

УДК 657.6

## НЕКОММЕРЧЕСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ В УКРАИНЕ: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И АУДИТ

**Ю.Б. СЛОБОДЯНИК**, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, Государственное высшее учебное заведение «Украинская академия банковского дела Национального банка Украины»  
*e-mail: Yslobodyanik@yandex.ru*

### Аннотация

В статье рассмотрены особенности бухгалтерского учёта, отчётности, налогообложения и аудита некоммерческих организаций в Украине.

**Ключевые слова:** некоммерческие организации, неприбыльные организации, бухгалтерский учёт, финансовая отчётность, налогообложение, аудит, государственный аудит.

Современный этап развития общества характеризуется такими масштабными проблемами, как высокий уровень бедности, значительная дифференциация доходов населения, рост числа депрессивных в экономическом плане регионов, низкая эффективность 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 всё чаще делегирует выполнение социальных функций общественным организациям, относящимся к некоммерческому, или, как его ещё 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 ещё при Екатерине II, во времена правления которой начали создаваться благотворительные общества. К началу XX века 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, попечение, 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 понятиями «некоммерческий сектор экономики», «организации гражданского общества», «неприбыльные учреждения и организации». Эти термины объединяет то, что они описывают организации, не рассматривающие получение прибыли и её 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 (статья 52). 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 [1].

Вместе с тем, в Налоговом кодексе Украины закреплено понятие неприбыльных учреждений и организаций, то есть по сути – тех же некоммерческих организаций [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 года – Министерство доходов и сборов). 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 [3].

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

Таблица 1 – Классификация неприбыльных учреждений и организаций в Украине

Субъект	Код признака неприбыльности
органы государственной власти Украины	0001
учреждения, организации, созданные органами государственной власти Украины, содержащиеся за счет средств соответствующих бюджетов	0002
органы местного самоуправления	0003
учреждения, организации, созданные органами местного самоуправления, содержащиеся за счет средств соответствующих бюджетов	0004
благотворительные фонды (организации), созданные в порядке, определенном законом для осуществления благотворительной деятельности	0005
гражданские организации, созданные с целью предоставления реабилитационных, физкультурно-спортивных для инвалидов (детей-инвалидов) и социальных услуг, 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
творческие союзы	0007
политические партии	0008
пенсионные фонды	0009
кредитные союзы	0010
прочие юридические лица, деятельность которых не предусматривает получение прибыли	0011
союзы, ассоциации и другие объединения юридических лиц, созданные для представления интересов учредителей (членов, участников), содержащиеся только лишь за счет взносов таких учредителей (членов, участников) и не осуществляющие хозяйственной деятельности, за исключением получения пассивных доходов	0012
религиозные организации	0013
научно-исследовательские учреждения и высшие учебные заведения III-IV уровней аккредитации, внесённые в Государственный реестр научных учреждений, которым предоставляется поддержка государства, заповедники, музеи-заповедники	0014
жилищно-строительные кооперативы и объединения совладельцев многоквартирных домов	0015
профессиональные союзы, их объединения и организации профсоюзов, а также организации работодателей и их объединения, созданные в порядке, определенном законом	0016

Как видим, органы государственной власти, определённые 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 неприбыльных и некоммерческих учреждений и организаций 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 три года (см. табл. 2) 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. Так, на начало 2013 года их было зарегистрировано 268 234, что составляет практически 20 % от общей численности субъектов ЕГРПОУ и на 6,5 % превышает соответствующие показатели 2011 года [4].

Таблица 2 – Количество субъектов ЕГРПОУ, соответствующих структуре признака неприбыльных учреждений (организаций)

Виды 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
Предприятие объединения граждан (религиозной организации, профсоюза)	4 551	4 501	4 498	1,68 %	0,33 %
Государственная организация (учреждение, заведение)	15 926	16 449	16 479	6,14 %	1,23 %
Коммунальная организация (учреждение, заведение)	66 242	66 629	66 378	24,75 %	4,95 %
Организация (учреждение, заведение) объединения граждан (религиозной организации, профсоюза, потребительской кооперации)	1 466	1 578	1 579	0,59 %	0,12 %

Виды субъектов ЄГРПОУ	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 ЄГРПОУ
Кредитный союз	1 155	1 141	1 154	0,43 %	0,09 %
Негосударственный пенсионный фонд	80	77	75	0,03 %	0,01 %
Политическая партия	18 942	19 121	19 222	7,16 %	1,43 %
Общественная организация	67 696	71 767	74 500	27,77 %	5,55 %
Религиозная организация	23 271	24 126	24 720	9,22 %	1,84 %
Профсоюз, объединение профсоюзов	26 340	27 834	28 852	10,76 %	2,15 %
Творческий союз (другая профессиональная организация)	261	270	278	0,10 %	0,02 %
Благотворительная организация	12 860	13 475	14 055	5,24 %	1,05 %
Объединения совладельцев многоквартирного дома	11 956	13 872	15 018	5,60 %	1,12 %
Орган самоорганизации населения	1 210	1 306	1 426	0,53 %	0,10 %
Всего	251 956	262 146	268 234	100,00 %	19,99 %

Всё это свидетельствует о стремительных темпах развития некоммерческого сектора экономики Украины.

*Особенности организации учёта и отчётности некоммерческих (неприбыльных) организаций.* В соответствии с требованиями Закона Украины «О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине» все субъекты хозяйствования обязаны вести бухгалтерский учёт, на основании данных которого создаются финансовая, налоговая, статистическая и прочие формы бухгалтерской отчётности [5]. Различные некоммерческие организации, учитывая требования многочисленных нормативно-правовых актов по этому вопросу, могут вести бухгалтерский учёт в разных формах и с использованием различных учётных регистров. Так, например, в зависимости от количества операций они могут выбирать ведение учёта в простой или упрощённой, журнально-ордерной или автоматизированной формах. Используемый план счетов должен соответствовать форме учёта – полный или упрощённый.

Отдельно необходимо отметить особенности ведения бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях и организациях. Органы государственной власти, органы местного самоуправления, а также учреждения и организации, созданные ими и

содержащиеся за счёт средств соответствующих бюджетов, должны вести бухгалтерский учёт в мемориально-ордерной или автоматизированной форме, использовать план счетов бюджетных учреждений и подавать финансовую отчётность в Государственную казначейскую службу без обнародования.

Стратегией модернизации системы бухгалтерского учёта в государственном секторе на 2007 – 2015 годы был запланирован переход на применение национальных Положений (стандартов) бухгалтерского учёта в государственном секторе с 1 января 2013 года [6]. Указанные положения были разработаны на основе Международных стандартов бухгалтерского учёта для государственного сектора и предполагают изменение принципов ведения бухгалтерского учёта и введение форм финансовой отчётности, соответствующих по составу действующим формам для субъектов предпринимательской деятельности. Но, к сожалению, постановлением Кабинета министров Украины от 9 января 2013 года № 11 нововведения в государственном секторе были отложены до 2015 года.

Анализ законодательных актов свидетельствует о том, что показатели финансовой отчётности обязаны обнародовать лишь некоторые некоммерческие организации – пенсионные фонды, кредитные союзы, политические партии и прочие объединения граждан [5, 7-9]. При этом в Законе Украины «О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине» прямое требование оглашения показателей финансовой отчётности существует только для кредитных союзов и негосударственных пенсионных фондов [5]. Вывод об обязательном обнародовании финансовой отчётности всех прочих некоммерческих организаций мы делаем исходя из анализа различных законодательных актов. Так, например, на основании требований Закона Украины «О политических партиях в Украине» финансовый отчёт о доходах и расходах, имуществе политических партий подлежит обязательной ежегодной публикации [9]. Благотворительные фонды и организации обязаны обеспечить свободный доступ к своим отчётам, документам о хозяйственной и финансовой деятельности в соответствии с законом [10]. К тому же, определение форм и порядка составления и представления финансовой отчётности об использовании средств и имущества благотворительной организации законодатель, по неизвестной причине, возложил на центральный налоговый орган (статья 24) [10].

Проведённое исследование показывает, что на сегодняшний день в Украине нет единых согласованных законодательных требований к ведению бухгалтерского учёта и представлению финансовой отчётности некоммерческими организациями. Результаты деятельности большинства из них не обнародуются, то есть находятся вне пределов общественного независимого контроля.

*Особенности налогообложения некоммерческих организаций.* Одним из важных инструментов развития социального сектора экономики является не прямое финансирование хозяйствующих субъектов 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 чётко 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 исключён из Реестра неприбыльных учреждений, что влечёт за собой отмену налоговых льгот. В таблице 3 сгруппированы виды доходов неприбыльных организаций, освобождаемые от налога на прибыль предприятий по признаку неприбыльности (см. табл. 1).

Таблица 3 – Доходы неприбыльных организаций и учреждений, освобождённые от налогообложения [2]

№	Доходы, освобождённые 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	+	+	+	+				





№	Доходы, освобождённые от налогообложения	Неприбыльные учреждения и организации по признакам							
		0001 0002 0003 0004	0005 0006 0007 0008 0014	0009 0010	0011	0012	0013	0015	0016
	полученных первичной профсоюзной организацией от работодателя в соответствии с положениями коллективного договора (соглашения), с целью обеспечения условий деятельности такой профсоюзной организации в соответствии со статьей 42 Закона Украины «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности»								

Необходимо также отметить, что кроме получения доходов из указанных источников, имеет значение 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 нераспределённой прибыли, по установленной ставке исходя из суммы такого превышения. Помимо этого, в подсчётах 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 жёсткого контроля не только видов деятельности (зарегистрированных в уставе и фактических), но и источников получения и сумм доходов. Сегодня проведение такого контроля полностью возложено на Министерство доходов и сборов. Мы же считаем, что некоммерческие организации, различающиеся направлениями деятельности, условиями функционирования, порядком ведения учёта и отчётности, формами финансирования и налогообложения, требуют независимого контроля их деятельности, учитывая особую функцию, которую они призваны выполнять в обществе.

*Особенности аудита некоммерческих организаций.* Существуют свои особенности и в отношении 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 [11]. Они отчитываются только перед своими членами, а общественный контроль их деятельности не проводится вообще.

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 нами ранее Стратегия модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007 – 2015 годы не предусматривает введение такой нормы. Однако без этого, по нашему мнению, становится невозможным соблюдение принципа публичности государственных финансов [6].

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 государственных финансов в направлении развития внешнего и внутреннего государственного аудита. Следовательно, в недалеком будущем должны быть сформированы соответствующие требования и к государственному аудиту таких некоммерческих организаций.

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

По нашему мнению, аудит некоммерческих (неприбыльных) организаций должен быть государственным, учитывая то, что деятельность большинства из них относится к основным направлениям государственной политики по вопросам национальной безопасности. В частности, это такие виды деятельности, как обеспечение конституционных прав и свобод человека и гражданина, укрепление законности и правопорядка, сохранение социально-политической стабильности в обществе, обеспечение прозрачности в деятельности государственных органов, принятии управленческих решений, информированности населения, укрепление на этой основе его доверия к институтам власти [12].

Поскольку количество некоммерческих (неприбыльных) организаций в Украине значительно и имеет 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 нашему мнению, позволит решить целый ряд проблем. Во-первых, учитывая особенности бухгалтерского учёта, отчётности и налогообложения, 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 учёта, отчётности и независимого контроля некоммерческих организаций.

#### ***Список литературы***

1. Хозяйственный кодекс Украины от 16.01.2003 № 436-IV.
2. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 № 2755-VI.

3. Приказ Государственной налоговой администрации Украины от 24.01.2011 № 37 «Об утверждении Положения о Реестре неприбыльных учреждений и организаций».
4. Количество субъектов ЕГРПОУ по организационно-правовым формам хозяйствования по состоянию на 01.01.2013 / Государственная служба статистики Украины. – Режим доступа : <http://ukrstat.gov.ua>.
5. Закон Украины от 16.07.1999 № 996-XIV «О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине».
6. Постановление Кабинета Министров Украины от 16.01.2007 № 34 «Об утверждении Стратегии модернизации системы бухгалтерского учёта в государственном секторе на 2007 – 2015 годы».
7. Закон Украины от 22.04.1993 № 3125-XII «Об аудиторской деятельности».
8. Закон Украины от 16.06.1992 № 2461-XII «Об объединениях граждан».
9. Закон Украины от 05.04.2001 № 2365-III «О политических партиях в Украине».
10. Закон Украины от 16.09.1997 № 531/97-ВР «О благотворительности и благотворительных организациях».
11. Закон Украины от 15.09.1999 № 1045-XIV «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности».
12. Закон Украины от 19.06.2003 № 964-IV «Об основах национальной безопасности».