

## ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

УДК 336.64

**ИСТОЧНИКИ ФИНАНСИРОВАНИЯ  
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НЕКОММЕРЧЕСКИХ  
ОРГАНИЗАЦИЙ: ПОНЯТИЕ,  
КЛАССИФИКАЦИЯ, ОСОБЕННОСТИ  
ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ****О.С. МАКЕЕВА,***старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета,  
анализа и аудита**E-mail: MAKOC@yandex.ru***М.А. ШТЕФАН,***кандидат экономических наук,  
заведующая кафедрой бухгалтерского учета,  
анализа и аудита, декан факультета экономики**E-mail: shtefanmaria@yandex.ru**Национальный исследовательский университет  
«Высшая школа экономики», г. Нижний Новгород*

Многообразие форм некоммерческих организаций, строгое требование законодательства о соответствии целей деятельности данных хозяйствующих субъектов их уставным целям вызывают трудности в идентификации возможных к формированию и использованию видов источников финансирования. Таким образом, объектом исследования в данной статье являются виды источников финансирования деятельности некоммерческих организаций по предусмотренным законодательством формам некоммерческих организаций.

Цель статьи состоит в систематизации видов источников финансирования деятельности некоммерческих организаций относительно существующих форм некоммерческих организаций на законодательном уровне. Основными задачами являются:

— изучение возможных видов источников финансирования деятельности некоммерческих организаций согласно гражданскому, бухгалтерскому и налоговому законодательству;

— уточнение понятийного аппарата в исследуемой области;

— группировка видов источников финансирования деятельности некоммерческих организаций (НКО) по их формам.

Методология исследования в данной статье представлена такими общенаучными методами познания, как анализ, обобщение, классификация, логический метод.

Итогом работы стала подготовка, во-первых, авторской классификации видов целевого финансирования деятельности некоммерческих организаций

Коммерческая организация	Некоммерческая организация
<i>Источники финансирования</i>	
<i>Капитал и резервы</i>	<i>Целевое финансирование*</i>
Уставный капитал	Паевой фонд
Добавочный капитал	Целевой капитал
Резервный капитал	Целевые средства
	Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества
	Резервный фонд
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Финансовый результат от предпринимательской деятельности
<i>Обязательства</i>	
Долгосрочные обязательства	Долгосрочные обязательства
Краткосрочные обязательства (в том числе целевое финансирование)	Краткосрочные обязательства

\* В зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества.

**Рис. 1.** Состав источников финансирования и обязательств коммерческих и некоммерческих организаций

согласно гражданскому и бухгалтерскому законодательству, во-вторых, авторской классификации источников финансирования деятельности некоммерческих организаций согласно направлению их использования, в-третьих, систематизации источников финансирования деятельности некоммерческих организаций в разрезе законодательно представленных форм некоммерческих организаций.

Предложенные результаты в данной статье имеют прикладное значение в деятельности НКО любой формы. Соблюдая условия осуществления уставной и дополнительной деятельности НКО, зная права на варианты получения средств целевого финансирования, а также верно классифицируя источники финансирования, НКО могут избежать ряда проблем при составлении отчетности для внешних и внутренних пользователей.

**Ключевые слова:** источники финансирования деятельности, целевое финансирование, некоммерческие организации, классификация

В соответствии с действующим российским законодательством, определяющим особенности функционирования некоммерческих организаций (НКО)<sup>1</sup>, существуют различные виды источников формирования имущества для данного вида организаций:

- поступления от учредителей (в том числе регулярные и единовременные);
- добровольные взносы и пожертвования;
- поступления от реализации товаров, работ, услуг;

<sup>1</sup> Гражданский кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ; О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ.

- дивиденды и проценты по ценным бумагам и вкладам;
- поступления от использования собственного имущества и др.

При этом на законодательном уровне закреплены ограничения, во-первых, на использование тех или иных источников финансирования отдельными формами и видами НКО, во-вторых, на направления их использования в зависимости от особенностей их уставной деятельности. Многообразие вариантов формирования и использования источников финансирования, а также их видов, разветвленная классификация форм НКО определяют потребность в систематизации требований нормативных актов. Важными являются также разработка понятийного аппарата в области источников финансирования НКО, унификация применяемых в этой связи терминов и определений.

Для начала отметим, что в названиях и содержании объектов бухгалтерского учета НКО имеются некоторые различия по сравнению с коммерческими предприятиями. Так, синонимом *источников финансирования деятельности* НКО является *целевое финансирование* [3–10], поскольку все полученные средства источников финансирования в соответствии с законодательством<sup>2</sup> должны быть направлены на достижение целей, ради которых НКО созданы. Состав источников финансирования и обязательств коммерчес-

<sup>2</sup> О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (ст. 2).

ких и некоммерческих организаций представлен на рис. 1.

Для коммерческих организаций источники финансирования деятельности представляют собой совокупность уставного, резервного и добавочного капитала, а также нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)<sup>3</sup>. Другое название данного термина для коммерческих организаций — капитал и резервы, в качестве средств целевого финансирования для рассматриваемого вида предприятий выступают «поступления из бюджета в виде государственной помощи, отражаемые в бухгалтерском балансе в качестве доходов будущих периодов либо краткосрочных обязательств».

В настоящее время нормативные акты не содержат однозначного толкования понятия *целевого финансирования* некоммерческих организаций. Общее определение средств целевого финансирования представлено в Налоговом кодексе РФ, согласно которому они относятся к доходам, не принимаемым для целей налогообложения, и представляют собой имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования или федеральными законами<sup>4</sup>. Современные исследователи, занимающиеся вопросами учета и контроля за деятельностью НКО (Л.В.Гусарова, В.Р. Захарьин, Г.Ю. Касьянова, Г.В. Кузьмин, Н.Н. Парасоцкая, В.В. Пименов, В. Погодин) [4, 5, 6, 7, 9, 10, 11], также не дают полного определения целевому финансированию, ограничиваясь лишь перечислением и описанием его составляющих. Кроме того, в современной литературе *целевое финансирование* НКО именуется также *целевыми средствами* [6, 7], что, по мнению авторов, не является правильным утверждением, так как согласно приказу Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности»<sup>5</sup> целевые средства являются видом целевого финансирования.

<sup>3</sup> О формах бухгалтерской отчетности: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (прил. 1).

<sup>4</sup> Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (п. 14 ст. 251).

<sup>5</sup> О формах бухгалтерской отчетности: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (приложение 1).

На взгляд авторов, *целевое финансирование* представляет собой поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц, использованные указанными получателями по назначению согласно соответствующему источнику финансирования или закону.

Рассмотрим виды источников финансирования деятельности НКО. В связи с тем, что для НКО правильное отнесение полученных средств к определенному виду источников формирования имущества способствует достижению уставных целей деятельности, а также исключению спорных ситуаций с проверяющими органами, данный вопрос является актуальным и имеет прикладное значение. В современной специальной литературе аналогичным вопросам посвящены труды М.Л. Макальской [8], Г.В. Кузьмина [7], М.Л. Макальской [6], Н.А. Гура, Л.В. Гусаровой, М.В. Батурина и др.

Г.В. Кузьмин и Г.Ю. Касьянова приводят перечень возможных источников формирования имущества НКО, не предлагая их классификации на группы. По мнению М.Л. Макальской, финансовые ресурсы НКО подразделяются на поступления:

- от учредителей, участников, членов;
- от иных юридических и физических лиц;
- от предпринимательской деятельности.

На взгляд авторов, в данной классификации в отдельный вид источников финансирования деятельности НКО следует выделить поступления из бюджета или бюджетные средства. Состав источников финансирования деятельности НКО в зависимости от варианта их возникновения с учетом авторских дополнений представлен на рис. 2.

Первую группу источников финансирования деятельности некоммерческих организаций можно охарактеризовать как **поступления от учредителей (участников, членов)**, которые в свою очередь подразделяются на учредительные, членские, вступительные и паевые.

Поступления от учредителей (*учредительные взносы*) возникают в момент создания НКО и предназначены для осуществления уставной деятельности. Формирование учредительных

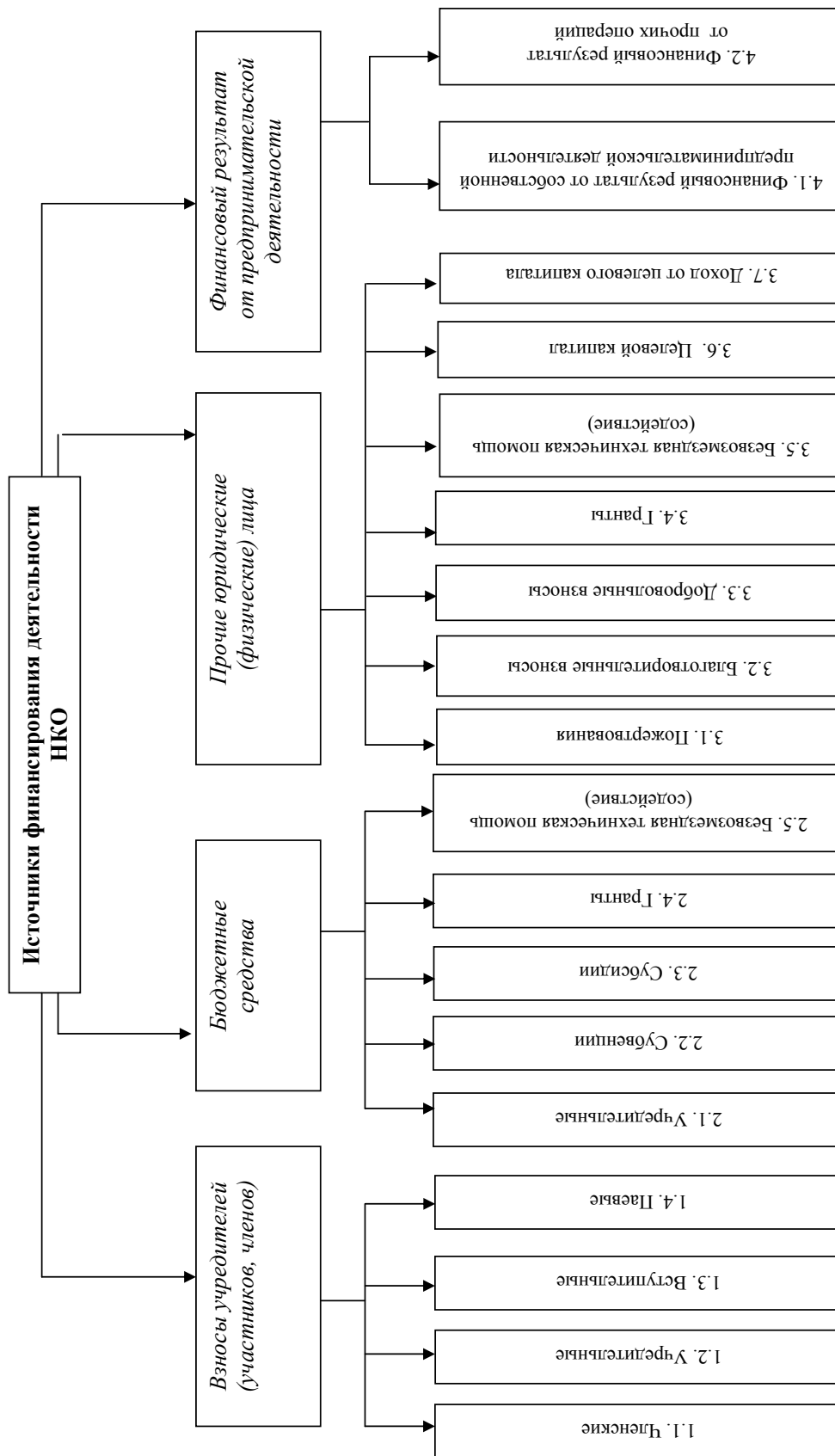


Рис. 2. Авторская классификация источников финансирования деятельности НКО согласно гражданскому законодательству

взносов осуществляется в общественных организациях (объединениях), религиозных организациях, общинах коренных малочисленных народов РФ, некоммерческих партнерствах, учреждениях, ассоциациях и союзах, государственных корпорациях.

Все формы НКО, основанные на членстве (общественные организации (объединения), религиозные организации, общины коренных малочисленных народов РФ, некоммерческие партнерства, ассоциации и союзы, товарищества собственников недвижимости, потребительские кооперативы), отражают в качестве источников финансирования своей деятельности *членские взносы*<sup>6</sup>.

Отдельные некоммерческие организации, основанные на членстве (общественные организации, некоммерческие партнерства, ассоциации и союзы, потребительские кооперативы), вправе взимать взносы от учредителей или участников (членов) при вступлении в состав данной организации или при участии в определенной программе. В подобных случаях целевые поступления называются *вступительными взносами*, возможность их получения необходимо обязательно зафиксировать в учредительных документах.

Для потребительских кооперативов законодательством предусмотрено право формировать паевой фонд за счет *паевых вкладов (взносов)*<sup>7</sup>. К подобным единовременным взносам можно также отнести поступления денежных средств в НКО, уставом которых предусмотрено формирование уставного капитала или уставного фонда, например, при создании благотворительного фонда или автономных некоммерческих организаций.

Отметим, что для некоторых форм НКО предусмотрены как регулярные, так и единовременные взносы. Из перечисленных видов источников финансирования деятельности НКО (от учредителей, участников, членов) к регулярным можно отнести членские и паевые взносы (в исключительных случаях — учредительные), к еди-

<sup>6</sup> Гражданский кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (§ 6 гл. 4); О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (гл. 2).

<sup>7</sup> О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации: Федеральный закон от 19.06.1992 № 3085-1 (ст. 1).

новременным — вступительные и учредительные. Целевые поступления данного вида источников финансирования деятельности НКО должны быть направлены на покрытие расходов по управлению и содержанию НКО (заработная плата, страховые взносы, материально-техническое обеспечение деятельности и пр.), а также на достижение целей уставной деятельности (удовлетворение духовных и материальных потребностей, защита интересов, достижение социально-полезных целей и пр.).

М.Л. Макальская в своих трудах выделяет вторую группу источников финансирования деятельности НКО — целевые поступления от прочих юридических (физических) лиц, в том числе и бюджетные средства. По мнению авторов, целесообразно выделить в отдельный вид источников финансирования деятельности данных организаций **бюджетные средства**, учитывая особенности их получения и использования (см. рис. 2). Бюджетные средства поступают со стороны государства в рамках действующего законодательства и расходуются строго на цели, предписанные нормативными актами. Такие формы НКО, как государственная корпорация, государственная компания, бюджетные и муниципальные учреждения, создаются государством, поэтому для них одним из источников финансирования деятельности будут являться *учредительные взносы* в виде бюджетных средств. Учитывая, что в бухгалтерском законодательстве отраслевые стандарты по учету деятельности НКО отсутствуют, то, на взгляд авторов, при организации и ведении учета бюджетных средств можно ориентироваться на существующие положения по бухгалтерскому учету для коммерческих организаций<sup>8</sup>. Исходя из норм Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, основными формами данного источника финансирования НКО являются *субвенции и субсидии*<sup>9</sup>. Согласно экономическому словарю под данными терминами понимаются:

— субвенции — целевое пособие, вид государственного содействия местным органам власти

<sup>8</sup> О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (п. 4 ст. 8).

<sup>9</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000: приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н (п. 4).

или отраслям хозяйства для решения определенных задач [2];

— субсидии — безвозвратная помощь в виде денежного пособия или в натуральной форме, предоставляемая местным органам власти, юридическим и физическим лицам, другим государствам на условиях долевого финансирования целевых средств за счет средств бюджетной системы РФ [2].

Как субвенции, так и субсидии предоставляются организациям на безвозмездной и безвозвратной основе. Примерами субсидий являются средства, полученные от государства на компенсацию части затрат на приобретение или сооружение инвестиционного актива, частичное покрытие определенных видов расходов, связанных с ведением основной деятельности НКО (коммунальные расходы и др.). Бюджетные средства в виде субвенции могут быть предоставлены НКО в результате участия данной организации в определенных целевых программах государства, например, выполнение бюджетными учреждениями государственных полномочий по организации оздоровления и отдыха детей, или общественная организация выполняет государственную программу по дополнительному обучению детей-сирот вождению автомобилей и пр.

Кроме субвенций и субсидий к бюджетным средствам можно отнести *гранты*, передаваемые государством НКО в случае выполнения последними конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения, на проведение конкретных научных исследований и пр.

*Гуманитарная (техническая) помощь* как вид бюджетных средств предполагает безвозмездное содействие реализации специального закона, предоставляется в целях оказания поддержки проведения социальной реформы, утилизации вооружения, обучения и обмена специалистами, оказания медицинской и социальной помощи малообеспеченным и пр.<sup>10</sup>. НКО в качестве

<sup>10</sup> Об утверждении перечня российских организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых, предоставленные для поддержки науки, образования, культуры и искусства в Российской Федерации, не подлежат налогообложению: постановление Правительства РФ от 15.07.2009 № 602.

участников подобных программ также могут получать безвозмездную (техническую) помощь (содействие) в целях ликвидации последствий аварий и катастроф, стихийных бедствий и прочих мероприятий.

В качестве третьей группы источников финансирования деятельности НКО целесообразно выделить **средства, поступающие от прочих физических и юридических лиц**, которые в свою очередь подразделяются на пожертвования, благотворительные взносы, добровольные взносы, гранты и безвозмездную (техническую) помощь (содействие), целевой капитал и доход от целевого капитала.

*Пожертвование* представляет собой дарение вещи или права в общеполезных целях<sup>11</sup>. Примерами пожертвований можно назвать передачу прихожанами церкви средств на поддержание ее деятельности, воспитательным учреждениям на приобретение необходимого инвентаря или музеям, например, на организацию показа коллекции картин и пр.

*Благотворительные взносы* являются одним из источников финансирования деятельности благотворительных организаций<sup>12</sup>. Законодательство четко прописывает формы некоммерческих организаций, имеющих право осуществлять благотворительную деятельность (общественные организации, фонды, учреждения), а также цели деятельности таких НКО (социальную поддержку и защиту граждан, содействие в сфере образования, содействие укреплению мира и т.д.). Благотворительные взносы могут быть представлены как в виде денежных средств, так и в виде любого имущества, определенного программой благотворительной организации, например, детскими игрушками, бытовой техникой и пр.

Определение *добровольных взносов* отсутствует как в федеральных стандартах, так и в специальной литературе по данной теме исследования. По мнению авторов, добровольные взносы являются источником финансирования деятельности некоммерческих организаций, которые

<sup>11</sup> Гражданский кодекс РФ (часть вторая): Федеральный закон от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ст. 582).

<sup>12</sup> О благотворительной деятельности и благотворительных организациях: Федеральный закон от 11.08.1995 № 135-ФЗ (ст. 15).

согласно законодательным требованиям не могут получать пожертвования и благотворительные взносы. Например, пожертвования могут делаться только в отношении учреждений определенной направленности: лечебных, воспитательных, социальной защиты и других, учреждений культуры, благотворительных, общественных и религиозных организаций, фондов, а также субъектов РФ и муниципальных образований<sup>13</sup>. Благотворительные взносы согласно гражданскому законодательству формируют имущественную базу только благотворительных организаций, причем:

— форма благотворительной организации — это благотворительная общественная организация (объединение), благотворительный фонд, благотворительное учреждение;

— цели деятельности данных НКО должны соответствовать нормам законодательства (социальная поддержка и защита граждан, оказание помощи пострадавшим в результате стихийных бедствий, охрана окружающей природной среды и защита животных и пр.)<sup>14</sup>.

Если форма некоммерческой организации не позволяет получать пожертвования или благотворительные взносы из-за требований законодательства, а также вид уставной деятельности не предполагает возможности получения таких источников финансирования НКО, как пожертвования или благотворительные взносы, то средства, поступившие от юридических и (или) физических лиц на уставную деятельность, по мнению авторов, целесообразно отнести к группе добровольных взносов, которые в свою очередь относятся к источникам финансирования некоммерческих организаций. Подобная классификация позволит НКО избежать спорных вопросов со стороны проверяющих органов относительно признания полученных средств целевыми. В качестве примера добровольных взносов могут выступать денежные средства, переданные фанатами хоккейного клуба для развития деятельности данной НКО, или взносы родителей на содержание или ремонт школы, в которой обучается их ребенок.

<sup>13</sup> Гражданский кодекс РФ (часть вторая): Федеральный закон от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ст. 582).

<sup>14</sup> О благотворительной деятельности и благотворительных организациях: Федеральный закон от 11.08.1995 № 135-ФЗ (ст. 2, 7).

Поступления от юридических (и) или физических лиц в виде добровольных взносов, пожертвований и благотворительных взносов должны быть использованы в уставной деятельности НКО для достижения общественно полезных целей согласно учредительным документам либо условиям жертвователя.

Поскольку, как упоминалось ранее, бюджетные средства могут быть источником финансирования деятельности НКО в виде *грантов и безвозмездной (технической) помощи (содействия)*, то, по мнению авторов, подобная форма источников допустима и от *прочих юридических (физических) лиц*. Например, НКО может получить грант от юридического лица (организатора целевой программы) на проведение исследований, анализа и разработку стратегий развития соответствующего общепользующего блага. Физическое лицо может выступить в роли источника оказания помощи через некоммерческие организации в ходе реализации разнообразных социальных и научных программ: помощи социально незащищенным гражданам, проведения научных исследований и др.

Некоторым формам НКО (фондам, автономным некоммерческим организациям, общественным организациям, общественным фондам и религиозным организациям) в целях получения дополнительного дохода разрешено формировать *целевой капитал*, передаваемый в доверительное управление управляющей компании<sup>15</sup>. В специальной литературе не уделяется внимания месту дохода от целевого капитала в составе источников финансирования деятельности НКО. На взгляд авторов, данный вид целевого финансирования целесообразно относить к целевым поступлениям от юридических (физических) лиц, поскольку основанием для формирования целевого капитала являются договор пожертвования или завещание. Использование дохода от целевого капитала предопределено требованиями жертвователя и (или) соответствующим законом<sup>16</sup>. Например, он может быть направлен на покрытие текущих расходов НКО, формирующей целевой капитал (оплата аренды помещений, зданий и сооружений,

<sup>15</sup> О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций: Федеральный закон от 30.12.2006 № 275-ФЗ (п. 4, 5. ст. 2).

<sup>16</sup> Там же, п. 1 ст. 13.

расходы на приобретение основных средств и расходных материалов и пр.), а также распределен между НКО — получателями такого дохода (согласно условиям договора пожертвования или завещания).

Важным является то, что данный вид средств вправе получать все формы некоммерческих организаций при условии их целевого использования, а именно в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения, проведения конкретных научных исследований и пр.<sup>17</sup>. При этом деятельность некоммерческой организации должна соответствовать уставу конкретного вида НКО.

Четвертой группой источников финансирования деятельности НКО является **финансовый результат от предпринимательской деятельности**, который может быть представлен в виде прибыли от собственной предпринимательской деятельности, а также в виде прибыли от прочих операций. Действительно, некоторые формы некоммерческих организаций имеют право получать *финансовый результат от собственной предпринимательской деятельности*, например, от реализации производимой продукции, выполнения работ и оказания услуг, торговли покупными товарами и оборудованием, осуществления посреднической деятельности. В случае ведения предпринимательской деятельности некоммерческая организация не должна забывать о необходимости ее соответствия своим уставным целям<sup>18</sup>.

*Финансовый результат прочих операций* может быть получен в результате одновременных событий или в случаях, когда вид поступивших средств нельзя классифицировать как определенный источник целевого финансирования уставной деятельности НКО (осуществлять взносы в уставные капиталы других организаций, открывать банковские вклады, покупать акции других хозяйствующих субъектов, продавать собственное имущество, сдавать имущество в аренду, проводить кампании по привлечению «спонсоров» и добровольцев, организовывать развлекательные,

культурные, спортивные и прочие массовые мероприятия, проводить лотереи, аукционы и др.)<sup>19</sup>. Полученный финансовый результат от перечисленных видов предпринимательской деятельности направляется на достижение уставных целей организации или покрытие текущих расходов по управлению и содержанию НКО (расходы на проведение аудита, выплату заработной платы работникам некоммерческой организации, расходы на управление некоммерческой организацией или ее отдельными структурными подразделениями). Распределение полученной прибыли от своей дополнительной деятельности между участниками НКО запрещено.

Отметим, что в соответствии с Гражданским кодексом РФ (ГК РФ) для НКО предусмотрены ограничения на осуществление отдельных видов коммерческой деятельности<sup>20</sup>. К примеру, фонды не могут участвовать в хозяйственных товариществах, государственная корпорация и автономная НКО не в праве создавать хозяйственные общества и товарищества, а также быть вкладчиками в других организациях. Учреждениям для ведения предпринимательской деятельности необходимо иметь согласие собственника данной организации. Ассоциации и союзы в случае необходимости осуществления коммерческой деятельности могут преобразовываться в хозяйственные общества или товарищества, могут создать свое хозяйственное общество или стать участниками подобной организации.

Таким образом, не имеют права вести самостоятельную предпринимательскую деятельность только ассоциации и союзы. Другие формы НКО (общественные организации, фонды, учреждения, государственные корпорации, некоммерческие партнерства и пр.) должны закрепить такую возможность в своих учредительных документах и строго соблюдать целевую направленность получаемых доходов. Существует также ограничение на получение дохода от сдачи имущества в аренду. Данный вид дохода могут получать только те некоммерческие учреждения, которые осуществляют оперативное управление закрепленным за ними имуществом.

<sup>17</sup> О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций: Федеральный закон от 30.12.2006 № 275-ФЗ (п. 7 ст. 2).

<sup>18</sup> О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (п. 2 ст. 24).

<sup>19</sup> Там же, п. 1 ст. 26.

<sup>20</sup> Гражданский кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (§ 6 п. 4).



Итак, обобщив требования гражданского законодательства и мнения современных специалистов, авторами была предложена авторская классификация источников финансирования деятельности НКО с выделением в них поступлений от учредителей (участников, членов), бюджетных средств, поступлений от прочих юридических (физических) лиц, финансового результата от предпринимательской деятельности. Данная классификация позволит НКО правильно идентифицировать поступившие средства, соотнести имеющуюся на законодательном уровне возможность получения подобных средств, в результате чего достоверно отразить состав источников целевого финансирования своей деятельности в финансовой отчетности, избежав тем самым административных наказаний со стороны контролирурующих органов.

Необходимо учесть, что рассмотренные выше виды источников финансирования деятельности некоммерческих организаций используются не всеми формами НКО. Так, например, общественные и религиозные организации (объединения) в качестве источников финансирования своей деятельности могут иметь практически все виды согласно классификации, представленной на рис. 2, кроме бюджетных средств в виде учредительных взносов и паевых взносов. Это объясняется ограничением законодательства — органы государственной власти и органы местного самоуправления не могут быть учредителями, членами и участниками общественных организаций<sup>21</sup>. Что касается паевых взносов, то такие источники могут возникнуть только в деятельности потребительских кооперативов. Если говорить о третьей группе источников, то такой вид, как благотворительные взносы, имеет право получать только конкретный вид общественной организации — благотворительная общественная организация<sup>22</sup>. Доход от целевого капитала не могут получать такие формы общественных организаций, как политические партии и общественные движения<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> Гражданский кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (§ 6 ст. 123.4 п. 4).

<sup>22</sup> О благотворительной деятельности и благотворительных организациях: Федеральный закон от 11.08.1995 № 135-ФЗ (ст. 2).

<sup>23</sup> О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций: Федеральный закон от 30.12.2006 № 275-ФЗ (п. 7 ст. 2).

Общины коренных малочисленных народов РФ и казацкие общества также не могут иметь в качестве источников финансирования своей деятельности паевые взносы (они существуют в деятельности потребительских кооперативов), бюджетные средства в качестве учредительных (органы государственной власти и местного самоуправления не могут учреждать подобный вид НКО), благотворительные взносы (только для конкретных видов НКО, осуществляющих благотворительную деятельность). Общины коренных малочисленных народов РФ не могут формировать целевой капитал (данная форма НКО не имеет права его формировать) в отличие от казацких обществ, представляющих собой вид общественной организации, а следовательно, обладающих правом иметь в качестве источника финансирования деятельности данные средства<sup>24</sup>.

Фонды не могут получать членских, а значит, и вступительных взносов (данный вид НКО не основан на членстве), паевых взносов (имеют место в деятельности потребительских кооперативов). Благотворительные взносы может получать только такая разновидность фонда, как благотворительный фонд<sup>25</sup>.

В качестве источников финансирования от учредителей частные учреждения могут получать средства только в виде учредительных взносов. Бюджетные средства данный вид НКО может получать только в виде субвенций, субсидий, грантов, безвозмездной помощи или содействия. Напомним, что частное учреждение может быть создано собственником — физическим или юридическим лицом, поэтому бюджетные средства классифицировать как учредительные в этом случае недопустимо.

Государственные и муниципальные учреждения, а также бюджетные учреждения имеют в качестве источников финансирования своей деятельности все виды бюджетных средств, средства от прочих юридических (физических)

<sup>24</sup> О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (ст. 6.1 и 6.2); О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций: Федеральный закон от 30.12.2006 № 275-ФЗ (п. 7 ст. 2).

<sup>25</sup> О благотворительной деятельности и благотворительных организациях: Федеральный закон от 11.08.1995 № 135-ФЗ (ст. 7).

лиц (кроме возможности формировать целевой капитал), а также прибыль от предпринимательской деятельности при условии ее соответствия уставным целям данного вида НКО.

Для автономной некоммерческой организации не свойственны такие средства, как членские, вступительные и паевые взносы, поскольку данная форма НКО не основана на членстве<sup>26</sup>, а также благотворительные взносы, поскольку данный вид некоммерческих организаций не поименован в Федеральном законе от 11.08.1995 № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»<sup>27</sup>.

Государственная корпорация и государственная компания могут быть созданы лишь Российской Федерацией<sup>28</sup>, поэтому в качестве источников финансирования своей деятельности могут выступать средства, отнесенные авторами статьи ко второй группе (бюджетные средства), к третьей (средства от прочих юридических (физических) лиц), за исключением благотворительных взносов и целевого капитала, и к четвертой (прибыль от предпринимательской деятельности) при условии соблюдения законодательных и уставных требований.

Некоммерческие партнерства, а также ассоциации и союзы объединяет то, что они не могут получать паевые взносы (это особенность деятельности потребительского кооператива<sup>29</sup>), бюджетные средства в виде учредительных взносов (они создаются юридическими лицами и (или) гражданами<sup>30</sup>), благотворительные взносы (они не имеют статуса благотворительной организации<sup>31</sup>). В дополнение к этому данные НКО не имеют

права формировать целевой капитал<sup>32</sup>, а союзы и ассоциации, являясь единственным исключением из четвертой группы источников, не имеют возможности осуществлять предпринимательскую деятельность наряду с уставной<sup>33</sup>.

Для потребительских кооперативов (в отличие от товариществ собственников недвижимости) свойственно получение паевых взносов как основных во всем многообразии источников финансирования своей деятельности. Кроме того, учредительными документами данных НКО может быть предусмотрено наличие членских и вступительных взносов. Со стороны государства допустимы такие виды средств, как субвенции, субсидии, гранты, безвозмездная (техническая) помощь или содействие, при наличии соответствующих программ со стороны законодателей. Если говорить о средствах третьей группы (средства от прочих юридических, физических лиц), то потребительские кооперативы и товарищества собственников недвижимости не могут получать благотворительные взносы и пожертвования, а также формировать целевой капитал, поскольку это противоречит базовым принципам создания данного вида НКО<sup>34</sup>.

Группировка целевого финансирования по формам некоммерческих организаций представлена в таблице.

Следующей классификацией источников финансирования деятельности НКО является классификация, регулируемая бухгалтерским законодательством. Четкая группировка объектов в рамках данной классификации, уточнение формулировок используемых в ней терминов и определений необходимы для подготовки достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, принятия решений заинтересованными пользователями. В соответствии с приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности»<sup>35</sup> целевое финансирование в

<sup>26</sup> О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (ст. 10).

<sup>27</sup> О благотворительной деятельности и благотворительных организациях: Федеральный закон от 11.08.1995 № 135-ФЗ (ст. 7).

<sup>28</sup> О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (ст. 7.1 и 7.2).

<sup>29</sup> О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации: Федеральный закон от 19.06.1992 № 3085-1.

<sup>30</sup> О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (п. 1 ст. 8).

<sup>31</sup> О благотворительной деятельности и благотворительных организациях: Федеральный закон от 11.08.1995 № 135-ФЗ (ст. 7).

<sup>32</sup> О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций: Федеральный закон от 30.12.2006 № 275-ФЗ (ст. 2).

<sup>33</sup> Гражданский кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ст. 123.8).

<sup>34</sup> Гражданский кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ст. 123.12).

<sup>35</sup> О формах бухгалтерской отчетности: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (приложение 1).

Виды источников финансирования деятельности НКО в разрезе их форм

Форма НКО	Источники финансирования деятельности НКО										Финансовый результат от предпринимательской деятельности			
	От учредителей (участников, членов)				Бюджетные средства				От прочих юридических (физических) лиц					
Общественные и религиозные организации (объединения)	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Общины коренных малочисленных народов РФ	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Казачьи общества	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Фонды	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Частные учреждения	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Государственные и муниципальные учреждения	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Бюджетные учреждения	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Автономная НКО	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Государственная корпорация	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Государственная компания	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Некоммерческие партнерства	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Ассоциации и союзы	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Потребительские кооперативы	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Товарищества собственников недвижимости	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	+	+	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества подразделяется на паевые фонды, целевой капитал, целевые средства, фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества, а также резервный капитал и иные целевые фонды. Учитывая, что подобное выделение групп целевого финансирования рекомендуется для формирования отчетности хозяйствующих субъектов, примем данную классификацию целевого финансирования за базовую и дополним каждую группу целевого финансирования соответствующими видами, дадим им определение, выделив их назначение в деятельности НКО (рис. 3).

Понятие «паевой фонд» связано с таким видом некоммерческих организаций, как потребительские кооперативы, которые согласно ГК РФ являются некоммерческими организациями<sup>36</sup>. Напомним, что некоммерческие организации — «организации, не имеющие извлечения прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющие полученную прибыль между участниками»<sup>37</sup>, однако этот же документ дает право потребителю кооперативу распределять полученный доход от предпринимательской деятельности между его членами. Подобная трактовка ГК РФ приводит к противоречию: деятельность некоммерческих организаций направлена на обеспечение общественными благами соответствующих получателей, деятельность же потребительских кооперативов (жилищные кооперативы, жилищно-строительные кооперативы, сельскохозяйственные кооперативы, кредитные кооперативы и пр.) сводится к организации финансовой или имущественной взаимопомощи только ее членам, что не соответствует целям создания любой некоммерческой орга-

<sup>36</sup> Гражданский кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ст. 123.2).

<sup>37</sup> О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (п. 1 ст. 2).

низации<sup>38</sup>. Несмотря на данное упущение в законодательной базе, потребительские кооперативы признаются некоммерческими организациями и имеют такой источник финансирования своей деятельности, как паевой фонд в виде паевых взносов, вносимых пайщиками при создании данной НКО или при вступлении в нее.

**Уставный фонд** формируется некоммерческими организациями добровольно, поскольку законодательно не закреплены положения об обязательном формировании подобного источника финансирования деятельности хозяйствующих субъектов некоммерческой сферы<sup>39</sup>. Уставный фонд для НКО по экономическому содержанию является синонимом термина «уставный капитал» для коммерческих организаций. Гражданское законодательство предусматривает обязанность по формированию уставного капитала только для коммерческих организаций и понимает под ним гарантию минимального возмещения требований кредиторов, а также право на возврат своей доли имущества учредителям в случае ликвидации. Если говорить об уставном фонде, то его предназначение состоит в обеспечении уставной деятельности некоммерческой организации, а после ликвидации или реорганизации НКО данные средства не подлежат распределению между участниками некоммерческой организации, а должны быть направлены на погашение обязательств данной НКО перед кредиторами<sup>40</sup>.

**Резервный фонд** аналогично уставному фонду формируется некоммерческими организациями в случаях, предусмотренных уставными документами данных НКО. По экономическому содержанию резервный фонд представляет собой страховой фонд организации для обеспечения бесперебойной работы и выполнения обязательств перед кредиторами.

В случае некоммерческих организаций данный источник может быть предусмотрен учредительными документами при ведении предпринимательской деятельности, и в случае получения

убытков от нее следует использовать резервные средства на его покрытие<sup>41</sup>. Если говорить о ведении только уставной деятельности некоммерческой организацией, то создание резервного фонда можно объяснить требованиями законодательства или уставных документов. Например, кредитным кооперативам для того, чтобы стать членом саморегулируемой организации, необходимо создать резервный фонд<sup>42</sup>.

Следующая группа целевого финансирования согласно бухгалтерскому законодательству — это **целевые средства**, подразумевающие собой вид целевого финансирования, предназначенный для покрытия затрат на содержание НКО и на ведение ими уставной деятельности. К данной группе средств целевого финансирования можно отнести членские и вступительные взносы, пожертвования и добровольные взносы, гранты и безвозмездную (техническую) помощь (содействие), субсидии и субвенции, а также прибыль от предпринимательской деятельности. Отметим, что целевые средства как вид источников финансирования деятельности НКО, выделенный бухгалтерским законодательством, объединяет большинство видов источников финансирования деятельности НКО, предусмотренных гражданским законодательством, например членские и вступительные взносы, пожертвования и добровольные взносы, финансовый результат от предпринимательской деятельности, гранты и безвозмездная (техническая) помощь или содействие, а также субсидии и субвенции. Это можно объяснить целью составления бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов — предоставление информации пользователям бухгалтерской отчетности НКО о составе и направлениях целевого использования поступивших средств.

Согласно приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах отчетности»<sup>43</sup> выделяется еще одна группа источников финансирования деятельности некоммерческих органи-

<sup>38</sup> О потребительской кооперации (потребительских обществах): Федеральный закон от 19.06.1992 № 3085-1 (ст. 5).

<sup>39</sup> Гражданский кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ; О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ.

<sup>40</sup> О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (п. 1 ст. 2).

<sup>41</sup> О потребительской кооперации (потребительских обществах): Федеральный закон от 19.06.1992 № 3085-1 (абз. 18 ст. 1).

<sup>42</sup> О саморегулируемых организациях: Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ (п. 1 ст. 13).

<sup>43</sup> О формах бухгалтерской отчетности: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (прил. 1).



Рис. 3. Классификация источников финансирования деятельности НКО согласно бухгалтерскому законодательству

заций — **целевой капитал**. Как уже упоминалось выше, формирование целевого капитала позволяет определенным формам некоммерческого сектора экономики (фонду, автономной некоммерческой организации, общественной организации, общественному фонду и религиозной организации) получать дополнительный источник финансирования своей уставной деятельности в виде дохода от целевого капитала. Доход от целевого капитала может быть получен посредством передачи сформированного целевого капитала в доверительное управление управляющей компании. Полученный доход распределяется строго на цели, предусмотренные договором пожертвования или завещанием (документами, на основании которых был ранее сформирован целевой капитал)<sup>44</sup>.

<sup>44</sup> О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций: Федеральный закон от 30.12.2006 № 275-ФЗ (ст. 13).

В отдельную группу выделен такой источник финансирования деятельности НКО, как **фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества**<sup>45</sup>. Этот фонд представляет собой стоимость имущества (как правило, внеоборотных активов), которое было получено в виде целевых средств или приобретено самостоятельно НКО за счет полученных ранее целевых средств. На взгляд авторов, формирование подобного фонда и выделение в отчетности НКО в качестве отдельного источника финансирования деятельности НКО позволяют пользователям принимать управленческие решения относительно имущества НКО и четко представлять, за счет каких средств произошло поступление недвижимого имущества и/или особо ценного движимого имущества.

<sup>45</sup> О формах бухгалтерской отчетности: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (прил. 1).

В заключение представим описанные авторами выше классификации источников целевого финансирования деятельности некоммерческой организации (см. рис. 2 и 3 и таблицу) согласно направлению использования поступивших средств. Два варианта использования целевых средств (на содержание и управление и на ведение уставной деятельности НКО) изображены на рис. 4. По первому направлению допустимо использовать такие средства, как членские, учредительные и вступительные взносы, предназначение которых, как уже говорилось выше, в покрытии расходов на содержание и управление некоммерческой организацией. Назначение паевых взносов очевидно — для ведения уставной деятельности потребительских кооперативов, поэтому данные целевые средства авторами относятся ко второй группе.

Взносы от государства можно отнести к обоим группам в зависимости от указанного направления их использования — на содержание и управление или на выполнение определенных социально ориентированных программ. Все остальные виды бюджетных средств (субвенции, субсидии, гранты, безвозмездная помощь), как правило, выделяются на осуществление специальных мероприятий, заданий согласно уставной деятельности.

Пожертвования, благотворительные и добровольные взносы могут быть использованы по обоим направлениям в зависимости от предписания лица, предоставившего данные средства. Сформированный целевой капитал относится к имуществу НКО, которое временно передается в доверительное управление в целях получения дохода, поэтому назначение средств данного источника связано именно с ведением уставной деятельности, а не с покрытием административно-управленческих расходов. Однако доход от целевого капитала НКО должна распределить в соответствии с требованиями жертвователей (инициаторов формирования целевого капитала), здесь допускаются оба направления использования согласно закону о целевом капитале<sup>46</sup>.

Полученные гранты и безвозмездная помощь (содействие) от прочих юридических (физичес-

<sup>46</sup> О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций: Федеральный закон от 30.12.2006 № 275-ФЗ (ст. 13).

ких) лиц, как правило, предназначаются для организации и проведения определенных целевых мероприятий — вторая группа целевых средств относительно их использования.

В случае осуществления предпринимательской деятельности некоммерческой организацией по решению учредителей (членов, участников) прибыль от нее направляется либо на возмещение расходов, связанных с содержанием и управлением данным хозяйствующим субъектом, либо на ведение своей уставной деятельности.

Таким образом, целевое финансирование деятельности некоммерческих организаций целесообразно классифицировать в зависимости от источников поступления целевых средств. На законодательном уровне предусмотрены ограничения как на виды формируемых источников для отдельных форм НКО, так и на направления их использования. Широкий спектр вариантов финансирования деятельности некоммерческих организаций предполагает необходимость предоставления информации пользователям отчетности НКО по формированию и использованию всех источников финансирования. Для выполнения данного обязательства НКО должны осуществлять правильную классификацию полученных финансовых и имущественных ресурсов. Соблюдая условия осуществления дополнительной деятельности НКО, зная права на варианты получения средств целевого финансирования, а также верно классифицируя источники финансирования, некоммерческие организации могут избежать ряда проблем при составлении отчетности для внешних и внутренних пользователей.

#### Список литературы

1. Батурина М.В. Капитал, резервы, фонды в деятельности и учете НКО // Некоммерческие организации в России. 2005. № 2. С. 21–29.
2. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2003. 895 с.
3. Гура Н.А. Целевое финансирование: учет и налогообложение в Украине // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 24. С. 43–50.
4. Гусарова Л.В. Целевое финансирование и целевое поступление: методология учета // Бухгалтерский учет бюджетных и некоммерческих организациях. 2011. № 20. С. 36–45.

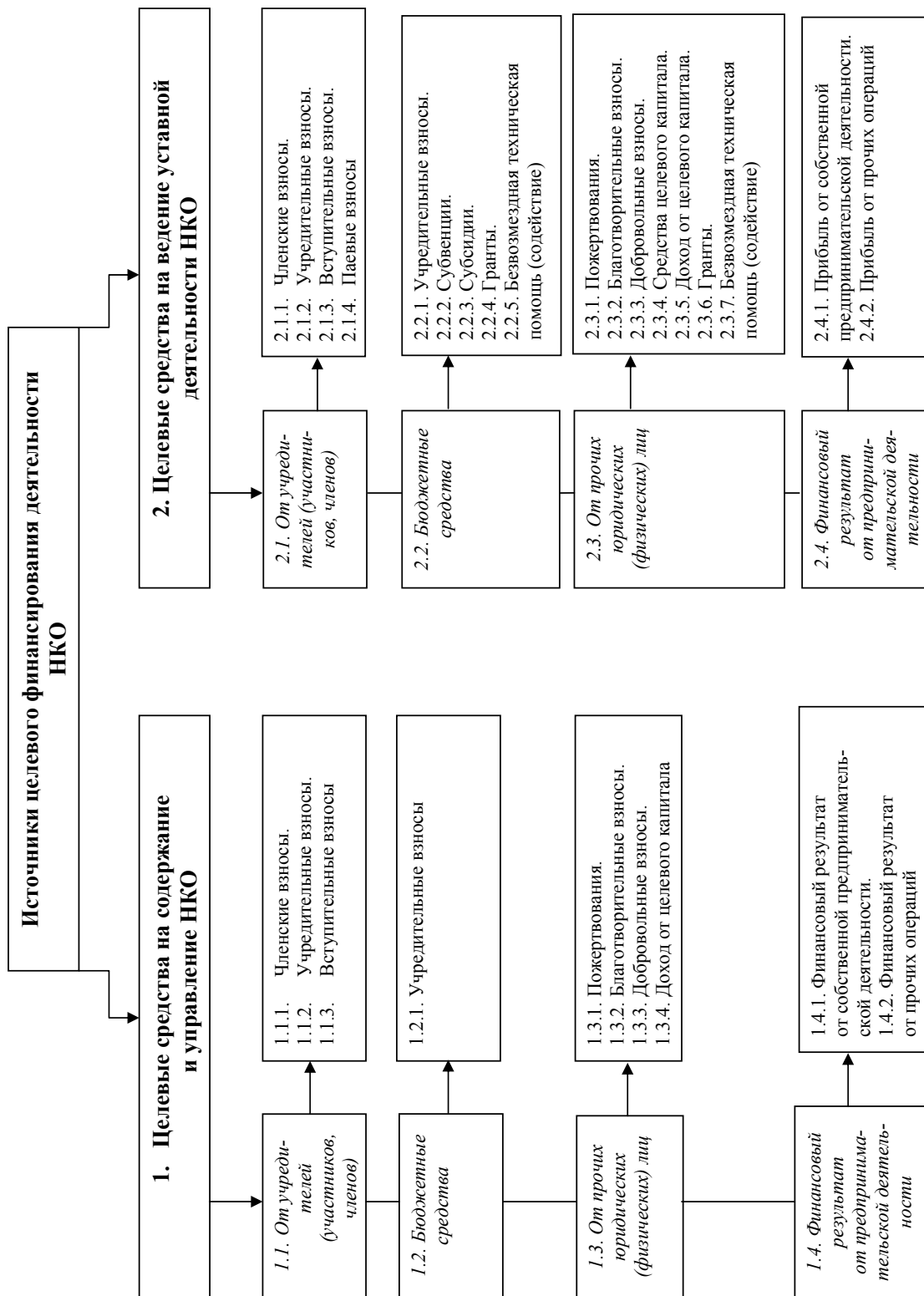


Рис. 4. Авторская классификация источников финансирования деятельности НКО согласно направлению их использования

5. *Захарьин В.* Общественные организации: особенности учета отдельных видов имущества и обязательств // Новая бухгалтерия. 2013. № 7. С. 10–39.

6. *Касьянова Г.Ю.* Некоммерческие организации: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет в свете последних изменений законодательства. М.: Информцентр XXI века, 2005. С. 320.

7. *Кузьмин Г.В.* Некоммерческие организации. М.: Вершина, 2005. С. 272.

8. *Макальская М.Л.* Некоммерческие организации России. М.: Дело и Сервис, 2008. С. 368.

9. *Парасоцкая Н.Н.* Учет средств целевого финансирования // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2012. № 8. С. 14–23.

10. *Пименов В.В.* Учет и налогообложение целевых средств и поступлений // Финансовый справочник бюджетной организации. 2012. № 1. С. 8–11.

11. *Погодин В.* Доходы некоммерческих организаций // Финансовая газета. 2011. № 30. С. 7, 8.

International accounting

ISSN 2311-9381 (Online)

ISSN 2073-5081 (Print)

Problems. Views. Solutions

#### SOURCES OF FUNDING OF NON-PROFIT ORGANIZATIONS: CONCEPTS, CLASSIFICATION, FORMATION AND USE

Ol'ga S. MAKEEVA,  
Mariya A. SHTEFAN

##### Abstract

**Importance** The variety of forms of non-profit organizations, the strict legal requirement for purposes of the data according to business entities with their statutory goals cause difficulty in identifying possible funding sources for formation and use. Thus, the types of sources of funding for non-profit organizations prescribed by law as non-profit organizations constitute the object of the study.

**Objectives** We aim to systematize the types of sources of non-profit organizations financing in relation to the existing forms of non-profit organizations at the legislative level. We are considering the main objectives: the study of the possible types of sources of funding for non-profit organizations according to the civil, accounting and tax legislations; clarification of the conceptual apparatus of the study area; grouping of types of sources of funding NGO's as per their forms.

**Methods** We use a research methodology represented by such scientific methods of cognition as analysis, synthesis, classification and the logical method.

**Results** The research resulted in the preparation,

firstly, of our classification of target financing of non-profit organizations according to the civil and accounting legislation; secondly, we provide the classification of sources of funding for non-profit organizations under the direction of their use; and, thirdly, we made systematization of the sources of the financial activity of the non-profit organizations in the context of statutory forms of the non-profit organizations.

**Conclusions and Relevance** We underline that the proposed results of the article have practical value in the activities of non-profit organizations of any kind. We came to a conclusion that observing the terms of the execution of the charter and the additional activities of NGO's, and also knowing the rights to the options for obtaining of the means of targeting financing, and also by means of the true classification of the funding sources, the non-profit organizations can avoid a number of problems in compiling the reporting for the internal and external users.

**Keywords:** financial activity, sources, target financing, non-profit organization, classification



## References

1. Baturina M.V. Kapital, rezervy, fondy v deyatelnosti i uchete NKO [Capital, reserves, funds in the NGO's activity and accounting]. *Nekommercheskie organizatsii v Rossii — Non-commercial organizations in Russia*, 2005, no. 2.

2. Borisov A.B. *Bol'shoi ekonomicheskii slovar'* [Dictionary of economics]. Moscow, Knizhnyi mir Publ., 2003, 895 p.

3. Gura N.A. Tselevoe finansirovanie: uchet i nalogooblozhenie v Ukraine [Targeted funding: accounting and taxation in Ukraine]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2013, no. 24.

4. Gusarova L.V. Tselevoe finansirovanie i tselevoe postuplenie: metodologiya ucheta [Targeted funding and targeted delivery: a methodology of accounting]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh — Accounting in budget and non-profit organizations*, 2011, no. 20.

5. Zakhar'in V. Obshchestvennye organizatsii: osobennosti ucheta otdel'nykh vidov imushchestva i obyazatel'stv [Public organizations: the specifics of accounting of certain types of assets and liabilities]. *Novaya bukhgalteriya — New accounting*, 2013, no. 7.

6. Kasyanova G.Yu. *Nekommercheskie organizatsii: pravovoe regulirovanie, bukhgalterskii i nalogovyi uchet v svete poslednikh izmenenii zakonodatel'stva* [Non-commercial organizations: legal regulation, accounting and tax accounting in the light of the last changes in legislation]. Moscow, Informtsentr XXI veka Publ., 2005.

7. Kuz'min G.V. *Nekommercheskie organizatsii* [Non-profit organizations]. Moscow, Vershina Publ., 2005.

8. Makal'skaya M.L. *Nekommercheskie organizatsii Rossii* [Non-commercial organization of Russia]. Moscow, Delo i Servis Publ., 2008.

9. Parasotskaya N.N. Uchet sredstv tselevogo finansirovaniya [Accounting of the targeted financing means]. *Finansovyi vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskii uchet — Financial bulletin: finance, taxes, insurance and accounting*, 2012, no. 8.

10. Pimenov V.V. Uchet i nalogooblozhenie tselevykh sredstv i postuplenii [Accounting and taxation of targeted funds and revenues]. *Finansovyi spravochnik byudzhetnoi organizatsii — Financial digest of budget organization*, 2012, no. 1.

11. Pogodin V. Dokhody nekommercheskikh organizatsii [Revenues of non-commercial organizations]. *Finansovaya gazeta — Financial newspaper*, 2011, no. 30.

---

**Ol'ga S. MAKEEVA**

National Research University —  
Higher School of Economics,  
Nizhny Novgorod, Russian Federation  
MAKOC@yandex.ru

**Mariya A. SHTEFAN**

National Research University —  
Higher School of Economics,  
Nizhny Novgorod, Russian Federation  
shtefanmaria@yandex.ru