
УДК 658.114
ББК 65.292.5-931
В 57

М.А. Владимирова

Аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (918) 654 26 09, e-mail: vma1606@mail.ru

**Собственный и накопленный капитал
некоммерческих организаций**
(Рецензирована)

Аннотация. Планируемые изменения в Гражданском Кодексе повлекут за собой серьезные модификации в деятельности некоммерческих организаций. В частности, предполагается обязать НКО иметь обособленное имущество, на которое может быть обращено взыскание по ее обязательствам. В данной статье рассматриваются актуальные моменты, связанные с формированием и отражением в отчетности НКО собственного капитала. Для более глубокого понимания данных вопросов проведен анализ действующего отечественного, а также зарубежного законодательства.

Ключевые слова: некоммерческие организации, финансовая отчетность, фонды некоммерческих организаций, уставный капитал.

М.А. Vladimirova

Post-graduate student of the Accounting, Audit and Automated Data Processing Department, the Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (918) 654 26 09, e-mail: vma1606@mail.ru

**Private and accumulated capital
of non-profit organizations**

Abstract. The planned changes in the Civil Code will entail serious modifications in the activities of non-profit organizations. In particular, it is supposed to oblige NPO to have separate property to which the claim for its obligations can be made. This paper describes a case related to the formation and private capital financial reporting. For a deeper understanding the issues, the analysis was made of the current domestic and foreign legislation.

Keywords: non-profit organizations, financial reporting, funds of non-profit organizations, the authorized capital stock.

На данный момент некоммерческие организации являются наименее исследуемым сегментом российской экономической науки. Призванные для решения социально-экономических проблем, НКО сталкиваются с постоянными ограничениями и трудностями в процессе выполнения своих уставных целей. Как отмечают многие исследователи, одним из факторов, сдерживающих развитие некоммерческого сектора, является современное состояние нормативно-правового регулирования деятельности некоммерческих организаций в РФ, которое характеризует-

ся нечеткостью и противоречивостью информационно-правовой базы. В частности, необходимо отметить низкий уровень развития законодательства, регулирующего методологию бухгалтерского учета и налогообложения НКО, отсутствие практических пособий и рекомендаций по ведению учета.

Для анализа норм действующего российского законодательства о некоммерческих организациях и путей его совершенствования необходимым является анализ законодательства зарубежных стран. Изучение иностранного законодательства способствует более

глубокому пониманию вопросов, связанных с некоммерческой деятельностью. Таким образом, если отечественные стандарты не содержат ответов на возникающие вопросы, то принято обращаться в первую очередь к международным стандартам финансовой отчетности. Но на данный момент МСФО ориентированы только на коммерческие организации. Однако в них дается указание на то, что некоммерческие организации могут использовать все положения данных стандартов с учетом корректировок, учитывающих особенности некоммерческой деятельности, то есть НКО могут использовать стандартные формы предоставления отчетности, но при этом вправе корректировать названия статей, вносить изменения в заголовки форм. Для организаций, деятельностью которых является реализация товаров (работ, услуг) на некоммерческой основе, разработаны специальные стандарты — Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (далее — МСФООС). Для целей МСФООС к общественному сектору относятся национальные и региональные правительства, а также местные правительства и их учреждения. Таким образом, данный сектор не включает в себя негосударственные некоммерческие организации. Как подмечает Табалина С.А., «термин «общественный сектор», используемый в стандартах, соответствует термину «сектор государственного управления», используемому как в отечественной литературе, так и в нормативных правовых актах Российской Федерации» [1].

Вопросы организации финансового учета и отчетности в некоммерческих организациях наиболее полно разработаны в практике США: общепринятые принципы учета США (US GAAP) содержат ряд специальных стандартов для применения некоммерческими организациями. Особый интерес вызывает представленная в отчете о финансовом положении классификация чистых активов (фондов):

1) свободные чистые активы (*unrestricted net assets*);

2) временно ограниченные к использованию чистые активы (*temporary restricted net assets*);

3) постоянно ограниченные к использованию чистые активы (*permanently restricted net assets*).

Под свободными чистыми активами (фондами) подразумевается часть чистых активов некоммерческой организации, использование которых ни на постоянной, ни на временной основе не ограничено наложенными донором условиями. Свободные чистые активы (фонды) чаще всего формируются за счет доходов от предпринимательской деятельности, поступления средств от доноров без указания условий их использования, получения процентов и дивидендов по вложенным средствам за вычетом расходов на предоставление платных услуг, на привлечение донорской помощи, административных расходов. Как отмечают научные исследователи, единственным ограничением на использование свободных чистых активов в данной ситуации является внешняя среда функционирования некоммерческих организаций, поставленные уставными документами цели организации, требования законодательства.

В рамках свободных чистых активов (фонды) руководители организации имеют право накладывать собственные ограничения на использование средств с целью планирования определенных расходов. Данная информация подлежит обязательному отражению в пояснениях к финансовой отчетности. Подобного рода ограничения называются «резервами, определяемыми правлением» (*board designated endowment*)

Вторая категория фондов — это временно ограниченные к использованию чистые активы (фонды), представляющие собой часть чистых активов некоммерческой организации, возникших в результате:

— взносов и другого притока активов, использование которых ограничено наложенными донором условиями — они могут быть сняты с течением времени или благодаря соответствию действий организации поставленным условиям;

— других операций с активами, связанных с подобными ограничениями;

— реклассификации из других групп чистых активов (фондов) вследствие наложенных донором условий, их снятия по прошествии определенного срока или их выполнения организацией.

Различные исследователи бухгалтерского учета неодинаково трактуют понятие «net assets». Большинство ученых (М.В. Батурина, Л.В. Гусарова) переводят данное определение как «фонд». Однако существуют авторы, которые придерживаются иной точки зрения, считая что понятие «net asset» необходимо рассматривать как «активы».

Большинство российских ученых придерживаются мнения, что понятие «капитал» чуждо для некоммерческого сектора. Высказывая различия обоснования данному факту, исследователи едины во мнении, что капитал направлен, прежде всего, на формирование доходов. В современной трактовке понятие капитала связано, прежде всего, со способностью приносить экономические выгоды, поэтому в отношении третьего сектора на данный момент не применяется такое понятие, как «собственный капитал». Заслуживает внимания классификация собственного

капитала, предложенная авторитетным исследователем теории бухгалтерского учета М.И. Кутером [2]. В соответствии с данной систематизацией, собственный капитал подразделяется на первоначально инвестированный собственниками и капитал, заработанный в ходе финансово-хозяйственной деятельности. С точки зрения некоммерческих организаций, особый интерес представляет вторая категория капитала, т.е. капитала, сформированного непосредственно в ходе деятельности организации, включающая в себя:

— резерв на понижение стоимости долгосрочных активов (РПСДА);

— реинвестированный капитал (КСР).

Под резервом на понижение стоимости долгосрочных активов понимается прирост стоимости имущества по переоценке. В соответствии с п.15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» некоммерческая организация не имеет права проводить переоценку основных средств. По аналогии тот же запрет наложен и на переоценку некоммерческими организациями нематериальных активов, поэтому в данной ситуации нас интересует только реинвестированный капитал. По М.И. Кутеру, реинвестированный капитал состоит из двух потоков:

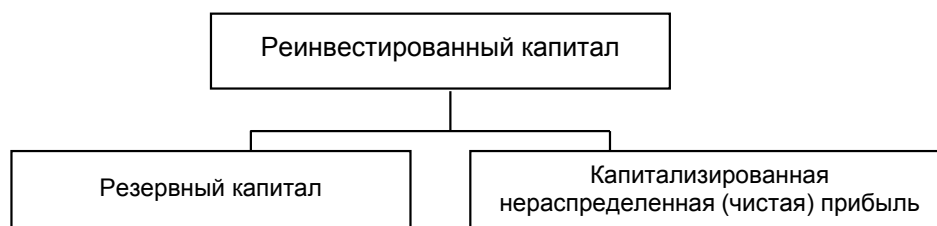


Рисунок 1. Структура реинвестированного капитала

Резервный капитал формируется за счет отчислений из прибыли после налогообложения. Формирование данного капитала может происходить на обязательной и необязательной основе. На данный момент в действующем законодательстве отсутствуют положения, обязывающие некоммерческие организации формировать резервный капитал.

Капитализированная нераспределенная прибыль представляет собой

чистую прибыль, оставленной собственником для развития организации. В некоммерческой организации в соответствии с законодательством полученный финансовый результат присоединяют к источникам целевого финансирования для дальнейшего использования в уставных целях. Таким образом, можно сказать, что и для некоммерческого сектора характерен процесс накопления, т.е. капитализации. Различие

лишь в целях данного процесса. Как известно, целью собственников коммерческого предприятия является максимализация прибыли, а целью действующего коммерческого предприятия — сохранение и преумножение капитала. Для некоммерческого сектора извлечение прибыли не является основной целью, в данном случае на первое место, как для организации, так и для ее учредителей, выходит достижение социально значимых, уставных целей. Однако в связи с неравномерностью и неритмичностью поступления целевых средств некоммерческие организации

отличаются отсутствием финансовой стабильности и высокой зависимостью от внешних источников финансирования, поэтому и у них возникает необходимость в накоплении средств.

Капитал выступает одним из основных элементов финансовой отчетности, наряду с доходами, расходами, активами и обязательствами. В международной практике имеются различия в трактовке понятия «собственный капитал», обусловленные внешними факторами. В то же время, по мнению О.В. Мандрица [3], можно выделить следующие общие черты:

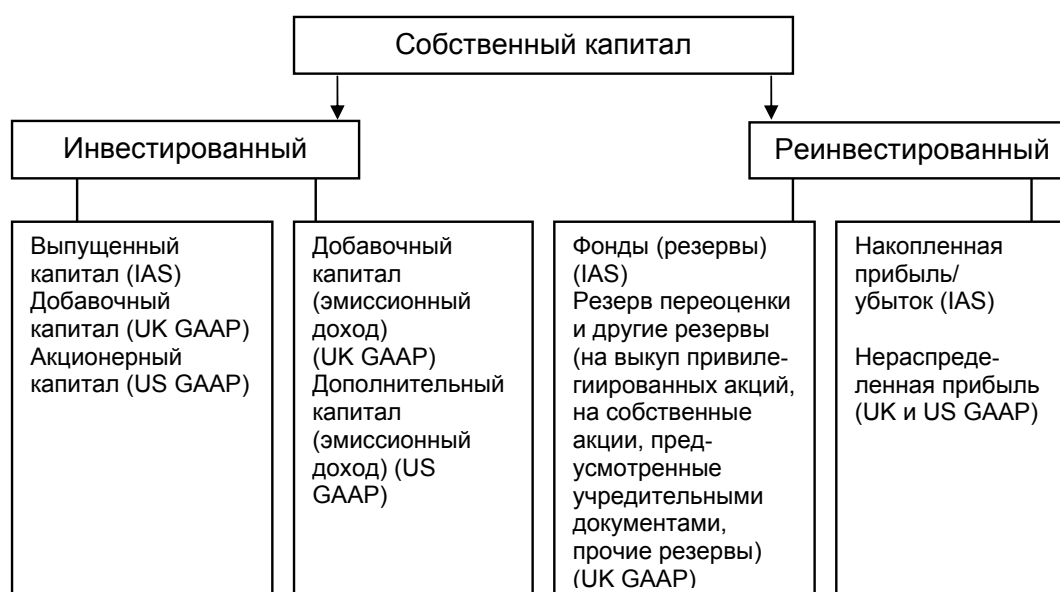


Рисунок 2. Структура собственного капитала

Возвращаясь к первой категории капитала, т.е. первоначально инвестированному собственниками, необходимо отметить, что в настоящее время на законодательном уровне не урегулирован вопрос об имущественном статусе некоммерческой организации. Подобного рода законодательная политика обусловливается тем, что некоммерческие организации создаются для достижения общественно полезных целей, носящих, как правило, нематериальный характер. Для некоторых коммерческих организаций, таких, как товарищества и производственные кооперативы, закон не устанавливает четких рамок по минимальному размеру капитала организации, так как его члены (товарищи)

несут персональную ответственность по его обязательствам. Соответственно в таких случаях размер уставного капитала не является главным гарантом интересов кредиторов.

Тем не менее, гражданским кодексом разрешено осуществление предпринимательской деятельности в части, соответствующей достижению уставных целей НКО. Для выполнения своей миссии некоммерческие организации могут использовать два основных источника получения финансовых ресурсов: целевые средства на уставную деятельность, полученные от физических и юридических лиц, и прибыль от ведения предпринимательской деятельности в соответствии с уставными

целями. У большого количества некоммерческих организаций финансирование извне остается основным источником их существования. Таким образом, можно сделать вывод, что если на законодательном уровне для некоммерческих организаций будет установлен запрет осуществлять предпринимательскую деятельность или получать доходы иным способом, большинство из них будет вынуждено ликвидироваться. И в данном случае, ключевым отличием некоммерческой организации, осуществляющей предпринимательскую деятельность, от коммерческой является направление прибыли на уставные цели, а не распределение ее между участниками.

Исследованию понятия и признаков предпринимательской деятельности к настоящему времени посвящено большое количество работ. Определение предпринимательской деятельности стало предметом анализа В.Ф. Попондопуло, Э.Г. Плиева, а также других исследователей в области экономики и права [4].

Во-первых, предпринимательская деятельность представляет собой систематическую, целенаправленную и самостоятельную деятельность. Самостоятельность осуществления предпринимательской деятельности означает осуществление ее своей властью и в своем интересе, то есть указывает на волевой источник предпринимательской деятельности. Необходимая предпосылка признания воли некоммерческой организации в сфере предпринимательского оборота — наличие у организации статуса юридического лица. Почти все некоммерческие организации обладают правами юридического лица; лишь общественным объединениям согласно ст. 21 Федерального закона от 19 мая 1995 г. №82-ФЗ «Об общественных объединениях» предоставлено право не регистрироваться. Соответственно, в случае нерегистрации общественное объединение не вправе осуществлять предпринимательскую деятельность.

Во-вторых, предпринимательская деятельность осуществляется на свой страх и риск. В соответствии с п. 2 с.

929 ГК РФ предпринимательским риском является риск убытков от предпринимательской деятельности из-за нарушения своих обязательств контрагентами предпринимателя или изменения условий этой деятельности по не зависящим от предпринимателя обстоятельствам, а также риск неполучения ожидаемых доходов.

Одним из признаков предпринимательской деятельности, выделяемым экономистами, является самостоятельная имущественная ответственность организации. В коммерческих организациях гарантией защиты интересов кредиторов выступает уставный капитал или субсидиарная ответственность учредителей. В соответствии с действующим законодательством минимальный размер уставного капитала составляет:

- у общества с ограниченной ответственностью 10000 р.;
- у открытого акционерного общества 1000 МРОТ;
- у закрытого акционерного общества 100 МРОТ.

Одновременно ГК РФ не устанавливаются какие-либо обязательные требования к составу и размеру имущества некоммерческих организаций. Таким образом, интересы кредиторов некоммерческой организации не защищены на законодательном уровне. Данная ситуация приводит к необходимости уравнивания имущественного статуса некоммерческих и коммерческих организаций.

На данный момент в рамках реализации Концепции развития гражданского законодательства, подготовленной в соответствии с пунктом 3 Указа Президента Российской Федерации от 18.07.08 года №1108 «О совершенствовании Гражданского кодекса Российской Федерации», разработан проект Федерального закона №47538-6 «О внесении изменений в части первую, вторую, третью и четвертую Гражданского кодекса РФ, а также в отдельные законодательные акты РФ». Ожидается, что основные поправки во все части ГК РФ скорее всего вступят в силу 1 февраля или 1 марта 2013 года (ранее

планировалось 1 сентября), а для ряда норм будет предусмотрено «ступенчатое», то есть постепенное вступление в силу. Кроме того, поправки в ГК повлекут за собой внесение изменений в десятки других законов. По словам П.В. Крашенинникова, гармонизация действующего законодательства неизбежна — его нужно приводить в соответствие с нормами ГК РФ. Но опять же, все будет изменяться постепенно, а не одновременно.

Изменения в Гражданском Кодексе затрагивают и имущественный статус некоммерческих организаций. В соответствии с данным проектом некоммерческая организация, уставом которой предусмотрено осуществление приносящей доходы деятельности, должна иметь обособленное имущество, на которое может быть обращено взыскание по ее обязательствам, в размере не менее минимального уставного капитала, предусмотренного для обществ с ограниченной ответственностью. Таким образом, данная поправка обяжет учредителей некоммерческой организации формировать уставный фонд.

В соответствии с действующим планом счетов информация о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации отражается на счете 80 «Уставный капитал». Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах. Операции по счету 80 «Уставный капитал» производятся при увеличении или уменьшении доли уставного капитала, осуществляемом в установленном порядке, и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

После государственной регистрации некоммерческой организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей, предусмотренных учредительными документами, полностью отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

При фактическом поступлении сумм вкладов учредителей в виде де-

нежных средств производятся записи по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств: 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» и др.

Внос вкладов в виде материальных и иных ценностей оформляется записями по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др.

Стоимость внесенных в счет вкладов прав пользования землей, водой, другими природными ресурсами, зданиями, сооружениями, оборудованием, а также иных имущественных прав отражается по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Учет имущества, предоставленного в собственность некоммерческих организаций в счет вкладов в уставный капитал в натуральной форме, производится по стоимости, определенной по договоренности учредителей.

Учет имущества, предоставленного некоммерческим организациям в натуральной форме в пользование организации в счет вкладов в уставный капитал, производится по стоимости, определенной исходя из арендной платы за пользование этим имуществом, исчисленной за весь указанный в учредительных документах срок деятельности организации или другой установленный учредителями срок. Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по учредителям организации. Однако в это же время остается неясным, где в бухгалтерском балансе должна отражаться информация об уставном фонде некоммерческой организации.

В соответствии с приказом №66н от 02.07.2010 г. «О формах бухгалтерской отчетности» некоммерческая организация в третьем разделе баланса включает показатели:

- «Паевой фонд»;
- «Целевой капитал»;

- «Целевые средства»;
- «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества»;
- «Резервный и иные целевые фонды».

Статья «Паевой фонд» включается потребителскими кооперативами. По данной статье отражается информация о паевых взносах пайщиков потребительских кооперативов, членов кредитных потребительских кооперативов граждан, о паевых взносах членов потребительского кооператива граждан (жилищный, жилищно-строительный, дачный, гаражный или иной потребительский кооператив), имеющих право на паенакопления, поступающие в качестве источников формирования имущества, необходимого для удовлетворения имущественных потребностей членов потребительского кооператива.

Целевой капитал некоммерческой организации представляет собой часть ее имущества, которая формируется и пополняется:

- за счет пожертвований, внесенных в целях использования в сфере образования, науки, здравоохранения, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), искусства, архивного дела, социальной помощи (поддержки), охраны окружающей среды, оказания гражданам бесплатной юридической помощи и осуществления их правового просвещения,

- за счет имущества, полученного по завещанию,

- за счет неиспользованного дохода от доверительного управления указанным имуществом.

По группе статей «Целевые средства» отражаются неиспользованные на отчетную дату целевые средства, предназначенные для обеспечения некоммерческой организацией целей, ради которых она создана. Группа статей «Целевые средства» увязывается с отдельными статьями, отражаемыми в первом и втором разделах баланса на суммы, полученные некоммерческой организацией:

- регулярных и единовременных поступлений денежных средств и иму-

щественных взносов от учредителей (участников), членов;

- других не запрещенных законодательством Российской Федерации поступлений, в т.ч. на содержание некоммерческой организации.

Согласно Информации Минфина от 26.12.2011 г. «Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2011)» по группе статей «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества» отражаются средства целевого финансирования, полученного некоммерческой организацией в виде инвестиционных средств на приобретение и (или) создание основных средств, включая средства общего пользования, в том числе выделенных в неделимый фонд. В этой группе статей также отражаются средства фонда финансовой взаимопомощи, созданного в установленном порядке кредитным потребительским кооперативом граждан. Указанная информация раскрывается обособленно по статье, именуемой, например, «Фонд финансовой взаимопомощи». В группе статей «Резервный и иные целевые фонды» включаются показатели, раскрывающие величину резервного и иных целевых, специальных фондов, предусмотренных законодательством Российской Федерации и уставом некоммерческой организации.

Таким образом, некоммерческие организации вынуждены пренебрегать нормативными актами и раскрывать информацию об уставном фонде в балансе по строке «Паевой фонд» либо «Резервный и иные целевые фонды», что приводит к искажению данных в отчетности. По мнению авторов данной статьи, необходимо внести соответствующие поправки в приказ МинФина №66н от 02.07.2010 г. «О формах бухгалтерской отчетности», в частности в приложение №1 к данному приказу, примечание 6 читать в следующей редакции: «Некоммерческая организация именуется указанный раздел «Целевое финансирование». Вместо показателей «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Резервный капитал»

и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» некоммерческая организация включает показатели «Паевой фонд», «Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды» (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

Примечания:

1. Табалина С.А. Международные стандарты отчетности организации сектора государственного управления // Вопросы государственного и муниципального управления. 2011. №3.

2. Кутер М.И., Гурская М.М., Комкова Ж.Л. Совершенствование системы финансовых показателей // Экономика устойчивого развития. 2012. №7. С. 117-122.

3. Мандрица О.В. Собственный капитал в международной теории и практике бухгалтерского учета // Вестник Северо-Кавказского государственного технического университета. 2008. №4 (17).

4. Коммерческое право: учебник / под ред. В.Ф. Попондопуло, В.Ф. Яковлевой. СПб.: Изд-во СПбГУ, 1997. С. 5-8.

References:

1. Tabalina S.A International Public Sector Accounting Standards // Problems of state and municipal governance. 2011. No. 3

2. Kuter M.I., Gurskya M.M., Komkova Zh.L. Improvement of system of financial indicators // Economics of sustainable development. 2012. No.7. P. 117-122.

3. Mandritsa O.V. Private capital in international theory and practice of accounting // Bulletin of the North Caucasus State Technical University. 2008. №4 (17).

4. Commercial Law: textbook / Ed. V.F. Popondopulo, V.F. Yakovleva. SPb.: St. Petersburg State University Publishing House, 1997. P. 5—8.