

УДК 336.6

ФОРМИРОВАНИЕ ДЕНЕЖНЫХ ДОХОДОВ И ПОСТУПЛЕНИЙ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

КИСЕЛЕВА ТАТЬЯНА ЮРЬЕВНА,*кандидат экономических наук, доцент кафедры «Корпоративные финансы», Финансовый университет, Москва, Россия***ДЗУСОВА СВЕТЛАНА СОЗРЫКОВНА,***кандидат экономических наук, доцент кафедры «Теория финансов», Финансовый университет, Москва, Россия***ФРУМИНА СВЕТЛАНА ВИКТОРОВНА,***кандидат экономических наук, доцент кафедры «Теория финансов», Финансовый университет, Москва, Россия***E-mail:** frumina@mail.ru

АННОТАЦИЯ

По мере социализации общества, наблюдаемой в нашей стране в настоящее время, возрастает интерес к некоммерческому сектору. По результатам многочисленных исследований становится очевидно, что представители органов власти готовы делегировать часть функций по оказанию социальных услуг активной части некоммерческих организаций. Безусловно, это порождает ряд ожиданий и опасений, так как считается, что деятельность некоммерческих организаций, основанная на производстве общественных благ или социально значимых товаров и услуг, противоречит принципам функционирования организации в рыночной экономике, поскольку не нацелена на извлечение прибыли. В этой связи особую актуальность приобретает изучение специфики финансов некоммерческих организаций, систематизация представлений о которых позволит удовлетворить возрастающий интерес теоретиков и практиков к их деятельности как особых субъектов хозяйствования.

Данная работа основана на изучении российских и зарубежных исследований в области финансов некоммерческих организаций. Авторы предлагают систематизацию финансовых ресурсов, обосновывают выделение денежных поступлений как особого их вида, наиболее соответствующего природе некоммерческих организаций. Доказывается, что доходы как часть финансовых ресурсов противоречат целям деятельности некоммерческой организации и являются своего рода компенсацией недостатка денежных поступлений.

Ключевые слова: некоммерческие организации; общественные блага; доходы; поступления; финансовые ресурсы; экономическая выгода; безвозмездность.

THEORY AND PRACTICE OF REVENUES AND INCOME OF NON-PROFIT ORGANIZATIONS

TATIANA Yu. KISELEVA,*Phd, Associate Professor, Finance University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia***SVETLANA S. DZUSOVA,***Phd, Associate Professor, Finance University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia***SVETLANA V. FRUMINA,***Phd, Associate Professor, Finance University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia***E-mail:** frumina@mail.ru

ABSTRACT

As the socialization of society, observed in our country at present, a growing interest in non-profit sector. According to numerous studies, it is obvious that the representatives of the authorities are even ready to delegate the functions of the social services of the active non-profit organizations. Certainly, it strengthens the position of non-

profit organizations in a market economy. Simultaneously, this situation once again confirms the inconsistency of the modern market economy, as it is believed that the activities of non-profit organizations based in the production of public goods, or of socially important goods and services contradicts the principles of the functioning of institutions in a market economy, because it does not aim at profit. Especially important to study the specifics of finance non-profit organizations, organize ideas which will meet the growing interest of theorists and practitioners in their activities as special entities.

This work is based based on the study of Russian and foreign researches in the field of finance non-profit, is a preparatory step to writing a new textbook for undergraduate «Finance non-profit organizations.» The paper presents the systematization of financial resources, a non-profit organization, justified the allocation of cash flows as a special type of financial resources, the most appropriate to their nature. Proved that income as a component of financial resources, contrary to the goals of the non-profit organization, and are a kind of compensation for the lack of receipts.

Keywords: non-profit organizations, public goods, revenues, income, financial resources, economic benefits, free of charge.

ВВЕДЕНИЕ

Современная финансовая система находится в непрерывном развитии. Это связано с определенной коррекцией рыночного механизма. Меняются представления о субъектах финансовой системы, ее сферах, содержании современных финансовых отношений [1, с. 23]. Некоммерческие организации являются полноправными субъектами финансовой системы рыночной экономики. Вместе с тем, в отличие от коммерческих организаций, которые нацелены на производство товаров, работ и услуг для продажи их на рынке в целях извлечения прибыли, некоммерческие организации (далее — НКО) производят и реализуют блага, которые могут потреблять все члены общества (общественные блага), часть членов общества (коллективные блага) и отдельные группы, структурированные по профессиональным или иным интересам (клубные блага).

Некоммерческие организации организуют свою деятельность в рыночной экономике наравне с коммерческими организациями, хотя по своей природе они являются их антиподами. Если принципы организации финансов коммерческой организации созвучны рыночному механизму, то принципы организации финансов НКО противоречат базовым принципам рыночной экономики.

Различная целевая направленность деятельности коммерческих и некоммерческих организаций, особые условия их функционирования определяют соответствующий

механизм формирования финансовых отношений. В связи с этим возникает необходимость исследования специфики организации финансов некоммерческой организации, особенно в части аккумулирования финансовых ресурсов.

Рассмотрение финансовых ресурсов (материального воплощения финансовых операций) как денежных доходов, поступлений и накоплений принято в научной школе Финансового университета [2, с. 19–29]. Вместе с тем такая точка зрения в некоторых случаях идет вразрез с официальными документами и практической деятельностью НКО. Поэтому в рамках настоящей статьи приводится попытка систематизировать теоретические представления о финансовых ресурсах некоммерческих организаций и адаптировать их к реалиям современных финансовых отношений.

ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВЫХ РЕСУРСОВ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В первую очередь специфика формирования финансовых ресурсов НКО проявляется при инициировании финансово-хозяйственной деятельности. Если коммерческая организация получает первоначальные денежные средства для образования уставного капитала (уставного фонда, паевого капитала и пр.), а затем осуществляет свою деятельность в основном за счет доходов от реализации произведенных товаров и услуг, операций на

финансовом рынке и пр., то некоммерческая организация привлекает финансовые ресурсы для инициирования деятельности, а в дальнейшем предоставляет созданные товары и услуги потребителям на условиях безвозмездности. Предоставление социально значимых товаров и услуг на безвозмездной (бесплатной) основе предопределяет необходимость регулярного поиска новых источников финансирования НКО в целях дальнейшего воспроизводства финансово-хозяйственной деятельности. Более того, новые источники финансовых ресурсов опять же должны привлекаться на условиях безвозмездности и безвозвратности, поскольку последующее предоставление некоммерческими организациями различных благ также осуществляется бесплатно.

Таким образом, НКО постоянно зависят от внешних источников финансирования, и дефицит финансовых ресурсов является вполне предсказуемым. В целях компенсации недостатка финансовых ресурсов НКО разрешено заниматься приносящей доход деятельностью. С точки зрения авторов, это противоречит базовым принципам организации НКО, однако вполне соответствует реальным условиям их существования в рыночной экономике. Попыткой сгладить сложившееся противоречие является применение в российском законодательстве термина «деятельность, приносящая доходы». Но в то же время часто применяется определение «предпринимательская деятельность».

В отношении деятельности, приносящей доход, и предпринимательской деятельности в российском законодательстве складывается неоднозначная позиция. Так, в соответствии со ст. 23 Гражданского кодекса РФ (далее — ГК РФ) предпринимательская деятельность рассматривается в отношении коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей. Для НКО чаще применяется терминологическая конструкция — «деятельность, приносящая доходы» (ГК РФ, ст. 50), что подчеркивает ненацеленность на извлечение прибыли. *Представляется, что мотивация осуществления приносящей доход деятельности для НКО менее конкретна и предполагает возможность расширения объемов финансовых ресурсов, необязательно преследуя*

цель извлечения прибыли. Вместе с тем Федеральный закон № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» и ст. 123.24 ГК регламентируют предпринимательскую деятельность для НКО, что, по мнению авторов, представляется не вполне корректным.

Необходимость соблюдения условий соответствия приносящей доход деятельности целям организации и использования доходов, полученных от этой деятельности, накладывает определенные обязательства на НКО и ограничивает диапазон возможных источников финансирования.

Тем не менее, несмотря на возможность получения денежных доходов, которые являются скорее исключением, чем правилом для некоммерческой организации, основой ее функционирования являются финансовые ресурсы, полученные на условиях безвозвратности и безвозмездности (пожертвования, благотворительные взносы, субсидии, гранты и пр.). Таковы теоретические правила формирования различных финансовых ресурсов и соответствующих им доходов и поступлений для некоммерческих организаций. В реальной экономике условия деятельности как коммерческой, так и некоммерческой организации гораздо сложнее.

Коммерческая организация также имеет возможность получения поступлений как особого вида финансовых ресурсов на условиях безвозмездности и безвозвратности. В качестве таких финансовых ресурсов можно рассматривать различные формы финансовой поддержки, получаемой коммерческой организацией из бюджетов органов государственной власти и органов местного самоуправления (что случается крайне редко), или выделение денежных средств за счет внутрикорпоративного перераспределения ресурсов в организациях со сложной структурой, например холдингах или концернах, однако такой механизм формирования финансовых ресурсов не является общепринятым для коммерческой организации.

Коммерческая организация может стать получателем субсидий из бюджетов публично-правовых образований только при соблюдении определенных условий и ряде

ограничений. Например, она должна участвовать в различных целевых бюджетных программах, победить в тендерах на выполнение государственных (муниципальных) контрактов, существовать как государственное (или муниципальное) унитарное предприятие и пр. Внутрикорпоративное перераспределение ресурсов также встречается нечасто. Такого рода финансовые ресурсы служат лишь дополнением к финансовым ресурсам, получаемым в качестве доходов.

В структуре финансовых ресурсов НКО, напротив, доходы изначально выступают второстепенным финансовым ресурсом. В качестве примера приведем структуру доходов НКО. Так, по данным Федеральной службы государственной статистики, социально ориентированные некоммерческие организации получали [3]:

- 1) поступления из федерального бюджета;
- 2) гранты от некоммерческих неправительственных организаций, участвующих в развитии институтов гражданского общества (предоставленные за счет субсидий из федерального бюджета);
- 3) поступления из бюджетов субъектов Российской Федерации;
- 4) поступления из муниципальных (местных) бюджетов;
- 5) поступления из бюджетов государственных внебюджетных фондов;
- 6) поступления (включая пожертвования), гранты от российских физических лиц, за исключением денежных средств и иного имущества, полученного по завещанию в порядке наследования;
- 7) денежные средства и иное имущество, полученное по завещанию в порядке наследования;
- 8) поступления (включая пожертвования), гранты от российских некоммерческих организаций, за исключением грантов от некоммерческих неправительственных организаций, участвующих в развитии институтов гражданского общества;
- 9) поступления (включая пожертвования) от российских коммерческих организаций, за исключением дохода от целевого капитала;

- 10) поступления от иностранных государств, их государственных органов, международных и иностранных организаций;
- 11) поступления от иностранных граждан и лиц без гражданства;
- 12) доход от целевого капитала;
- 13) доходы (выручку) от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав (кроме доходов от целевого капитала);
- 14) внереализационные доходы (кроме доходов от целевого капитала);
- 15) денежные средства и иное имущество, полученное безвозмездно от хозяйственных обществ, учрежденных организацией, за исключением денежных средств, недвижимого имущества, ценных бумаг, полученных на формирование или пополнения целевого капитала;
- 16) иные поступления.

Даже по структуре перечисленных финансовых ресурсов видно, что основным видом финансовых ресурсов НКО являются денежные поступления.

Структура финансовых ресурсов некоммерческих организаций актуальна для формирования финансового механизма организаций различных организационно-правовых форм [4]. Судя по информации, представленной органами государственной статистики, очевидно, что разграничения между термином «доходы» и «поступления» формально не выделяются. Вместе с тем большая часть из перечисленных финансовых ресурсов формируется не в результате осуществления некоммерческими организациями финансово-хозяйственных операций, а предоставляется экономическими субъектами безвозвратно и безвозмездно. Поэтому возникает необходимость систематизации представлений о доходах и поступлениях, выявления их различий применительно к НКО.

ДОХОДЫ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Наиболее часто встречающийся в экономической литературе термин «доходы» олицетворяет наличие определенного объема денежных средств, имеющих в распоряжении любой организации, полученных в

результате проведения финансово-хозяйственных операций, сопровождающихся получением экономической выгоды. Именно аспект получения экономической выгоды акцентируется в различных определениях термина «доходы». Наиболее корректная, по нашему мнению, его формулировка приводится в ПБУ 9/99 «Доходы организации». В соответствии с приведенным документом под доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) [5].

Под экономической выгодой принято рассматривать такое использование активов, благодаря которому обеспечивается приток денежных средств в организацию в процессе производства товаров, работ, услуг, предназначенных для продажи; обмена на другой актив, погашения обязательств; распределения между собственниками. Следовательно, экономическую выгоду может приносить актив, участвуя в финансово-хозяйственной деятельности. При поступлении в некоммерческую организацию пожертвований, благотворительных и спонсорских взносов и пр. никакая финансово-хозяйственная деятельность не осуществляется, напротив, такие финансовые ресурсы поступают в организацию не в результате, а для ее осуществления. Более того, финансово-хозяйственная деятельность НКО может осуществляться на безвозмездной основе, т.е. бесплатно. Соответственно экономическую выгоду или доходы некоммерческая организация может получить только в результате осуществления иной, нежели основная, деятельности. Все остальные денежные средства, которые получает НКО, к доходам не относятся [6].

НКО, занимаясь предпринимательской деятельностью, получает доходы от реализации товаров, работ и услуг, доходы от операций на финансовом рынке, от участия в капитале в хозяйственных обществах и товариществах на вере, от реализации имущественных и неимущественных прав.

Несмотря на предоставление законодательством возможности практически всем НКО осуществлять приносящую доход деятельность, в отношении операций на финансовом рынке для некоторых организационно-правовых форм сохранен ряд ограничений. Связано это, по мнению авторов, с тем, что такие операции сопряжены с разнообразными рисками, которые могут привести НКО к потере финансовых ресурсов. К тому же, учитывая, что деятельность НКО связана прежде всего с выполнением социальных функций, принятие рисков может поставить под угрозу выполнение задач ее создания. Поэтому государство вводит ограничения на отдельные виды операций или на участие НКО в определенном сегменте финансового рынка.

Например, в Российской Федерации публично-правовые организации (ППО) и автономные некоммерческие организации могут брать кредиты у коммерческих банков, а союзам и ассоциациям это запрещено. Запрет на получение банковских кредитов наложен на бюджетные и казенные учреждения. Всем некоммерческим организациям запрещено заниматься операциями с деривативами, которые являются самыми рисковыми инструментами рынка ценных бумаг. Однако отдельные организационно-правовые формы некоммерческих организаций могут получать на финансовом рынке кредит, проценты по имеющимся долговым ценным бумагам, депозитам, выданным кредитам; дивиденды по находящимся в собственности акциям акционерных обществ; курсовую разницу по операциям с ценными бумагами или валютой; страховые выплаты по наступившим страховым случаям и др.

Также источником доходов НКО могут стать средства целевого капитала. Управляющая компания, размещая полученные по договорам пожертвования и завещания финансовые ресурсы на различных сегментах финансового рынка, перераспределяет полученные доходы в НКО, которые служат источником финансирования части их деятельности.

Полученные доходы НКО использует для финансирования основной или (и) приносящей доходы деятельности. Но заменить полностью целевые поступления полученные

доходы не могут. Ни одна НКО не существует только за счет доходов. Отсутствие у некоммерческой организации поступлений и ее функционирование исключительно за счет доходов приведут к стиранию границ между коммерческой и некоммерческой организацией. Для наглядности сравнительная характеристика доходов коммерческих и некоммерческих организаций представлена в *табл. 1*.

Несмотря на возможность получения доходов как коммерческими, так и некоммерческими организациями, между ними сохраняются различия, поскольку получение экономической выгоды НКО выражено не столь очевидно и прибыль не распределяется между участниками (членами, учредителями). Полученная прибыль тратится прежде всего на финансирование основной деятельности или же на расширение деятельности, приносящей доходы.

Согласно положениям бухгалтерского учета, принятого в Российской Федерации, доходы организации включают доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы [5,

п. 1]. Одновременно тот же документ прочие доходы приравнивает к прочим поступлениям [5, п. 3]. Иными словами, разницы между прочими доходами и прочими поступлениями не обнаруживается. К прочим доходам (поступлениям) документ относит активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения. Иначе говоря, налицо противоречие — отсутствие экономической выгоды у безвозмездно полученных активов в связи с тем, что данные активы не были использованы ни в процессе производства, ни в процессе обмена, ни в процессе распределения между собственниками.

Налоговый кодекс РФ более тщательно подходит к различию между доходами и поступлениями. С точки зрения налогообложения прибыли доходы НКО в части деятельности, приносящей доходы, структурируются по-иному. Выделяются два типа доходов НКО: доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; внереализационные доходы. Внереализационные доходы включают доходы в виде положительной курсовой разницы,

Таблица 1

Доходы коммерческих и некоммерческих организаций

| № | Показатели | Коммерческие организации | Некоммерческие организации |
|---|-----------------------------------|---|--|
| 1 | Источники доходов | Выручка от продажи товаров или услуг и от прочей деятельности | Средства, поступающие в рамках государственного заказа (контракта); средства целевого капитала; выручка от деятельности, приносящей доходы, и от прочей деятельности |
| 2 | Доходы | Прибыль, амортизация, доходы от операций на финансовом рынке, доходы от реализации имущества и др. | Прибыль от незапрещенной предпринимательской деятельности, амортизационные отчисления в части имущества, задействованного в предпринимательской деятельности, доходы от разрешенных операций на финансовом рынке, доходы от операций по государственным заказам (контрактам) и др. |
| 3 | Направления использования доходов | Выполнение обязательств перед бюджетами ППО, прирост основных и оборотных средств, дополнительное поощрение сотрудников сверх заработной платы, бонусы, распределение прибыли между учредителями, участниками, пайщиками, акционерами, товариществами и пр. | Выполнение обязательств перед бюджетами ППО, прирост основных и оборотных средств, финансирование основной деятельности; дополнительное поощрение сотрудников сверх заработной платы и пр. |

доходы от долевого участия в других организациях, проценты, полученные по договорам займа, банковского вклада и другим долговым обязательствам; доходы от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, доходы прошлых лет, выявленные в отчетном году, штрафы, пени, неустойки, полученные организацией и пр. [5, ст. 249, 250]. Перечень возможных видов внереализационных доходов НКО определяется для каждой организационно-правовой формы с учетом требований законодательства. Все вышеназванные доходы — полученные от предпринимательской либо иной приносящей доход деятельности, и они никак не связаны со средствами, которые НКО получает на безвозмездной и безвозвратной основе, или поступлениями. А все финансовые ресурсы, полученные в форме поступлений, «выводятся» из-под налогообложения.

Таким образом, мы наблюдаем несоответствие нормативной правовой документации, отражающей состав доходов некоммерческих организаций, общепринятым теоретическим основам, что требует глубокого исследования возможных признаков разграничения доходов и поступлений. В целях выявления данных различий рассмотрим специфику поступлений.

ПОСТУПЛЕНИЯ КАК ВИД ФИНАНСОВЫХ РЕСУРСОВ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Считается, что первоначально поступления появились в результате деятельности государства при предоставлении бюджетных средств организациям на условиях безвозмездности и безвозвратности в целях производства общественных или иных благ, реже — для финансовой поддержки организаций, чья деятельность обеспечивает конкурентоспособность отдельной отрасли или национальной экономики в целом. Да и само формирование налоговых доходов государства, по мнению авторов, можно считать классическим образцом поступлений, так как в них отражаются все основные признаки этих финансовых ресурсов.

Поступления наиболее гармоничны сущности НКО. По своей природе некоммерческая организация не может получать экономическую выгоду, выражающуюся в приросте финансовых ресурсов, так как должна производить и предоставлять общественные блага бесплатно, обеспечивая исполнение социальных функций. В этой связи основными денежными средствами, которые формируются в некоммерческой организации, становятся поступления, характеризующиеся не только безвозмездностью и безвозвратностью, но и временной особенностью. Как уже было сказано, поступления формируются у НКО до начала осуществления финансово-хозяйственной деятельности, в то время как доходы являются ее результатом. Недаром в налоговом законодательстве, да и в практике хозяйственной деятельности НКО используется термин «целевые поступления», а не «доходы».

Отсутствие экономической выгоды у поступлений подчеркивают особенности налогообложения прибыли. Из полученных в результате финансово-хозяйственных операций доходов формируется налогооблагаемая база для исчисления налога на прибыль. Вместе с тем согласно п.14 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) целевые поступления не являются доходами, составляющими налоговую базу, и соответственно не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Законодательство достаточно жестко контролирует соблюдение основных принципов целевого использования денежных поступлений НКО, превращая их в доходы, служащие базой для налогообложения в случае несоблюдения ряда ограничений. Таким образом, различия между доходами и поступлениями по НК РФ состоят в том, что первые служат налогооблагаемой базой для исчисления налога на прибыль, а целевые поступления — нет. Следовательно, нельзя ставить знак равенства между доходами и поступлениями, и их разделение в теории финансов вполне оправдано.

НК РФ выделяет два типа целевых поступлений, которыми распоряжается НКО: денежные и неденежные. К целевым

поступлениям, в том числе используемым НКО, в соответствии с НК РФ относятся:

- гранты, предоставляемые на осуществление программ в области науки, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта);
- учредительные и членские взносы, переданные НКО определенных организационно-правовых форм в соответствии с законодательством РФ;
- денежные средства, полученные от перечислений от других субъектов экономики некоммерческим организациям безвозмездно на ведение уставной деятельности;
- средства, полученные структурными подразделениями (отделениями) от создавших их некоммерческих организаций, перечисленные из целевых поступлений на содержание и ведение уставной деятельности [7, ст. 251].

Часть поступлений не всегда принимает денежную форму, к ним можно отнести в том числе:

- имущественные права, переходящие некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;
- имущественные права, полученные на осуществление благотворительной деятельности.

Целевые поступления, полученные НКО, могут использоваться на общее финансирование деятельности или на финансирование конкретных целевых программ. Средства для финансирования конкретных программ могут выделяться из бюджетов ППО, предоставляться коммерческими и некоммерческими организациями, например благотворительными фондами. Как правило, целевые поступления для реализации отдельных программ НКО получает на условиях тендера.

Проанализированные в тексте различия между поступлениями и доходами некоммерческой организации приведены в *табл. 2*. Итак, в теории для НКО основными финансовыми ресурсами являются денежные поступления, денежные доходы являются лишь дополнением. Но в реальной экономике данные соотношения не всегда соблюдаются. Несмотря на общественную значимость НКО, количество и объем источников финансирования ее деятельности явно ограничен. Бизнес в России не в полной мере социально ориентирован,

возможностей бюджетов публично-правовых образований для финансирования НКО недостаточно. В условиях современного кризиса расходы бюджетов ППО имеют тенденцию к снижению. Предпочтение отдается тем получателям, деятельность которых обеспечивает прирост национального ВВП. Поэтому бюджетные средства в первую очередь направляются в публично-правовые компании, организации бюджетного сектора, социально ориентированные НКО и пр. Вследствие ограниченности источников и объемов финансирования происходит изменение концепции деятельности НКО. Мы рассматриваем этот процесс как тенденцию. Возможно, в текущей ситуации это объективно связано с кризисными явлениями в российской экономике.

Разрешение ведения приносящей доходы деятельности было первым шагом к расширению возможностей финансирования НКО. Растет количество НКО, которые стараются в рамках действующего законодательства заниматься хотя бы одним видом приносящей доходы деятельности. Увеличивается численность НКО, которые постепенно осваивают операции на финансовом рынке. Это помогает расширить финансовую базу и обеспечить большую устойчивость, диверсифицировать источники финансирования основной деятельности.

В результате у российских НКО наблюдается тенденция увеличения доли доходов от предпринимательской деятельности в общем объеме финансовых ресурсов. Особенно ярко данная тенденция проявляется в отношении социально ориентированных некоммерческих организаций (см. *табл. 3*).

Как видно из *табл. 3*, в структуре финансовых ресурсов социально ориентированных некоммерческих организаций в 2013 г. наибольший удельный вес приходился на доходы (выручку) от реализации товаров, работ и услуг — 38,1%. Хотя именно эти организации находятся под «патронажем» государства и местного самоуправления [8].

Согласно Постановлению Правительства Российской Федерации от 23 августа 2011 г. № 713 «О предоставлении поддержки социально ориентированным некоммерческим организациям» органы государственной власти

Критерии разделения доходов и поступлений некоммерческой организации

| Критерий выделения | Доходы | Поступления |
|--------------------|--|---|
| | <i>Получены в результате финансово-хозяйственной деятельности</i> | <i>Получены для организации финансово-хозяйственной деятельности</i> |
| Принципы | Возмездность или возвратность | Безвозмездность, безвозвратность |
| Условия получения | Деятельность, приносящая доходы, не должна противоречить уставу НКО | Внешнее финансирование со стороны публично-правовых образований или доноров |
| Цель | Получение экономической выгоды в виде дополнительных финансовых ресурсов | Обеспечение процесса производства благ необходимыми финансовыми ресурсами |
| Использование | Финансирование основной деятельности, финансирование приносящей доход деятельности | Финансирование основной деятельности |
| Характер | Собственные финансовые ресурсы | Привлеченные финансовые ресурсы |
| Виды | Доходы от реализации товаров или услуг, полученные проценты по кредитам и займам, арендная плата, курсовая разница и др. | Гранты, пожертвования, учредительные взносы, спонсорские взносы, бюджетные субсидии и пр. |
| Налогообложение | Включаются в налогооблагаемую базу для исчисления налога на прибыль | Исключаются из налогооблагаемой базы для исчисления налога на прибыль |

и местного самоуправления должны в приоритетном порядке оказывать поддержку социально ориентированным НКО. Тем не менее доля целевых поступлений из бюджетов различных уровней занимает всего 16% от общего объема всех финансовых ресурсов этих НКО.

В 2014 г. из федерального бюджета было выделено социально ориентированным НКО субсидий на 2,7 млрд руб. Принятый в 2014 г. проект бюджета на 2015 г. и на плановый период 2016–2017 гг. предусматривал увеличение финансирования НКО с 2 млрд до 4,7 млрд руб. в 2015 г. В целом за три года государственная поддержка должна была составить 12 млрд руб. Однако план повышения финансирования НКО в 2015 г. в связи со сложившейся экономической ситуацией пересматривается, и обсуждается частичное прекращение финансирования Программы поддержки социально ориентированных некоммерческих организаций. Сложившееся положение с соотношением между доходами и поступлениями российских НКО доказывает, что на практике теоретические положения не всегда очевидны.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, резюмируя наше исследование, хотелось бы отметить следующее.

1. В качестве основных критериев, отделяющих поступления от доходов НКО, можно выделить получение поступлений за счет внешних источников на условиях безвозмездности и безвозвратности.
2. В отличие от большинства организационно-правовых форм коммерческих организаций, некоммерческая организация не может распределять полученную экономическую выгоду, прибыль между учредителями, участниками и членами. Это придает особенность доходам некоммерческой организации.
3. Выявленные несоответствия между ПБУ, Налоговым кодексом, Бюджетным кодексом и теоретическими положениями финансовой науки, отсутствие единства терминологии свидетельствуют о наличии проблемы концептуального подхода к механизму формирования финансовых ресурсов НКО и необходимости систематизации их видов.

**Доходы и поступления социально ориентированной
некоммерческой организации в 2013 г. [10]**

| № | Источники | Млн руб. | В % к общему объему поступлений |
|---|---|-----------|---------------------------------|
| 1 | Доходы (выручка) от реализации товаров, работ, услуг, имущественных операций | 161 125,1 | 38,1 |
| 2 | Гранты от некоммерческих неправительственных организаций, российских физических лиц | 82 496,9 | 19,9 |
| 3 | От российских коммерческих организаций | 77 168,0 | 18,7 |
| 4 | Из бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов | 66 293,0 | 16,0 |
| 5 | От иностранных государств, международных и иностранных организаций | 9 200,0 | 2,2 |
| 6 | Прочие | 17 789,5 | 4,3 |

ЛИТЕРАТУРА

1. *Киселева Т.Ю.* Многоаспектный подход к пониманию финансовой системы // Известия вузов. Серия «Экономика, финансы и управление производством». 2014. № 2 (20).
2. *Финансы* / под ред. *Е.В. Маркиной*. М.: КНОРУС, 2014.
3. <http://www.gks.ru/>.
4. *Маркина Е.В.* Развитие финансового механизма функционирования бюджетных учреждений // Вестник Финансового университета. 2014. № 4.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99.
6. *Фрумина С.В.* Вид организации финансовых отношений как базовый элемент финансового механизма некоммерческих организаций // Научное обозрение. 2014. № 10.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
8. *Дзусова С.С.* Социально ориентированные некоммерческие организации в современной экономике / Сб. статей Международной научно-практической конференции «Ценности и интересы современного общества». М., 2014.

REFERENCES

1. *Kiseleva T. Yu.* Multifaceted approach to understanding the financial system [Mnogoaspektnyj podhod k ponimaniyu finansovoj sistemy] // Proceedings of the universities. A series of „Economics, Finance and Control”. 2014. № 2 (20) (In Russ.).
2. Finance [Finance] / textbook for undergraduate. Ed. *E. V. Markina*. M.: KNORUS, 2014 (In Russ.).
3. <http://www.gks.ru/>.
4. *Markina E. V.* The development of the financial mechanism for budgetary institution operation // Journal of Finance University. 2014. № 4 In Russ.).
5. Accounting Regulations „Income” PBU 9/99.
6. *Frumina S. V.* Type of organization and financial relations as a basic element of the financial mechanism of non-profit organizations [Razvitie finansovogo mehanizma funkcionirovanija bjudzhetnyh uchrezhdenij] // Scientific Review. 2014. № 10 (In Russ.).
7. Tax Code of the Russian Federation (Part Two) from 05.08.2000 № 117-FZ.
8. *Dzusova S. S.* Socially-oriented non-profit organizations in the modern economy Collected papers of the International scientific-practical conference „Values and interests of modern society” [Social’no orientirovannye nekommercheskie organizacii v sovremennoj jekonomike / Sb. statej Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii „Cennosti i interesy sovremennogo obshhestva”]. M., 2014 (In Russ.).