

Зарубежный опыт

НЕКОММЕРЧЕСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ В УКРАИНЕ: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И АУДИТ

*Ю. Б. СЛОБОДЯНИК,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Украинская академия банковского дела
Национального банка Украины*

Современный этап развития общества характеризуется следующими масштабными проблемами:

- высоким уровнем бедности;
- значительной дифференциацией доходов населения;
- ростом числа депрессивных в экономическом плане регионов;
- низкой эффективностью институтов власти и пр.

Разрешение указанных проблем возможно при активном влиянии граждан на принятие управленческих решений в экономической и социальной сферах жизни общества. Именно поэтому государство все чаще делегирует выполнение социальных функций общественным организациям, относящимся к некоммерческому или как его еще называют — третьему сектору экономики.

Деятельность таких организаций направлена на:

- обеспечение социальной справедливости;
- предоставление возможностей для самореализации личности;
- формирование качественных и доступных систем образования и здравоохранения, социальной защиты и т. д.

Отметим, что институциональные основы некоммерческого сектора экономики были заложены еще при Екатерине II, во времена правления которой начали создаваться благотворительные общества. К началу XX в. многочисленные благотворительные

организации включали в себя образовательные учреждения, опекунские дома и детские приюты, больницы, благотворительные общества слепых и глухонемых и т. д. Финансирование некоммерческих учреждений осуществлялось по смешанному типу — пятая часть доходов поступала из государственной казны, а остальную долю доходов составляли проценты с капиталов, от арендных статей, плата за воспитание, обучение, лечение, попечительство, сборы с развлечений, пожертвования, членские взносы и т. п.

Общеизвестно, что развитие некоммерческого сектора происходит под влиянием конкретных исторических условий и национальных традиций. В современных обществах существуют различные подходы к организации функционирования этого сектора экономики. Проанализируем особенности ведения бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения и аудита некоммерческих организаций в Украине.

Особенности деятельности некоммерческих организаций. Современные исследователи социально-экономических отношений оперируют следующими понятиями:

- некоммерческий сектор экономики;
- организации гражданского общества;
- неприбыльные учреждения и организации.

Данные термины объединяет то, что они описывают организации, не рассматривающие получение

прибыли и ее распределение между участниками в качестве основной цели своей деятельности, так как их создание направлено на решение образовательных, научных, культурных, благотворительных и других общественно значимых задач.

Анализ украинских законодательных и нормативных актов, особенностей деятельности таких учреждений и организаций показывает, что упомянутые понятия не являются синонимами.

Хозяйственный кодекс Украины определяет некоммерческое хозяйствование как самостоятельную систематическую хозяйственную деятельность, направленную на достижение экономических, социальных и прочих результатов. Целью такой деятельности не является получение прибыли (ст. 52 Хозяйственного кодекса Украины) [12].

Субъекты хозяйствования государственного или коммунального секторов экономики могут проводить некоммерческую деятельность в тех отраслях, в которых запрещено осуществление предпринимательской деятельности, на основании решения соответствующего органа государственной власти или органа местного самоуправления. Также указывается, что не могут осуществлять некоммерческую деятельность органы государственной власти и органы местного самоуправления [12].

Вместе с тем в Налоговом кодексе Украины закреплено понятие «неприбыльные учреждения и организации», т. е. по сути — те же НКО [2]. Тем не менее действующая процедура регистрации неприбыльных учреждений и организаций не позволяет говорить о том, что они представляют некоммерческий сектор в полной мере.

Так, по требованиям украинского законодательства регистрацию неприбыльных организаций и учреждений проводит Государственная налоговая служба Украины (с января 2013 г. — Министерство доходов и сборов Украины). После обязательного внесения в Реестр неприбыльных организаций и учреждений таким субъектам присваивается признак неприбыльности [2]. При этом центральный налоговый орган не только отвечает за ведение реестра, но и устанавливает порядок определения структуры признака неприбыльных учреждений (организаций), контролирует выполнение ими требований законодательства, принимает решение об отмене предоставленного ранее признака неприбыльности в случаях нарушения законодательства [10].

Таким образом, к неприбыльным учреждениям и организациям относятся различные хозяйствующие субъекты, в том числе и некоммерческие (табл. 1).

Как видим, органы государственной власти, определенные по признаку классификации неприбыльными учреждениями, в соответствии с требованиями хозяйственного законодательства не могут осуществлять некоммерческую деятельность. Это подтверждает тезис о том, что в украинской практике понятия «неприбыльные» и «некоммерческие» учреждения и организации не являются тождественными.

Такая ситуация значительно усложняет проведение анализа деятельности неприбыльных учреждений, поскольку количество субъектов хозяйствования, осуществляющих в соответствии с уставами некоммерческую деятельность, не отвечает количеству зарегистрированных неприбыльных учреждений.

В последние годы прослеживается устойчивая тенденция к увеличению числа некоммерческих (неприбыльных) учреждений и организаций. По данным Государственной службы статистики Украины, за последние 3 года количество субъектов Единого государственного реестра предприятий и организаций Украины (ЕГРПОУ), которые по видам экономической деятельности и организационно-правовым формам хозяйствования формально соответствуют признакам неприбыльности, возрастает (табл. 2). Так, на начало 2013 г. было зарегистрировано 268 234 некоммерческие (неприбыльные) учреждения и организации, что составляет практически 20 % от общей численности субъектов ЕГРПОУ и на 6,5 % превышает соответствующие показатели 2011 г. [1]. Все это свидетельствует о стремительных темпах развития некоммерческого сектора экономики Украины.

Особенности организации учета и отчетности некоммерческих (неприбыльных) организаций.

В соответствии с требованиями Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» все субъекты хозяйствования обязаны вести бухгалтерский учет, на основании данных которого создаются финансовая, налоговая, статистическая и прочие формы бухгалтерской отчетности [4]. Различные некоммерческие организации, учитывая требования многочисленных нормативно-правовых актов по этому вопросу, могут вести бухгалтерский учет в разных формах с использованием различных учетных регистров. Так, например, в зависимости от количества операций они могут выбирать ведение учета в следующей форме:

- простой или упрощенной;
- журнально-ордерной или автоматизированной.

Таблица 1

Классификация неприбыльных учреждений и организаций в Украине

№ п/п	Наименование субъекта	Код признака неприбыльности
1	Органы государственной власти Украины	0001
2	Учреждения, организации, созданные органами государственной власти Украины, содержащиеся за счет средств соответствующих бюджетов	0002
3	Органы местного самоуправления	0003
4	Учреждения, организации, созданные органами местного самоуправления, содержащиеся за счет средств соответствующих бюджетов	0004
5	Благотворительные фонды (организации), созданные в порядке, определенном законом для осуществления благотворительной деятельности	0005
6	Гражданские организации, созданные с целью предоставления реабилитационных, физкультурно-спортивных и социальных услуг для инвалидов (детей-инвалидов), правовой помощи, осуществления экологической, оздоровительной, аматорской спортивной, культурной, просветительской, образовательной и научной деятельности, гражданские организации инвалидов, союзы гражданских организаций инвалидов и их местные ячейки, созданные в соответствии с законом	0006
7	Творческие союзы	0007
8	Политические партии	0008
9	Пенсионные фонды	0009
10	Кредитные союзы	0010
11	Прочие юридические лица, деятельность которых не предусматривает получения прибыли	0011
12	Союзы, ассоциации и другие объединения юридических лиц, созданные для представления интересов учредителей (членов, участников), содержащиеся только за счет взносов таких учредителей (членов, участников) и не осуществляющие хозяйственной деятельности, за исключением получения пассивных доходов	0012
13	Религиозные организации	0013
14	Научно-исследовательские учреждения и высшие учебные заведения III—IV уровней аккредитации, внесенные в Государственный реестр научных учреждений, которым предоставляется поддержка государства, заповедники, музеи-заповедники	0014
15	Жилищно-строительные кооперативы и объединения совладельцев многоквартирных домов	0015
16	Профессиональные союзы, их объединения и организации профсоюзов, а также организации работодателей и их объединения, созданные в порядке, определенном законом	0016

Таблица 2

Количество субъектов ЕГРПОУ, соответствующих структуре признака неприбыльных учреждений (организаций), ед.

№ п/п	Вид субъектов ЕГРПОУ	Всего на 01.01.2011	Всего на 01.01.2012	На 01.01.2013		
				Всего	В % к субъектам, соответствующим структуре признака	В % к общему числу субъектов ЕГРПОУ
1	Предприятие, объединение граждан (религиозная организация, профсоюз)	4 551	4 501	4 498	1,68	0,33
2	Государственная организация (учреждение, заведение)	15 926	16 449	16 479	6,14	1,23
3	Коммунальная организация (учреждение, заведение)	66 242	66 629	66 378	24,75	4,95
4	Организация (учреждение, заведение), объединение граждан (религиозная организация, профсоюз, потребительская кооперация)	1 466	1 578	1 579	0,59	0,12
5	Кредитный союз	1 155	1 141	1 154	0,43	0,09
6	Негосударственный пенсионный фонд	80	77	75	0,03	0,01
7	Политическая партия	18 942	19 121	19 222	7,16	1,43
8	Общественная организация	67 696	71 767	74 500	27,77	5,55
9	Религиозная организация	23 271	24 126	24 720	9,22	1,84

Окончание табл. 2

№ п/п	Вид субъектов ЕГРПОУ	Всего на 01.01.2011	Всего на 01.01.2012	На 01.01.2013		
				Всего	В% к субъектам, соответствующим структуре признака	В% к общему числу субъектов ЕГРПОУ
10	Профсоюз, объединение профсоюзов	26 340	27 834	28 852	10,76	2,15
11	Творческий союз (другая профессиональная организация)	261	270	278	0,10	0,02
12	Благотворительная организация	12 860	13 475	14 055	5,24	1,05
13	Объединение совладельцев многоквартирного дома	11 956	13 872	15 018	5,60	1,12
14	Орган самоорганизации населения	1 210	1 306	1 426	0,53	0,10
15	Всего	251 956	262 146	268 234	100	19,99

Используемый план счетов должен соответствовать форме учета — полной или упрощенной.

Отдельно необходимо отметить особенности ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях и организациях. Органы государственной власти, органы местного самоуправления, а также учреждения и организации, созданные ими и содержащиеся за счет средств соответствующих бюджетов, должны вести бухгалтерский учет в мемориально-ордерной или автоматизированной форме, использовать план счетов бюджетных учреждений и подавать финансовую отчетность в Государственную казначейскую службу без обнародования.

Стратегией модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007—2015 гг. был запланирован переход с 01.01.2013 к применению национальных Положений (стандартов) бухгалтерского учета в государственном секторе [11]. Указанные положения были разработаны на основе Международных стандартов бухгалтерского учета для государственного сектора и предполагают изменение принципов ведения бухгалтерского учета и введение форм финансовой отчетности, соответствующих по составу действующим формам для субъектов предпринимательской деятельности. Но, к сожалению, постановлением Кабинета министров Украины от 09.01.2013 № 11 нововведения в государственном секторе были отложены до 2015 г.

Анализ законодательных актов свидетельствует о том, что показатели финансовой отчетности обязаны обнародовать лишь некоторые некоммерческие организации:

- пенсионные фонды;
- кредитные союзы;
- политические партии и прочие объединения граждан [4, 5, 7, 8].

При этом в законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» прямое требование оглашения показателей финансовой отчетности существует только для кредитных союзов и негосударственных пенсионных фондов [4].

Вывод об обязательном обнародовании финансовой отчетности всех других некоммерческих организаций, по мнению автора, прямо вытекает из анализа различных законодательных актов. Так, например, на основании требований закона Украины «О политических партиях в Украине» финансовый отчет о доходах и расходах, имуществе политических партий подлежит обязательной ежегодной публикации [5].

Благотворительные фонды и организации обязаны обеспечить свободный доступ к своим отчетам, документам о хозяйственной и финансовой деятельности в соответствии с законом [3]. К тому же определение форм и порядка составления и представления финансовой отчетности об использовании средств и имущества благотворительной организации законодатель, по неизвестной причине, возложил на центральный налоговый орган (ст. 24 закона Украины «О благотворительности и благотворительных организациях») [3].

Проведенное исследование показывает, что на сегодняшний день в Украине нет единых согласованных законодательных требований к ведению бухгалтерского учета и представлению финансовой отчетности некоммерческими организациями. Результаты деятельности большинства из них не обнародуются, т. е. находятся вне пределов общественного независимого контроля.

Особенности налогообложения некоммерческих организаций. Одним из важных инструментов развития социального сектора экономики является не прямое финансирование хозяйствующих субъ-

ектов в виде налоговых льгот. Нормы Налогового кодекса Украины предусматривают наличие льгот для некоммерческих организаций по налогу на прибыль предприятий [2].

Присвоение признака неприбыльности позволяет некоммерческим организациям воспользоваться соответствующим льготным режимом. Для этого необходимо четко выполнить требования, выдвигаемые к уставным документам неприбыльных организаций. Так, перечень видов деятельности, не предусматривающих получение прибыли, должен быть исчерпывающим.

В случае выявления нарушений норм действующего законодательства, регулирующих деятельность неприбыльных учреждений и организаций, такой субъект может быть исключен из Реестра неприбыльных учреждений, что влечет за собой отмену налоговых льгот. В табл. 3 сгруппированы виды доходов неприбыльных организаций, освобождаемые от налога на прибыль предприятий по признаку неприбыльности (см. табл. 1).

Необходимо также отметить, что кроме факта получения доходов из указанных источников имеет

значение и их сумма. В случае если такие доходы на конец первого квартала года, следующего за отчетным, превышают 25 % общих доходов отчетного года, неприбыльная организация обязана заплатить налог из нераспределенной прибыли по установленной ставке, исходя из суммы такого превышения. Помимо этого в подсчетах суммы превышения доходов над затратами, а также при определении сумм налогооблагаемой прибыли сумма амортизационных отчислений не учитывается [2].

Таким образом, особенности налогообложения некоммерческих организаций требуют достаточно жесткого контроля не только за видами деятельности (зарегистрированными в уставе и фактическими), но и за источниками получения и суммами доходов. В настоящее время проведение такого контроля полностью возложено на министерство доходов и сборов. По мнению же автора, некоммерческие организации, отличающиеся направлениями деятельности, условиями функционирования, порядком ведения учета и отчетности, формами финансирования и налогообложения, требуют независимого контроля за

Таблица 3

**Доходы неприбыльных организаций и учреждений,
освобожденные от налогообложения [2]**

№ п/п	Доходы, освобожденные от налогообложения	Неприбыльные учреждения и организации по признакам							
		0001, 0002, 0003, 0004	0005, 0006, 0007, 0008, 0014	0009, 0010	0011	0012	0013	0015	0016
1	Средства или имущество, поступающие бесплатно или в виде безвозвратной финансовой помощи или добровольных пожертвований	+	+				+		+
2	Пассивные доходы	+	+		+	+	+	+	+
3	Средства или имущество, поступающие в качестве компенсации стоимости полученных государственных услуг, в том числе доходов государственных учебных заведений, полученных от изготовления и реализации товаров, выполнения работ, предоставления услуг, в том числе от предоставления платных услуг, связанных с их основной уставной деятельностью	+							
4	Дотации или субсидии, полученные из государственного или местного бюджетов, государственных целевых фондов или в пределах технической или благотворительной, в том числе гуманитарной, помощи, кроме дотаций на регулирование цен на платные услуги, предоставляемые таким неприбыльным организациям или через них их получателям в соответствии с законодательством с целью снижения уровня таких цен	+	+	+	+				
5	Средства или имущество, поступающие от ведения их основной деятельности		+		+			+	

Окончание табл. 3

№ п/п	Доходы, освобожденные от налогообложения	Неприбыльные учреждения и организации по признакам							
		0001, 0002, 0003, 0004	0005, 0006, 0007, 0008, 0014	0009, 0010	0011	0012	0013	0015	0016
6	Средства, поступающие в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение или взносов на прочие нужды, предусмотренные законом			+					
7	Доходы от осуществления операций с активами (в том числе пассивных доходов) негосударственных пенсионных фондов и кредитных союзов, по пенсионным вкладам (взносам), счетам участников фондов банковского управления в соответствии с законодательством			+					
8	Разовые или периодические взносы, отчисления учредителей и членов				+	+			
9	Дотации или субсидии, полученные из государственного или местного бюджетов, государственных целевых фондов или в пределах технической или благотворительной, в том числе гуманитарной, помощи, предоставляемой в соответствии с условиями международных договоров, согласие на обязательность которых предоставлено Верховным Советом Украины, кроме дотаций на регулирование цен на платные услуги, предоставляемые таким неприбыльным организациям или через них их получателям в соответствии с законодательством с целью снижения уровня таких цен					+			
10	Любые другие доходы от предоставления культурных услуг						+		
11	Вступительные, членские и целевые взносы, отчисления средств предприятий, учреждений и организаций на культурно-массовую, физкультурную и оздоровительную работу								+
12	Стоимость имущества и услуг, полученной первичной профсоюзной организацией от работодателя в соответствии с положениями коллективного договора (соглашения) с целью обеспечения условий деятельности такой профсоюзной организации в соответствии со ст. 42 Закона Украины «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности»								+

их деятельностью, учитывая особую функцию, которую они призваны выполнять в обществе.

Особенности аудита некоммерческих организаций. Существуют некоторые особенности осуществления контроля за деятельностью различных некоммерческих (неприбыльных) организаций. Например, в соответствующем законе указывается, что финансовый контроль за средствами профессиональных союзов и их объединений государственными органами и органами местного самоуправления не осуществляется [6]. Они отчитываются только перед своими членами, а общественный контроль за их деятельностью вообще не проводится.

Как отмечалось выше, не все некоммерческие (неприбыльные) организации обязаны обнародовать финансовую отчетность. Следовательно, не все из них подлежат обязательному аудиту, так как по требованиям украинского законодательства оглашать показатели финансовой отчетности можно только при наличии аудиторского отчета, подтверждающего достоверность изложенной в ней информации.

Наряду с этим действующее законодательство в сфере организации бухгалтерского учета и отчетности бюджетных учреждений и организаций не содержит требования обнародования их финансовых отчетов. Примечательно, что и упомянутая

автором ранее Стратегия модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007 — 2015 годы не предусматривает введения такой нормы. Однако без этого, по мнению автора, становится невозможным соблюдение принципа публичности государственных финансов [11].

В условиях рыночной экономики, когда физические и юридические лица повсеместно принимают решения о взаимодействии с организациями, представляющими некоммерческий сектор экономики, информация о его деятельности должна быть достоверной, полной и прозрачной. Традиционно подтверждение достоверности такого рода информации — это задача аудиторов.

Виды и формы аудита некоммерческих (неприбыльных) организаций должны соответствовать особенностям их функционирования. Так, например, для органов государственной власти, органов местного самоуправления, а также учреждений, организаций, ими созданных и содержащихся за счет средств соответствующих бюджетов, считаем необходимым проведение финансового аудита, в ходе которого анализируются:

- правильность ведения учета и составления отчетности;
- законность и целевое использование государственных ресурсов.

Помимо этого целесообразно проводить аудит эффективности по таким направлениям, как:

- деятельность органов исполнительной власти;
- организация бюджетного процесса;
- исполнение государственного (местного) бюджета, государственных (местных) программ;
- использование бюджетных средств, государственной собственности, природных и других национальных ресурсов и пр.

В данное время в Украине проходит реформирование системы контроля за государственными финансами в направлении развития внешнего и внутреннего государственного аудита. Следовательно, в недалеком будущем должны быть сформированы соответствующие требования и к государственному аудиту некоммерческих организаций.

Для других видов некоммерческих (неприбыльных) организаций могут проводиться аудит соответствия формирования и использования взносов и аудит эффективности деятельности, а также другие формы аудита.

По мнению автора, аудит некоммерческих (неприбыльных) организаций должен быть государ-

ственным, учитывая, что деятельность большинства из них относится к основным направлениям государственной политики по вопросам национальной безопасности. В частности, к таким видам деятельности относятся:

- обеспечение конституционных прав и свобод человека и гражданина;
- укрепление законности и правопорядка;
- сохранение социально-политической стабильности в обществе;
- обеспечение прозрачности в деятельности государственных органов;
- обеспечение принятия управленческих решений;
- обеспечение информированности населения, укрепление на этой основе его доверия к институтам власти [9].

Поскольку в Украине функционирует значительное количество некоммерческих (неприбыльных) организаций и имеются тенденции к росту, на начальных этапах можно привлекать к их аудиту частные аудиторские компании на договорных началах. Аналогичная практика существует во многих развитых странах.

Введение государственного аудита некоммерческих (неприбыльных) организаций, по мнению автора, позволит решить целый ряд проблем:

- во-первых, учитывая особенности бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения, государственный аудит позволит самим организациям более эффективно осуществлять деятельность;
- во-вторых, контроль общественности за функционированием некоммерческих (неприбыльных) организаций будет способствовать дальнейшему развитию гражданского общества и его партнерству с государством в решении актуальных проблем.

Безусловно, действующие методики проведения аудита коммерческих организаций не могут быть использованы для аудита некоммерческого сектора. Поэтому дальнейшие исследования должны быть направлены на развитие теории и методологии аудита некоммерческих организаций, а также на разработку комплексных методик его организации.

Подводя итог, отметим, что возрастающий интерес к некоммерческому сектору экономики, а также функция, которую он выполняет в современном обществе, требуют большего внимания к организации бухгалтерского учета, отчетности и независимого контроля за некоммерческими организациями.

Список литературы

1. Количество субъектов ЕГРПОУ по организационно-правовым формам хозяйствования по состоянию на 01.01.2013 / Государственная служба статистики Украины. [Электронный ресурс]. Режим доступа: url: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
2. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 № 2755-VI.
3. О благотворительности и благотворительных организациях: закон Украины от 16.09.1997 № 531/97-ВР.
4. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине: закон Украины от 16.07.1999 № 996-XIV.
5. О политических партиях в Украине: закон Украины от 05.04.2001 № 2365-III.
6. О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности: закон Украины от 15.09.1999 № 1045-XIV.
7. Об аудиторской деятельности: закон Украины от 22.04.1993 № 3125-XII.
8. Об объединениях граждан: закон Украины от 16.06.1992 № 2461-XII.
9. Об основах национальной безопасности: закон Украины от 19.06.2003 № 964-IV.
10. Об утверждении Положения о Реестре неприбыльных учреждений и организаций: приказ Государственной налоговой администрации Украины от 24.01.2011 № 37.
11. Об утверждении Стратегии модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007 — 2015 годы: постановление Кабинета Министров Украины от 16.01.2007 № 34.
12. Хозяйственный кодекс Украины от 16.01.2003 № 436-IV.

Вниманию руководителей и бухгалтеров бюджетных и некоммерческих организаций, работников финансовых органов, преподавателей, аспирантов и студентов вузов



Журнал «Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях»

ISSN 2079-6714

Выпускается с 1998 года

Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)

Формат А4, объем 64-72 с.

Периодичность - 2 раза в месяц

ПОДПИСКА ПРОДОЛЖАЕТСЯ!

Индекс по каталогу «Почта России»	Индекс по каталогу «Роспечать»	Индекс по каталогу «Пресса России»
34116	47699	29614

За дополнительной информацией обращайтесь в отдел реализации Издательского дома «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ» **телефон/факс: (495) 721-85-75, E-mail: podpiska@fin-izdat.ru**

Возможна подписка на электронную версию журнала, а также приобретение отдельных статей:

Научная электронная библиотека: eLibrary.ru

Электронная библиотека: dilib.ru

www.fin-izdat.ru