с оплатой труда		4, не более
– служебные командировки и поездки		10, не более
– содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества		4, не более
– ремонт основных средств и иного имущества	Членские взносы, субсидии (в т.ч. гранты), поступления от приносящей доход деятельности	2, не более
– амортизация	Членские взносы, субсидии (в т.ч. гранты)	по начислению
– налоги и обязательные платежи	Членские взносы, субсидии (в т.ч. гранты), поступления от приносящей доход деятельности	по начислению
– сбор пожертвований	Членские взносы, поступления от приносящей доход деятельности	20, не более
– приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	Членские взносы, пожертвования, субсидии (в т.ч. гранты), поступления от приносящей доход деятельности	2, не более
– прочие (банковские услуги, аудит и другие)	Поступления от приносящей доход деятельности	2, не более

Источник: составлено автором.

Таблица 48 – Проект сметы поступления средств с распределением по целевым программам и сопутствующей деятельности

Наименование видов поступления средств	Всего	Уставная деятельность				Сопутствующая деятельность
		Всего	Целевая программа А	Целевая программа Б	Целевая программа В	
1	2	3	4	5	6	7
Неиспользованный остаток средств на начало года						
Поступление средств, всего в том числе						
От российских физических и юридических лиц, всего, в том числе:						
Взносы, всего, в том числе: вступительные членские имущественные						
Пожертвования, всего, в том числе: пожертвования с ограничениями						
От органов государственной власти и местного самоуправления, всего, в том числе:						
Субсидии (в т.ч. гранты) Имущество						
Поступления от приносящей доход деятельности, всего, в том числе:						
Прибыль от реализации товаров, работ, услуг Доходы от собственности НКО Дивиденды (доходы, проценты) по ценным бумагам и вкладам						
Прочие						

Источник: составлено автором.

Таблица 49 – Проект общей календарной сметы поступления целевых средств негосударственной НКО

Наименование видов поступления средств	Всего	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.
1	2	3	4	5	6
Неиспользованный остаток средств на начало года					
Поступление средств, всего в том числе					
От российских физических и юридических лиц, в том числе:					
Взносы, всего, в том числе: вступительные членские имущественные					
Пожертвования, всего, в том числе: пожертвования с ограничениями					
От органов государственной власти и местного самоуправления, всего, в том числе:					
Субсидии (в т.ч. гранты) Имущество					
Поступления от приносящей доход деятельности, всего, в том числе:					
Прибыль от реализации товаров, работ, услуг Доходы от собственности НКО Дивиденды (доходы, проценты) по ценным бумагам и вкладам					
Прочие					

Источник: составлено автором.

ПРИЛОЖЕНИЕ 8**Показатели структуры целевых средств**

Автором сделана попытка осуществить оценку показателей структуры поступления и расходования целевых средств негосударственных НКО. Оценка произведена на основе использования и частичного объединения информации, которую НКО приводили в годовых отчетах (добровольная форма отчетности), размещенных на сайтах организаций, и в отчетах о целевом использовании средств (обязательная форма отчетности), размещенных на сайте ГИР БО.

Выборка организаций (10 фондов, 12 иных НКО) составлена на основе изучения деятельности российских НКО за 2022 год. Следует отметить, что в выборку попали организации, которые представили на своих сайтах дополнительную информацию о поступлении и расходовании целевых средств, что и позволило рассчитать показатели их деятельности.

Показатели доли государственной поддержки, иностранной поддержки, финансирования и расходования средств с ограничениями были рассчитаны только на основе использования информации, приведенной в годовых отчетах НКО. Данные, которые отражаются в отчетах о целевом использовании средств, не позволяют выполнить подобные расчеты. Это подтверждает целесообразность замены действующей формы отчетности на рекомендуемую автором.

В таблицах 50, 52 приведены рассчитанные показатели структуры, а в таблицах 51, 53 приведена исходная для расчета информация, которая сформирована с использованием разработанной формы отчета о деятельности.

Таблица 50 – Показатели структуры поступления и расходования средств фондов в 2022 году, %

Наименование показателя	Благотворительные фонды					Неблаготворительные фонды				
	Фонд «Подари жизнь»	Благотворительный фонд «Русфонд»	Фонд «Линия жизни»	БФ «Нужна помощь» (иностр. агент)	Фонд помощи «Обнаженные сердца»	Фонд «Общественное мнение»	Фонд «Русский мир»	ФОРГО	Фонд им. В.И. Вернадского	Фонд Апостола Андрея Первозванного
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Показатель корпоративного финансирования (членских взносов)	–	–	–	–	–	–	–	–	49,9	–
Показатель общественной поддержки (частных пожертвований)	90,7	95,3	90,5	93,8	66,0	95,7	–	100,0	48,2	93,7
Показатель государственной поддержки (субсидий, грантов)	–	4,7	–	2,6	1,4	0,0	98,9	–	–	2,1
Показатель иностранной поддержки (частных пожертвований)	0,9	–	–	0,2	30,3	–	–	–	–	–
Показатель самофинансирования (прибыли)	8,4	–	9,5	3,4	2,0	4,2	0,7	–	–	4,1
Показатель расходования средств на осуществление уставной деятельности	92,0	84,8	84,6	94,4	82,3	97,7	95,5	71,6	82,7	65,9
Показатель расходования средств на осуществление сопутствующей деятельности	8,0	15,2	15,4	5,6	17,7	2,3	4,5	28,4	17,3	34,1
Показатель расходования средств на оплату труда АУП	5,4	0,9	5,6	3,2	15,8	1,3	3,0	24,4	9,5	21,0
Виды общественной деятельности	Охрана здоровья				Социальные услуги	Связи с общественностью	Культура и искусство	Связи с общественностью	Охрана окружающей среды	Духовно-нравств. воспитание

Деятельность рассмотренных благотворительных фондов осуществляется на основе частных пожертвований физических и юридических лиц. Доля самофинансирования за счет приносящей доход деятельности невелика. Основная часть привлеченных средств идет на реализацию уставной деятельности (82,3 % и более). Соответственно расходование средств по сопутствующей деятельности составляет 17,7 % и менее. Доля расходования средств на оплату труда административно-управленческого персонала, за исключением Фонда «Обнаженные сердца», также незначительна. По рассчитанным показателям деятельность рассмотренных фондов можно считать достаточно эффективной. У неблаготворительных фондов показатели деятельности более разнообразны. Требования на расходование целевых средств отсутствуют, значение показателя может существенно варьироваться.

Далее приведены показатели негосударственных НКО, которые не относятся к фондам (АНО, ассоциации, общественные организации).

Деятельность рассмотренных негосударственных НКО осуществляется за счет членских взносов, частных пожертвований и государственных субсидий. Доля самофинансирования за счет приносящей доход деятельности невелика. Основная часть привлеченных средств идет на реализацию уставной деятельности (55,7 % и более). Соответственно расходование средств по сопутствующей деятельности составляет 44,3 % и менее. Доля расходования средств на оплату труда административно-управленческого персонала также незначительна.

Однако, следует учесть высокую долю государственной поддержки АНО, которую они и расходуют по целевому назначению.

Таблица 51 – Исходная информация для оценки показателей фондов в 2022 году, млн руб.

Наименование показателя	Благотворительные фонды					Неблаготворительные фонды				
	Фонд «Подари жизнь»**	Благотворительный фонд «Русфонд»***	Фонд «Линия жизни»*	БФ «Нужна помощь»*** (инostr. агент)	Фонд помощи «Обнаженные сердца»*	Фонд «Общественное мнение»**	Фонд «Русский мир»***	ФОРГО**	Фонд им. В.И. Вернадского**	Фонд Апостола Андрея Первозванного***
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Неиспольз. остаток средств на начало года	3862,8	285,3	356,5	87,9	67,2	150,4	102,9	48,0	6,0	39,0
Поступление средств										
От российских физ. и юр. лиц	1834,5	1293,3	384,1	378,4	96,8	450,0	0,8	380,0	81,2	110,8
- взносы	-	-	-	-	-	-	-	-	41,3	-
- пожертвования	1834,5	1293,3	384,1	378,4	96,8	450,0	0,8	380,0	39,9	110,8
От органов госуд. власти и местного самоупр.	-	64,1	-	10,5	2,1	-	3815,4	-	-	2,5
От иностр. физ. и юр. лиц	18,8	-	-	0,9	44,5	-	-	-	-	-
От прин. доход деятельности	169,6	-	40,1	13,6	3	19,7	27,1	-	-	4,9
Прочие поступления	-	-	-	-	0,3	0,7	15,6	-	1,5	-
Всего поступило средств	2022,9	1357,4	424,2	403,4	146,7	470,4	3858,9	380	82,7	118,2
Расходование средств										
Уставная деятельность	-1337,4	-1169,8	-389,1	-416,0	-168,5	-483,1	-3616,3	-275,9	-70,3	-54,0
Сопутствующая деятельность	-116,7	-209,4	-70,6	-24,5	-36,3	-11,4	-172,1	-109,6	-14,7	-27,9
- оплата труда, вкл. начисления	-78,9	-12,4	-25,9	-13,9	-32,3	-6,6	-114,6	-94,0	-8,1	-17,2
- прочие (за искл. оплаты труда)	-37,8	-197,0	-44,7	-10,6	-4	-4,8	-57,5	-15,6	-6,6	-10,7
Всего израсходовано средств	-1454,1	-1379,2	-459,7	-440,5	-204,8	-494,5	-3788,4	-385,5	-85,00	-81,9
Остаток средств на конец года	4431,6	263,5	321,0	50,8	9,1	126,3	173,4	42,5	3,7	75,3

* Данные годового отчета, размещенного на официальном сайте организации

** Данные отчета о целевом использовании средств, размещенного на сайте ГИР БО

*** Данные отчета о целевом использовании средств с добавлением данных годового отчета/пояснений к отчетности

Таблица 52 – Показатели структуры поступления и расходования целевых средств негосударственных НКО, %

Наименование показателя	Университет 2035	АНО «Платформа НТИ»	АНО «Моспром»	АНО НПСПО «Благое дело»	АГО «Форум доноров»	Ассоциация «КБА НКО»	Ассоциация ДПО «ОЦВМТ»	Русское географическое общество	Российский Красный Крест
1	2	3	4		6	7	8	9	10
Показатель корпоративного финансирования (членских взносов)	–	–	–	–	20,9	5,9	–	0,1	–
Показатель общественной поддержки (частных пожертвований)	–	15,7	3,9	8,5	37,7	–	83,3	78,0	24,5
Показатель государственной поддержки (субсидий, грантов)	98,8	83,2	96,1	39,8	29,6	94,1	–	1,8	31,6
Показатель иностранной поддержки (частных пожертвований)	–	–	–	1,8	–	–	–	–	41,0
Показатель самофинансирования (прибыли)	1,2	1,1	–	7,6	11,8	–	16,7	20,1	0,7
Показатель финансирования за счет частных грантов	–	–	–	42,3	–	–	–	–	2,3
Показатель расходования средств на осуществление уставной деятельности	90,8	69,8	65,3	87,1	92,0	94,4	79,9	55,7	91,2
Показатель расходования средств на осуществление сопутствующей деятельности	9,2	30,2	34,7	12,9	8,0	5,6	20,1	44,3	8,8
Показатель расходования средств на оплату труда АУП	7,2	23,0	15,2	5,0	4,0	2,8	8,1	22,8	0,6
Виды общественной деятельности	Научно-образовательная деятельность			Социальная помощь	Грантовая поддержка НКО	Профессиональная деятельность	Дополнительное профессиональное образование	Просветительская деятельность	Социальная и благотворительная помощь

Таблица 53 – Исходная информация для оценки показателей негосударственных НКО в 2022 году, млн руб.

Наименование показателя	Университет 2035***	АНО «Платформа НТИ»***	АНО «Моспром»***	АНО НПСО «Благое дело»*	АГО «Форум доноров»***	Ассоциация «КБА НКО»***	Ассоциация ДПО «ОЦВМТ»**	Русское географическое общество**	Российский красный крест***
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Неиспольз. остаток средств на начало года	-20,7	273,0	407,6	17,0	16,6	1,9	52,7	2304,9	207,1
Поступление средств									
От российских физ. и юр. лиц	-	300,0	68,4	22,2	17,4	-	69,1	794,1	280,2
- взносы	-	-	-	-	6,2	0,2	-	1,1	0,2
- пожертвования	-	300,0	68,4	3,7	11,2	-	69,1	793,0	310,6
- гранты	-	-	-	18,5	-	-	-	-	31,8
От органов госуд. власти и местного самоуправления.	3967,3	1586,5	1681,0	17,4	8,8	3,2	-	18,0	443,3
От иностр. физ. и юр. лиц	-	-	-	0,8	-	-	-	-	575,4
От прин. доход деятельности	46,7	21,2	-	3,3	3,5	-	15,2	204,5	9,6
Прочие поступления	-	-	-	-	-	-	6,7	-	33,9
Всего поступило средств	4014,0	1907,7	1749,4	43,7	29,7	3,4	91,0	1016,6	1404,8
Расходование средств									
Уставная деятельность	-3661,2	604,8	-1405,3	-34,2	-25,3	-3,4	-61,0	-338,3	-1172,0
Сопутствующая деятельность	-370,1	261,7	-746,7	-5,1	-2,2	-0,2	-15,3	-269,2	-112,5
- оплата труда, вкл. начисления	-291,6	198,9	-327,4	-2,0	-1,1	-0,1	-6,2	-138,5	-7,3
- прочие (за искл. оплаты труда)	-78,5	62,8	-419,3	-3,1	-1,1	-0,1	-9,1	-130,7	-105,2
Всего израсходовано средств	-4031,3	866,5	-2152,0	-39,2	-27,5	-3,6	-76,3	-607,7	-1284,5
Остаток средств на конец года	-38,0	1314,2	5,0	21,5	18,9	1,6	67,4	2713,8	327,4

* Данные годового отчета, размещенного на официальном сайте организации

** Данные отчета о целевом использовании средств, размещенного на сайте ГИР БО

*** Данные отчета о целевом использовании средств с добавлением данных годового отчета/пояснений к отчетности

ПРИЛОЖЕНИЕ 9

Рабочий план счетов в части поступления и расходования целевых средств

Рабочий план счетов приведен в таблице 54.

Таблица 54 – Рабочий план счетов в части поступления и расходования целевых средств

Номер счета	Предлагаемое наименование счета
1	2
ПОСТУПЛЕНИЕ СРЕДСТВ	
86-1	Поступления от российских физических и юридических лиц
86-1-1-0-0	Взносы
86-1-1-2-0	...членские
86-1-1-2-4	...на финансирование сопутствующей деятельности
86-1-2-0-0	Пожертвования
86-1-2-1-0	...без ограничений
86-1-2-1-1	... на финансирование целевой программы А
86-1-2-2-0	...с ограничениями
86-1-2-2-2	... на финансирование целевой программы Б
86-2-0-0-0	Поступления от органов государт. власти и местного самоуправления
86-2-1-0-0	Субсидии (в т.ч. гранты)
86-2-1-0-1	... на финансирование целевой программы А
86-2-1-0-2	... на финансирование целевой программы Б
86-2-2-0-0	Имущество
86-2-2-0-2	... на финансирование целевой программы Б
86-3-0-0-0	Средства, поступившие от иностранных юридических и физических лиц
86-3-1-0-0	Пожертвования
86-3-1-1-0	... без ограничений
86-3-1-1-1	... на финансирование целевой программы А
86-3-2-2-0	...с ограничениями
86-3-2-2-2	... на финансирование целевой программы Б
86-4-0-0-0	Поступления от приносящей доход деятельности НКО
86-4-1-0-0	Прибыль от реализации товаров, работ, услуг
86-4-1-0-1	... на финансирование целевой программы А
86-4-2-0-0	Доходы от собственности НКО

1	2
86-4-2-0-4	...на финансирование сопутствующей деятельности
86-4-3-0-0	Дивиденды (доходы, проценты) по ценным бумагам и вкладам
86-4-3-0-4	...на финансирование сопутствующей деятельности
86-5-0-0-0	Прочие поступления
86-5-0-0-1	... на финансирование целевой программы А
86-5-0-0-4	...на финансирование сопутствующей деятельности
РАСХОДОВАНИЕ СРЕДСТВ	
30-1-0	Целевая программа А (образовательная)
30-1-1	Оплата труда лиц, ведущих образовательную деятельность
30-1-2	Аренда учебной аудитории
30-1-3	Проведение конференций
30-2-0	Целевая программа Б (научно-исследовательская)
30-2-1	Оплата труда лиц, ведущих научно-исследовательскую деятельность
30-2-2	Аренда аналитической лаборатории
30-2-3	Приобретение аналитического оборудования
30-3-0	Целевая программа В (благотворительная)
30-3-1	Перечисление пожертвований в благотворительные фонды
30-3-2	Оплата лекарственных препаратов
30-3-3	Оплата медицинских услуг
30-4-0	Расходование средств по сопутствующей деятельности
30-4-1	Оплата труда, включая начисления
30-4-2	Выплаты, не связанные с оплатой труда
30-4-3	Служебные командировки и поездки
30-4-4	Содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества
30-4-5	Ремонт основных средств и иного имущества
30-4-6	Амортизация
30-4-7	Налоги и прочие обязательные платежи
30-4-8	Сбор пожертвований
30-4-9	Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества
30-4-10	Прочее

Источник: составлено автором.

Бухгалтерские записи для составления отчета о деятельности

Бухгалтерские записи приведены в таблице 55.

Таблица 55 – Бухгалтерские записи для составления отчета о деятельности

Виды поступления и расходования средств	Бухгалтерские записи
1	2
ОСТАТОК СРЕДСТВ НА НАЧАЛО ГОДА	Сальдо на начало отчетного года по счету 86 «Целевое финансирование»
<i>ПОСТУПЛЕНИЕ СРЕДСТВ</i>	
<i>1 От российских физических и юридических лиц, том числе:</i>	Кредитовый оборот по сч. 86-1 «Поступления от российских физических и юридических лиц»
Взносы, в том числе:	Кредитовый оборот по сч. 86-1-1 «Поступления от российских физических и юридических лиц. Взносы»
-вступительные	Кредитовый оборот по сч. 86-1-1-1 «Поступления от российских физических и юридических лиц. Вступительные взносы»
-членские	Кредитовый оборот по сч. 86-1-1-2 «Поступления от российских физических и юридических лиц. Членские взносы»
-имущественные	Кредитовый оборот по сч. 86-1-1-3 «Поступления от российских физических и юридических лиц. Имущественные взносы»
Пожертвования в том числе:	Кредитовый оборот по сч. 86-1-2 «Поступления от российских физических и юридических лиц. Пожертвования»
-с ограничениями	Кредитовый оборот по сч. 86-1-2-1 «Поступления от российских физических и юридических лиц. Пожертвования с ограничениями»
Гранты	Кредитовый оборот по сч. 86-1-3 Поступления от российских физических и юридических лиц. Гранты»
<i>2 От органов государственной власти и местного самоуправления, в том числе</i>	Кредитовый оборот по сч. 86-2 «Поступления от органов государственной власти и местного самоуправления»
-субсидии (в т.ч. гранты)	Кредитовый оборот по сч. 86-2-1 «Поступления от органов государственной власти и местного самоуправления. Субсидии (в т.ч. гранты)»
-имущество	Кредитовый оборот по сч. 86-2-2 «Поступления от органов государственной власти и местного самоуправления. Имущество»
<i>3 От иностранных физ. и юр. лиц, в том числе (по видам)</i>	Кредитовый оборот по сч. 86-3 «Поступления от иностранных физических и юридических лиц»
Взносы (по видам)	Кредитовый оборот по сч. 86-3-1 «Поступления от иностранных физических и юридических лиц. Взносы»
Пожертвования (по видам)	Кредитовый оборот по сч. 86-3-2 «Поступления от иностранных физических и юридических лиц. Пожертвования»
Гранты	Кредитовый оборот по сч. 86-3-3 «Поступления от иностранных физических и юридических лиц. Гранты»
<i>4 От приносящей доход деятельности (по видам)</i>	Кредитовый оборот по сч. 86-4 «Поступления от приносящей доход деятельности»
<i>5 Прочие поступления</i>	Кредитовый оборот по сч. 86-5 «Прочие поступления»
Всего поступило средств	Кредитовый оборот по сч. 86 «Целевое финансирование»

1	2
<i>РАСХОДОВАНИЕ СРЕДСТВ</i>	
<i>6 Уставная деятельность</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-1,2,3 «Целевое финансирование» в корресп. со сч. 30-1 «Расходование средств по уставной деятельности»
<i>в том числе:</i> <i>целевая программа А</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-1 «Поступления от... по целевой программе А» в корресп. со сч. 30-1 «Расходование средств по уставной деятельности. Целевая программа А (образовательная)»
<i>целевая программа Б</i>	Дебетовый оборот по сч. 86- а-б-с-2 «Поступления от... по целевой программе Б» в корресп. со сч. 30-2 «Расходование средств по уставной деятельности. Целевая программа Б (научно-исследовательская)»
<i>целевая программа В</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-3 «Поступления от... по целевой программе В» в корресп. со сч. 30-3 «Расходование средств по уставной деятельности. Целевая программа В (благотворительная)»
<i>7 Сопутствующая деятельность</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-4 «Поступления от...по сопутствующей деятельности» в корресп. со сч. 30-4 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности»
<i>в том числе:</i> <i>– оплата труда, включая начисления</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-4 «Поступления от...по сопутствующей деятельности» в корресп. со сч. 30-4-1 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности. Оплата труда, включая начисления»
<i>– выплаты, не связанные с оплатой труда</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-4 «Поступления от...по сопутствующей деятельности» в корресп. со сч. 30-4-2 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности. Выплаты, не связанные с оплатой труда»
<i>– служебные командировки и поездки</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-4 «Поступления от...по сопутствующей деятельности» в корресп. со сч. 30-4-3 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности. Служебные командировки и поездки»
<i>– содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-4 «Поступления от...по сопутствующей деятельности» в корресп. со сч. 30-4-4 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности. Содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества»
<i>– ремонт основных средств и иного имущества</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-4 «Поступления от...по сопутствующей деятельности» в корресп. со сч. 30-4-5 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности. Ремонт основных средств и иного имущества»
<i>– амортизация</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-4 «Поступления от...по сопутствующей деятельности» в корресп. со сч. 30-4-6 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности. Амортизация»
<i>– налоги и прочие обязательные платежи</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-4 «Поступления от...по сопутствующей деятельности» в корресп. со сч. 30-4-7 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности. Налоги и прочие обязательные платежи»
<i>– сбор пожертвований</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-4 «Поступления от...по сопутствующей деятельности» в корресп. со сч. 30-4-8 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности. Сбор пожертвований»
<i>– приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-4 «Поступления от...по сопутствующей деятельности» в корресп. со сч. 30-4-9 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности. Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества»
<i>– прочие</i>	Дебетовый оборот по сч. 86-а-б-с-4 «Поступления от...по сопутствующей деятельности» в корресп. со сч. 30-4-10 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности. Прочие»
Всего израсходовано средств	Дебетовый оборот по сч. 86 «Целевое финансирование»
ОСТАТОК СРЕДСТВ НА КОНЕЦ ГОДА	Сальдо на конец отчетного года по счету 86 «Целевое финансирование»

Источник: составлено автором.

Бухгалтерские записи для составления отчета в Минюст

Бухгалтерские записи для составления отчета приведены в таблице 56.

Таблица 56 – Бухгалтерские записи для составления Отчета о целях расходования НКО денежных средств и иного имущества (колонки 1-2 – фрагмент формы ОН0002, представляемой в Минюст)

1 Сведения о расходовании целевых денежных средств...	Фактически израсходовано, тыс. руб.	Бухгалтерские записи
1	2	3
1.1 Вид расходования целевых денежных средств, полученных из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, бюджетов муниципальных образований		
1.1.1. <i>Целевая программа Б (научно-исследовательская)</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-2-1-0-2 «Поступления от органов гос. власти и местного самоуправления. Субсидии (в т.ч. гранты)» в корресп. со сч. 30-2 «Целевая программа Б (научно-исследовательская)»
1.2 Вид расходования целевых денежных средств, полученных от российских организаций, граждан Российской Федерации		
1.2.1. <i>Целевая программа А (образовательная)</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-1-1-2-1 «Поступления от российских физических и юридических лиц. Членские взносы по целевой программе А (образовательной)» в корресп. со сч. 30-1 «Расходование средств по уставной деятельности. Целевая программа А (образовательная)»
1.2.2. <i>Целевая программа В (благотворительная)</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-1-2-1(2)-3 «Поступления от российских физических и юридических лиц. Пожертвования с ограничениями (или без ограничений) по целевой программе В (благотворительной)» в корресп. со сч. 30-3 «Целевая программа В (благотворительная)».
1.3 Вид расходования целевых денежных средств, полученных от иностранных государств, их государственных органов, международных иностранных организаций, иностранных граждан, лиц без гражданства либо уполномоченных ими лиц		
1.3.1.		
...		
2. Вид расходования иных денежных средств, в том числе полученных от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг		
<i>Сопутствующая деятельность</i>		
<i>в том числе:</i>		
2.1. <i>оплата труда, включая начисления</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-4-1-0-4 «Поступления от приносящей доход деятельности. Прибыль от реализации товаров, работ и услуг» в корресп. со сч. 30-4-1 «Расходование средств по сопутствующей деятельности. Оплата труда, включая начисления»

Продолжение таблицы 56

1	2	3
<i>2.2. выплаты, не связанные с оплатой труда</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-4-1-0-4 «Поступления от приносящей доход деятельности. Прибыль от реализации товаров, работ и услуг» в корресп. со сч. 30-4-2 «Расходование средств по сопутствующей деятельности. Выплаты, не связанные с оплатой труда»
<i>2.3. служебные командировки и поездки</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-4-1-0-4 «Поступления от приносящей доход деятельности. Прибыль от реализации товаров, работ и услуг» в корресп. со сч. 30-4-3 «Расходование средств по сопутствующей деятельности. Служебные командировки и поездки»
<i>2.4. содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-4-1-0-4 «Поступления от приносящей доход деятельности. Прибыль от реализации товаров, работ и услуг» в корресп. со сч. 30-4-4 «Расходование средств по сопутствующей деятельности. Содержание и эксплуатация помещений и транспорта, иного имущества»
<i>2.5. ремонт основных средств и иного имущества</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-4-1-0-4 «Поступления от приносящей доход деятельности. Прибыль от реализации товаров, работ и услуг» в корресп. со сч. 30-4-5 «Расходование средств по сопутствующей деятельности. Ремонт основных средств и иного имущества»
<i>2.6. амортизация</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-4-1-0-4 «Поступления от приносящей доход деятельности. Прибыль от реализации товаров, работ и услуг» в корресп. со сч. 30-4-6 «Расходование средств по сопутствующей деятельности. Амортизация»
<i>2.7. налоги и прочие обязательные платежи</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-4-1-0-4 «Поступления от приносящей доход деятельности. Прибыль от реализации товаров, работ и услуг» в корресп. со сч. 30-4-7 «Расходование средств по сопутствующей деятельности. Налоги и прочие обязательные платежи»
<i>2.8. сбор пожертвований</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-4-1-0-4 «Поступления от приносящей доход деятельности. Прибыль от реализации товаров, работ и услуг» в корресп. со сч. 30-4-8 «Расходование средств по сопутствующей деятельности. Сбор пожертвований»
<i>2.9. приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-4-1-0-4 «Поступления от приносящей доход деятельности. Прибыль от реализации товаров, работ и услуг» в корресп. со сч. 30-4-9 «Расходование средств по сопутствующей деятельности. Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества»
<i>2.10. прочие</i>		Дебетовый оборот по сч. 86-4-1-0-4 «Поступления от приносящей доход деятельности. Прибыль от реализации товаров, работ и услуг» в корресп. со сч. 30-4-10 «Расходование средств по сопутствующей деятельности. Прочие»

Источник: составлено автором.

ПРИЛОЖЕНИЕ 12**Учетная политика поступления и расходования целевых средств****Общие положения**

1. Настоящая Учетная политика сформирована в соответствии с Федеральными законами от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»; федеральными стандартами бухгалтерского учета; а также иными нормативными актами и разъяснительными документами Министерства финансов Российской Федерации по вопросам организации и ведения бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет в (наименование организации) (далее – негосударственной НКО) осуществляется с применением законодательных актов Российской Федерации и на основании разъяснений компетентных финансовых органов.

2. Негосударственная НКО ведет свою деятельность за счет источников целевого финансирования, включающих:

– поступления от российских физических и юридических лиц: взносы (вступительные, членские, имущественные), пожертвования (с ограничениями, без ограничений), гранты;

– поступления от органов государственной власти и местного самоуправления: субсидии (в т.ч. гранты), имущество;

– поступления от иностранных физических и юридических лиц: взносы (вступительные, членские, имущественные), пожертвования (с ограничениями, без ограничений), гранты;

– поступления от приносящей доход деятельности: прибыль от реализации товаров, работ, услуг; доходы от собственности; дивиденды (доходы, проценты) по ценным бумагам и вкладам.

– прочие поступления.

Учредительными документами негосударственной НКО предусмотрено

право на осуществление разрешенной законодательством приносящей доход деятельности, подлежащий направлению на уставные цели организации.

3. Негосударственная НКО осуществляет:

Уставную деятельность по целевым программам:

– целевую программу А (наименование программы),

– целевую программу Б (наименование программы),

– целевую программу В (наименование программы),

а также сопутствующую (финансово-хозяйственную) деятельность.

4. Негосударственная НКО осуществляет свою деятельность на основании смет поступления и расходования целевых средств.

Общим отчетным периодом для составления сметы негосударственной НКО является _____ (*вариант: календарный год / квартал / месяц / _____ (иной период, предусмотренный внутренним локальным актом негосударственной НКО)*) в рамках реализации отдельных целевых программ.

Сметы составляются в соответствии с Методикой сметного планирования, утвержденной в качестве приложения к настоящей Учетной политике (пример методики приведен в разделе 3.1).

В сметах указывается информации о планируемых поступлениях целевых средств и направлениях расходования, о сроках реализации целевых программ.

В части расходования средств составляются:

– смета расходования средств по уставной деятельности в контексте целевых программ (пример приведен в приложении 7, таблица 44);

– смета расходования средств по сопутствующей деятельности (приложение 7, таблица 45);

– общая календарная смета расходования средств (приложение 7, таблица 46).

В части поступления средств составляются:

– таблица данных по нормативам расходования видов поступлений по целевым программам и сопутствующей деятельности (приложение 7, таблица 47);

– смета поступления средств с распределением по целевым программам и сопутствующей деятельности (приложение 7, таблица 48);

– общая календарная смета поступления средств (приложение 7, таблица 49).

Сметы утверждаются руководителем негосударственной НКО и составляются по формам в соответствии с приложениями к настоящей Учетной политике.

5. Исходными данными для составления сметы на соответствующий отчетный период являются утвержденные сметы прошлых лет, а также размер неиспользованного целевого финансирования прошлых лет, сформировавшихся на конец соответствующих отчетных периодов в динамике и т.д.

6. При возникновении новых статей поступления и (или) расходования средств, связанных с осуществлением уставной деятельности НКО, в утвержденную на соответствующий календарный год смету вносятся корректировки.

Организация и ведение бухгалтерского учета

(в части поступления и расходования целевых средств)

1. Бухгалтерский учет поступления и расходования целевых средств осуществляется в соответствии с требованиями законодательства о раздельном учете по некоммерческой и приносящей доход деятельности.

2. Организация бухгалтерского учета поступления и расходования целевых средств обеспечивает заполнение отчетных форм как бухгалтерской отчетности, так и отчетности в Минюст.

3. Бухгалтерский учет поступления и расходования целевых средств в негосударственной НКО ведется методом начисления.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности НКО разработан на основе Приказа Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

Методология бухгалтерского учета поступления и расходования целевых средств
Учет поступления целевых средств

1. Учет поступления целевых средств негосударственной НКО осуществляется с применением счета 86 «Целевое финансирование» и счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

2. Ведение отдельного учета поступления средств по источникам финансирования и видам поступлений реализуется путем аналитического учета на субсчетах, открытых к счету 86 «Целевое финансирование» и предусмотренных Рабочим планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности негосударственной НКО (пример плана счетов в части поступления и расходования средств приведен в приложении 9).

3. Аналитический учет поступления целевых средств ведется с использованием следующих субсчетов.

Источники финансирования деятельности негосударственных НКО отражаются на субсчетах первого порядка (86-а). Это поступления от российских физических и юридических лиц (86-1); от органов государственной власти и местного самоуправления (86-2); от иностранных физических и юридических лиц (86-3); от приносящей доход деятельности (86-4) и прочие поступления (86-5).

Конкретные виды поступлений отражаются на субсчетах второго порядка (86-а-б). Это взносы, пожертвования, гранты – от российских и иностранных физических и юридических лиц; субсидии (в т.ч. гранты), имущество – от органов государственной власти и местного самоуправления; прибыль от реализации товаров, работ, услуг; доходы от собственности НКО, дивиденды (доходы, проценты) по ценным бумагам и вкладам; а также виды прочих поступлений, например, возврат излишне уплаченных сумм налогов, дополнительные взносы на покрытие убытков.

Детализация видов поступлений, например, виды взносов (вступительные, членские, имущественные), а также ограничения на пожертвования отражаются на субсчетах третьего порядка (86-а-б-с).

Поступление средств на конкретные целевые программы и сопутствующую деятельность отражаются на субсчетах четвертого порядка (86-a-b-c-d).

4. Ведение отдельного учета поступления средств по некоммерческой и приносящей доход деятельности осуществляется с использованием отдельных счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

НКО, являясь организацией, не распределяющей полученную прибыль, признает поступления от приносящей доход деятельности в качестве целевых средств и отражает в бухгалтерском учете заключительными оборотами декабря по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 86 «Целевое финансирование», субсчет 4 «Поступления от приносящей доход деятельности» по видам поступлений.

Учет расходования целевых средств

1. Учет расходования целевых средств осуществляется с использованием счета 30 «Расходование целевых средств» и по итогам отчетного периода списывается за счет соответствующего источника финансирования в дебет счета 86 «Целевое финансирование».

2. Ведение отдельного учета по уставной и сопутствующей деятельности осуществляется с использованием аналитического учета на субсчетах, открытых к счету 30 «Целевое расходование» и предусмотренных Рабочим планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности негосударственной НКО (пример плана счетов в части поступления и расходования средств приведен в приложении 9).

3. Аналитический учет расходования целевых средств ведется с использованием следующих субсчетов.

Направления расходования средств отражаются на субсчетах первого порядка (30-a). Это расходование средств по уставной деятельности по целевым программам (30-1,2,3) и по сопутствующей деятельности (30-4).

Расходование средств по статьям затрат внутри целевых программ и сопутствующей деятельности учитывается на субсчетах второго порядка (30-a-b).

4. Расходование средств по сопутствующей деятельности на конец каждого отчетного периода списывается с кредита счета 30-4 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности» в дебет счета 86 «Целевое финансирование» за счет соответствующего целевого источника финансирования.

5. Ведение отдельного учета расходования средств по некоммерческой и приносящей доход деятельности осуществляется с использованием отдельных счетов 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы».

6. Общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью НКО, приносящей доход на конец каждого отчетного периода, списываются с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи».

Распределение расходования целевых средств

1. В случае отсутствия возможности прямого распределения расходования целевых средств, связанных с реализацией отдельных целевых программ, распределение осуществляется пропорционально размеру средств целевого финансирования, полученных в рамках реализации соответствующей программы в общей сумме целевого финансирования, полученного НКО за период.

2. Расходование средств на обеспечение административно-управленческой деятельности распределяется между некоммерческой и приносящей доход деятельностью пропорционально доле поступлений в рамках этих видов деятельности. При этом распределение средств осуществляется в той части, в которой они не покрываются средствами целевого финансирования.

Расходование средств на обеспечение административно-управленческой деятельности первоначально учитывается на счете 30-4 «Расходование целевых средств по сопутствующей деятельности» и в дальнейшей распределяется на счет 26 пропорционально полученному доходу от приносящей доход деятельности.