



НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Рекомендовано УМО по образованию
в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве **учебного пособия** для студентов,
обучающихся по направлению «Экономика»

УДК 336.1/.5(075.8)
ББК 65.261.411.12я73
Н23

Рецензенты:

Г.Б. Поляк, проф. кафедры «Финансы, бюджет и страхование» ГОУ ВО Всероссийский заочный финансово-экономический институт, д-р экон. наук, проф.,
А.С. Пушин, зам. начальника Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Краснодарскому краю, советник государственной гражданской службы Российской Федерации второго класса, канд. экон. наук

Авторы:

Л.И. Гончаренко, д-р экон. наук, проф. — введение, глава 4, параграф 5.1;
Е.Е. Смирнова, канд. экон. наук, доц. — параграф 1.1, глава 2, параграфы 3.1, 3.10, 5.3, 5.4, главы 6, 7; **Л.К. Чемерицкий**, канд. экон. наук, доц. — параграфы 1.2—1.4, 3.2—3.9, 5.2; **И.В. Липатова**, канд. экон. наук, доц. — глава 8.

Н23 **Налогообложение некоммерческих организаций** : учебное пособие / коллектив авторов. — Москва : КНОРУС, 2023. — 272 с. — (Бакалавриат).
ISBN 978-5-406-10654-9

Представлена общая характеристика основ налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации. Подробно рассмотрен механизм исчисления и взимания налогов, уплачиваемых некоммерческими организациями, в том числе выделены особенности для отдельных категорий налогоплательщиков. Отдельное внимание уделяется вопросам организации налогового контроля с учетом специфики уставной деятельности, не являющейся предпринимательской.

Соответствует ФГОС ВО последнего поколения.

Для студентов бакалавриата, а также студентов экономических вузов и факультетов.

УДК 336.1/.5(075.8)
ББК 65.261.411.12я73

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Изд. № 662239. Формат 60×90/16. Гарнитура «PetersburgС».

Усл. печ. л. 17,0. Уч.-изд. л. 15,3.

ООО «Издательство «КноРус».

117218, г. Москва, ул. Кедрова, д. 14, корп. 2.

Тел.: +7(495)741-46-28.

E-mail: welcome@knorus.ru www.knorus.ru

Отпечатано в АО «Т8 Издательские Технологии».

109316, г. Москва, Волгоградский проспект, д. 42, корп. 5.

Тел.: 8-495-221-89-80.

ISBN 978-5-406-10654-9

© Коллектив авторов, 2023

© ООО «Издательство «КноРус», 2023

ФГБОУ ВПО «Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации»

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Рекомендовано УМО по образованию
в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве **учебного пособия** для студентов,
обучающихся по направлению «Экономика»

КНОРУС • МОСКВА • 2015

KnorusMedia
электронные версии книг

УДК 336.1/.5(075.8)
ББК 65.261.411.12я73
Н23

Рецензенты:

Г.Б. Поляк, проф. кафедры «Финансы, бюджет и страхование» ГОУ ВПО Всероссийский заочный финансово-экономический институт, д-р экон. наук, проф.,
А.С. Пушкин, заместитель начальника Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Краснодарскому краю, советник государственной гражданской службы Российской Федерации второго класса, канд. экон. наук

Авторы:

Л.И. Гончаренко, д-р экон. наук, проф. — введение, глава 4, параграф 5.1; **Е.Е. Смирнова**, канд. экон. наук, доц. — параграф 1.1, глава 2, параграфы 3.1, 3.10, 5.3, 5.4, главы 6, 7; **Л.К. Чемерицкий**, канд. экон. наук, доц. — параграфы 1.2–1.4, 3.2–3.9, 5.2; **И.В. Липатова**, канд. экон. наук, доц. — глава 8.

Н23 **Налогообложение некоммерческих организаций** : учебное пособие / коллектив авторов. — М. : КНОРУС, 2015. — 272 с. — (Бакалавриат).

ISBN 978-5-406-04015-7

Представлена общая характеристика основ налогообложения некоммерческих организаций в Российской Федерации. Подробно рассмотрен механизм исчисления и взимания налогов, уплачиваемых некоммерческими организациями, в том числе выделены особенности для отдельных категорий налогоплательщиков. Отдельное внимание уделяется вопросам организации налогового контроля с учетом специфики уставной деятельности, не являющейся предпринимательской.

Для студентов бакалавриата, а также студентов экономических вузов и факультетов.

УДК 336.1/.5(075.8)
ББК 65.261.411.12я73

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Сертификат соответствия № РОСС RU. АЕ51. Н 16509 от 18.06.2013.

Изд. № 7907. Формат 60×90/16.

Гарнитура «PetersburgС». Печать офсетная.

Усл. печ. л. 17,0. Уч.-изд. л. 15,3. Тираж 184 экз. Заказ № 2850.

ООО «Издательство «КноРус».

117218, г. Москва, ул. Кедрова, д. 14, корп. 2.

Тел.: 8-495-741-46-28

E-mail: office@knorus.ru <http://www.knorus.ru>

Отпечатано в ОАО «Первая Образцовая типография»,
филиал «УЛЬЯНОВСКИЙ ДОМ ПЕЧАТИ».

432980, г. Ульяновск, ул. Гончарова, д. 14.

ISBN 978-5-406-04015-7

© Коллектив авторов, 2015
© ООО «Издательство «КноРус», 2015

Введение	5
----------------	---

Раздел I
ОСНОВЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Глава 1. Характеристика и правовое обеспечение деятельности некоммерческих организаций	
1.1. Некоммерческие организации: состав и важнейшие функции.....	8
1.2. Отличительные особенности некоммерческих организаций	35
1.3. Предпринимательская деятельность некоммерческих организаций.....	39
1.4. Общие принципы налогообложения некоммерческих организаций.....	41
Глава 2. Вопросы регистрации и учета некоммерческих организаций	
2.1. Регистрация и учет некоммерческих организаций.....	43
2.2. Причины и последствия несовпадения юридического и фактического адреса организации.....	54

Раздел II
ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Глава 3. Налогообложение прибыли некоммерческих организаций	
3.1. Организация налогового учета в некоммерческих организациях.....	58
3.2. Некоммерческие организации — плательщики налога на прибыль организаций. Налоговая база	66
3.3. Доходы некоммерческих организаций. Целевые источники доходов	71
3.4. Доходы от предпринимательской деятельности некоммерческих организаций.....	79
3.5. Расходы некоммерческих организаций. Общие положения.....	81
3.6. Расходы, связанные с производством и реализацией	82
3.7. Внереализационные расходы	95
Глава 4. Особенности обложения операций некоммерческих организаций налогом на добавленную стоимость	
4.1. Некоммерческие организации как плательщики налога на добавленную стоимость.....	100

4.2.	Особенности определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость и порядка исчисления суммы налога, уплачиваемой в бюджет	108
Глава 5. Прочие налоги, уплачиваемые некоммерческими организациями		
5.1.	Страховые взносы некоммерческих организаций в государственные внебюджетные фонды.....	115
5.2.	Налог на доходы физических лиц: его значение и специфика для некоммерческих организаций	124
5.3.	Налог на имущество организаций, уплачиваемый организациями некоммерческой сферы	128
5.4.	Особенности исчисления транспортного налога некоммерческими организациями	137

Раздел III
ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
И НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Глава 6. Особенности налогообложения отдельных некоммерческих организаций		
6.1.	Налогообложение некоммерческих организаций, имеющих обособленные подразделения.....	142
6.2.	Налогообложение автономных некоммерческих организаций.....	148
6.3.	Налогообложение автономных учреждений.....	158
6.4.	Налогообложение благотворительных организаций.....	176
Глава 7. Современные технологии осуществления налогового контроля некоммерческих организаций		
7.1.	Порядок проведения камеральных налоговых проверок некоммерческих организаций.....	188
7.2.	Планирование выездных налоговых проверок некоммерческих организаций.....	198
7.3.	Особенности проведения выездных налоговых проверок некоммерческих организаций.....	209
Глава 8. Опыт зарубежных стран в области налогообложения некоммерческих организаций		
8.1.	Определения и классификации некоммерческих организаций, принятые в международной практике.....	222
8.2.	Налоговое стимулирование деятельности некоммерческих организаций.....	236
8.3.	Виды некоммерческих организаций в странах Центральной и Восточной Европы и особенности их налогообложения.....	255
8.4.	Выводы и рекомендации.....	268
Литература		271

На современном этапе развития экономики становятся все более сложными производство и выпускаемая продукция, возрастают требования к качеству знаний работников, их здоровью, способности ориентироваться и принимать решения в любых сложных ситуациях. Эти задачи решаются организациями некоммерческой сферы: учреждениями образования, здравоохранения, культуры, спорта, профсоюзами и другими общественными организациями.

Некоммерческая организация (НКО) — организация, не устанавливающая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности. Некоммерческие организации могут вести предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствует этим целям, а полученная прибыль не распределяется между участниками. Юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться в форме потребительских кооперативов, общественных или религиозных организаций (объединений), учреждений, благотворительных и иных фондов, а также в других формах, предусмотренных законодательством.

Значение некоммерческих организаций за последние несколько десятилетий значительно выросло. Данные структуры стали влиятельным фактором экономического и социального развития. Так, в США в период с 1967 по 1997 г. этот сектор экономики вырос в десятки раз и включал 2,1 млн организаций; во Франции количество подобных организаций к началу 1990-х гг. достигло 600 тыс., в Великобритании — более 250 тыс.¹ В деятельности некоммерческих организаций участвуют 4,4% экономически активного населения, из которых 43% привлекаются на условиях неоплачиваемой занятости. Высокий уровень добровольного труда в некоммерческой деятельности доказывает, что эти организации способны привлечь к реализации социально значимых задач существенный общественный потенциал².

На начало 2000-х гг. суммарный вклад сектора некоммерческих организаций стран Европы, Азии, Северной Америки, Латинской Америки,

¹ *Шекова Е.Л.* Экономика и менеджмент некоммерческих организаций. М.: Лань, 2004.

² *Salamon Lester M., Wojciech Sokolowski, Regina List.* Global Civil Society: An Over-view. — The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, 2003.

Ближнего Востока и Африки составил 1,3 трлн дол., или 5,1% ВВП этих стран. Для экономики России характерен показатель в 1,7% от объема ВВП, что свидетельствует об отставании количества некоммерческих организаций от общемирового и соответственно о незначительном объеме предоставляемых услуг.

Традиционно деятельность некоммерческих организаций финансируется за счет средств бюджетов, пожертвований, вступительных и членских взносов, грантов и других источников средств. Нельзя не заметить, что возможности бюджета по финансированию некоммерческих организаций не являются безграничными, а такие источники, как пожертвования, гранты, благотворительная помощь, носят непостоянный характер, а потому ненадежны.

В условиях опережающего роста потребностей некоммерческих организаций в финансовых ресурсах для выполнения ими новых и все более сложных задач традиционных источников финансирования становится недостаточно. Возрастает потребность в получении ими значительных и стабильных ресурсов. Источниками таких средств во все большей степени становятся доходы от предпринимательской деятельности некоммерческих организаций, связанной с производством товаров, работ и услуг, а также других видов коммерческой деятельности, приносящих прибыль. Получаемые от нее доходы постоянно растут, тем самым некоммерческие организации вносят все более весомый вклад в валовой внутренний продукт, национальный доход и бюджет государства, а также сами получают значительные средства от предпринимательской деятельности.

Таким образом, и государство, и некоммерческие организации заинтересованы в дальнейшем расширении предпринимательской деятельности. В связи с этим приобретает все большую остроту необходимость стимулирования этой деятельности, и в частности путем совершенствования налоговых отношений с некоммерческими организациями.

Настоящее учебное пособие призвано помочь студентам и специалистам изучить особенности налогообложения некоммерческих организаций в России. В пособии дается представление о том, какие организации следует относить к некоммерческой сфере, что представляет собой предпринимательская деятельность некоммерческих организаций, особенности обложения этих организаций налогами (на прибыль организаций, на добавленную стоимость, на имущество организаций и др.). Кроме того, в пособии нашли отражение особенности и порядок налогового администрирования некоммерческих организаций, а также зарубежный опыт налогообложения некоммерческих организаций.

Авторы учебного пособия будут благодарны за присланные замечания.

Раздел I
ОСНОВЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

1.1. НЕКОММЕРЧЕСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ: СОСТАВ И ВАЖНЕЙШИЕ ФУНКЦИИ

Продуктом некоммерческой деятельности выступают услуги (социальные, управленческие и др.), носящие признаки экономического нематериального блага (неотделимого от потребителя), направленного на удовлетворение духовных, интеллектуальных и иных социальных потребностей, обеспечение безопасной среды жизнедеятельности (рис. 1.1).

В России за период с 2001 по 2006 г. наблюдалось снижение числа некоммерческих организаций с 17,3 до 14% от общего количества организаций с увеличением до 16% в 2007 г. (табл. 1.1).

Регламентация гражданских правоотношений некоммерческих организаций составляет предмет исключительного ведения Российской Федерации, а регулирование финансовых правоотношений некоммерческих организаций осуществляется Российской Федерацией, субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями. В Российской Федерации, как и во многих федеративных государствах, субъекты Федерации не вправе осуществлять правовое регулирование организационно-правовых форм некоммерческих организаций, особенностей реализации прав собственности и иных вещных прав, других вопросов, определяющих основы финансовой деятельности некоммерческой организации.

Гражданский кодекс Российской Федерации (далее — ГК РФ), являясь системообразующим для участников гражданского оборота, определяет статус некоммерческой организации и ее правоспособность, виды вещных и обязательственных прав некоммерческих организаций, перечень их организационно-правовых форм. Как уже упоминалось, НКО могут создаваться в различных формах, предусмотренных федеральными законами, в том числе в форме общественных или религиозных организаций (объединений), общин коренных малочисленных

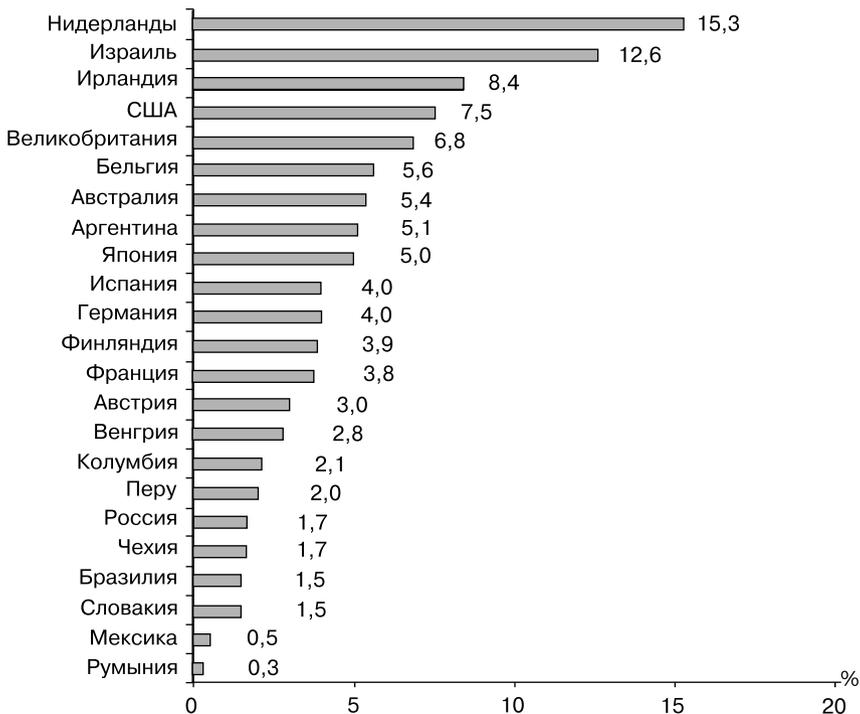


Рис. 1.1. Удельный вес доходов некоммерческих организаций в ВВП¹

народов Российской Федерации, казачьих обществ, некоммерческих партнерств, учреждений, автономных некоммерческих организаций, социальных, благотворительных и иных фондов, ассоциаций и союзов (рис. 1.2). Правоспособность некоммерческой организации ограничена целями, ради достижения которых она создана. Только в соответствии с ними некоммерческая организация ведет свою деятельность и совершает те юридически значимые действия, которые предусмотрены в ее уставе или ином учредительном документе, а также несет связанные с этой деятельностью обязанности.

¹ Источники (кроме России): *Salamon Lester M., Wojciech Sokolowski, Regina List. Global Civil Society: An Overview.* — The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, 2003; Национальные счета России в 1995–2002 г. Стат. сб. / Госкомстат России. М., 2003.

Количество некоммерческих организаций в Российской Федерации¹

	Тысячи										В процентах к итогу										
	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.
Число организаций – всего,	3 346	3 594	3 845	4 150	4 417	4 767	4 507	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
в том числе по формам собственности:																					
государственная	151	155	157	161	159	160	149	4,5	4,3	4,1	3,9	3,6	3,4	3,3	3,6	3,4	3,3	3,1	2,9	2,7	2,6
муниципальная	217	231	239	246	248	252	264	6,5	6,4	6,2	5,9	5,6	5,3	5,9	5,6	5,3	5,1	4,9	4,6	4,4	4,2
частная	2 510	2 726	2 957	3 238	3 499	3 838	3 639	75,0	75,8	76,9	78,0	79,2	80,5	80,7	79,2	78,0	77,0	76,1	75,0	73,9	72,8
собственность общественных и религиозных организаций (объединений)	223	237	244	252	253	253	239	6,7	6,6	6,4	6,1	5,7	5,3	5,3	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1
прочие формы собственности, включая смешанную российскую, иностранную и совместную российскую и иностранную	209	240	234	247	245	265	215	9,3	7,3	6,8	6,4	6,1	5,6	4,8	6,4	6,4	6,8	6,4	6,1	5,6	4,8

¹ Россия в цифрах. 2008: Краткий стат. сборник. М.: Госкомстат, 2009.



Рис. 1.2. Формы НКО

Деятельность некоммерческих организаций имеет глубокие исторические корни. В экономической литературе выделяется восемь этапов в истории становления и правовом регулировании деятельности некоммерческих организаций. Рассмотрим их кратко.

1-й этап. С древних веков до XVI в. — зарождение НКО на основе племенных традиций. В древние века выработанные в процессе общения людей этические нормы закреплялись в традициях, которые впоследствии были сформулированы в виде религиозных догматов — заповедей. Затем долгое время формировались отдельные общины, сообщества, а также общественные движения.

2-й этап. XVI век — попытки законодательного оформления существования некоммерческих организаций. До середины XVI в. необходимости в нормативно-правовом регулировании деятельности НКО не ощущалось. Однако постепенно в России развивается благотвори-

тельность. При Иоанне Грозном в 1551 г. в постановлении Стоглавого собора «попечение о бедных признается делом общества, которое доставляет средства на него». Собор признает необходимым регулировать обязанности общества через закон, однако систематическая законодательная деятельность в этой области все-таки еще не сложилась.

3-й этап. С 1762 по 1796 г. (время царствования императрицы Екатерины II) — выделение негосударственного сектора социальных отношений. Важным событием данного периода является появление негосударственных организаций, не являющихся компонентом института церкви. С этого момента рассматривается история развития негосударственных некоммерческих организаций в России, преследующих социально значимые цели.

4-й этап. С середины XVIII в. по 1861 г. — становление общественных объединений институционального характера, осуществляющих виды благотворительной деятельности. Признаки необходимости учета НКО еще не наблюдаются.

5-й этап. С 1861 по 1917 г. — становление некоммерческих организаций. Расцвет благотворительных организаций в России, расширение сфер деятельности и повсеместное распространение негосударственных некоммерческих организаций, интенсивное вовлечение широких слоев населения в сферу гражданской активности.

В дореволюционной России также существовали такие виды организаций, как союзы, ассоциации, собрания, общества охотников, любителей природы, общества взаимного всепоможения служащих, ремесленников, врачей, общества трезвости, попечительские общества о детях-сиротах, о бедных и т.д. Так, Манифестом от 17 октября 1905 г. законодательно было оформлено создание добровольных организаций. Революционное движение, набирающее свои силы в России того времени, использовало данные организации для проведения собраний. Отметим, что после Февральской революции в Петрограде возникли «самочинные демократические организации», следившие за распределением жилья, снабжением продуктами, топливом, одеждой, создавали детские площадки, школы грамоты, культурно-просветительские организации.

6-й этап. С 1917 по 1980 г. — после Октябрьской революции положение в некоммерческой сфере России стало коренным образом меняться. К началу 1918 г. были созданы Наркомат государственного призрения и Наркомат социального обеспечения, которым были переданы все полномочия в области общественного призрения и декретами которых были ликвидированы почти все крупные дореволюционные благотворительные организации. Параллельно работе органов власти по формированию механизма контроля и надзора за добровольными объе-

динениями граждан наблюдался рост их числа и разнообразия по сферам и видам деятельности — научно-технические, культурно-просветительские, национальные, по работе с детьми и подростками и др. В этот период отмечается формирование массовых объединений, связанных с советской властью.

В конце 1950-х — начале 1960-х гг. прослеживается новый подъем общественной активности в сфере науки, культуры, образования. К концу 1970-х гг. было образовано пять видов общественных структур, остающихся под контролем государства: комсомол, профсоюзы, кооперация (включая колхозы и распределительные кооперативы), творческие союзы (писателей, композиторов, архитекторов, художников, кинематографистов и т.д.), добровольные объединения (например, Общество «Знание», Комитет советских женщин) и добровольные общества (Добровольное общество охраны природы, Общество охраны памятников истории и т.п.).

Финансовой основой деятельности некоммерческих организаций в советский период являлись членские взносы, другие платежи населения, например: плата родителей за содержание детей в дошкольных учреждениях, оплата путевок в пионерские лагеря, плановые отчисления предприятий, организаций на содержание различных обществ. Остальная часть средств некоммерческих организаций определялась в плановом порядке и возмещалась из бюджета. Исключение составляли религиозные организации и кооперативы.

7-й этап. С 1980 по 1990 г. — зарождение системы бухгалтерского и налогового учета в НКО. Отметим, что создание некоммерческих организаций в их современном понимании в России началось в конце 1980-х — начале 1990-х гг. Гражданский кодекс РФ определил общие нормы деятельности некоммерческих организаций и некоторые их формы. Принятые затем законы о некоммерческих и благотворительных организациях расширили виды их организации и развили принципы их деятельности.

Все большее количество новых некоммерческих организаций стало активно участвовать в финансовых схемах и других товарно-денежных отношениях. Появление новой формы организации стало учитываться и в налоговом законодательстве. В то же время система бухгалтерского учета в некоммерческих организациях, по существу, практически не развивалась, не выделялись особенности налогообложения.

Перемены, произошедшие в России в начале 90-х гг. XX в., разделили общество на три ярко выраженных сектора: государство, бизнес и общество в лице некоммерческих общественных организаций. Стали возобновлять или расширять свою деятельность ранее созданные НКО (общественные организации ветеранов Великой Отечественной

войны, всероссийские общества слепых и глухих, объединения инвалидов и ветеранов Афганистана и Чернобыля), а также создаваться новые (Ассоциация менеджеров, благотворительные фонды, некоммерческие партнерства, союзы). Но с учетом исторических реалий НКО (как давно существующие в России, так и вновь созданные) имеют небольшой опыт функционирования в современных условиях, и в настоящее время идет становление и укрепление позиций этих организаций в экономическом, политическом и правовом поле государства.

Конец 1980-х — начало 1990-х гг. — первая стадия современного этапа развития некоммерческих организаций, когда в условиях законодательного вакуума зарождались первые некоммерческие организации. Большинство из них строили учетный процесс в соответствии с принципами бюджетного учета, на тот момент подробно регламентированного со стороны государства. По мере того как в стране появлялось все больше хозрасчетных организаций, для которых была разработана нормативная база бухгалтерского учета, а также поскольку большинство некоммерческих организаций в России значительную часть доходов получали от коммерческой деятельности, финансовое ведомство рекомендовало таким организациям применять План счетов бухгалтерского учета для коммерческих предприятий. Это решение объяснялось еще и тем, что бюджетные организации были ограничены в выборе форм и способов ведения бухгалтерского учета, а также возможности разработки и применения соответствующих рабочих планов счетов. Кроме того, механизм налогообложения доходов и имущества некоммерческих организаций отличался значительным числом налоговых льгот, которые зачастую использовались в нелегальных схемах по налоговой оптимизации.

8-й этап. С начала 1990-х гг. и до настоящего времени — период становления системы бухгалтерского и налогового учета некоммерческих организаций, совершенствования правового обеспечения их деятельности.

В начале 1990-х гг. термин «некоммерческая организация» в российском законодательстве применяется все чаще — он содержится более чем в 40 законодательных актах. К примеру, Закон СССР от 09.10.1990 № 1708-1 «Об общественных объединениях» упростил процедуру регистрации и расширил перечень законодательно признаваемых видов объединений от политических партий до благотворительных фондов. А в мае 1995 г. вступил в действие новый правовой акт — Федеральный закон от 19.05.1995 № 82-ФЗ «Об общественных объединениях» (далее — Закон об общественных объединениях), который регламентировал пять возможных форм общественных объединений, включая такие экзотические, как «орган общественной самоддея-

тельности». Следует также выделить Закон РСФСР от 25.10.1990 № 267-1 «О свободе вероисповеданий», который рассматривал религиозные объединения в качестве одного из видов общественных организаций и устанавливал для них сходный порядок создания и деятельности. Впервые понятие некоммерческой организации как субъекта правоотношений было введено в Основах гражданского законодательства Союза ССР и республик (утв. ВС СССР 31.05.1991 № 2211-1).

Для этого периода характерны следующие особенности:

- увеличение количества научно-технических объединений;
- сокращение финансирования социально-культурной и гуманитарной областей, что усилило процесс создания общественных объединений;
- введение специальной налоговой и таможенной политики, которая предоставляла льготы отдельным видам общественных объединений (например, объединениям инвалидов, спортсменов, лиц, пострадавших от радиационных катастроф), стимулировала их создание;
- формирование рынка услуг, что способствовало возникновению объединений граждан, обладающих необходимыми ресурсами и способных оказывать населению различные социальные услуги;
- изменение нормативно-правовой базы (принятие Закона СССР об общественных объединениях и серии федеральных законов: об общественных объединениях, от 11.08.1995 № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» (далее — Закон о благотворительности), от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (далее — Закон о некоммерческих организациях), что обеспечило необходимые правовые условия для создания и функционирования общественных объединений граждан;
- институционализация новых форм взаимодействия с органами государственной власти и местного самоуправления, обеспечивающими экономическую, информационную, консультативную поддержку и другие условия уставной деятельности общественных объединений.

Для развития нормативного понятия «некоммерческая организация» стоит отметить два акта, принятых правительством Москвы:

- Положение «О регистрации некоммерческих организаций в г. Москве», утвержденное распоряжением мэра Москвы от 29 декабря 1992 г.;
- Временное положение «О негосударственных некоммерческих организациях в г. Москве», утвержденное распоряжением мэра Москвы от 30 апреля 1993 г.

Эти акты впервые позволили сформировать комплексную характеристику нормативных признаков, порядка создания, деятельности и иных важных черт НКО. Согласно этим положениям, некоммерче-

ские организации в отличие от общественных могут создаваться гражданами, либо гражданами и юридическими лицами, либо только юридическими лицами без ограничений минимального числа учредителей, которые предусмотрены в Законе об общественных объединениях. В этот период началось создание на официальной правовой базе сети социально-культурных учреждений и фондов — школ, театров, домов призрения, библиотек, музеев, — в том числе через привлечение имущественных и финансовых вкладов учредителей (граждан и частных коммерческих предприятий, банков и др.), что лишило государство монополии в социально-культурной сфере и положило начало интенсивному созданию и функционированию некоммерческих организаций.

В настоящее время правовое регулирование деятельности некоммерческих организаций осуществляется в соответствии со ст. 50, 116 и 127 ГК РФ, а также Законом о некоммерческих организациях.

В соответствии с указанными законодательными документами некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, для охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав и законных интересов организаций и граждан, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ. Вполне очевидно, что столь важные и различные задачи, возложенные на организации некоммерческой сферы, требуют качественного выполнения, которое обеспечивается соответствующими специализированными организациями.

Юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться в форме потребительских кооперативов, общественных или религиозных организаций (объединений), учреждений, благотворительных и иных фондов, а также в других формах, предусмотренных законом. Особо выделяются социально ориентированные некоммерческие организации, которые создаются в предусмотренных Законом о некоммерческих организациях формах (за исключением государственных корпораций, государственных компаний, общественных объединений, являющихся политическими партиями) и осуществляют деятельность, направленную на решение социальных проблем, развитие гражданского общества в Российской Федерации, а также определенные виды деятельности:

- социальная поддержка и защита граждан;
- подготовка населения к преодолению последствий стихийных бедствий, экологических, техногенных или иных катастроф, к предотвращению несчастных случаев;

■ оказание помощи пострадавшим в результате стихийных бедствий, экологических, техногенных или иных катастроф, социальных, национальных, религиозных конфликтов, беженцам и вынужденным переселенцам;

■ охрана окружающей среды и защита животных;

■ охрана и в соответствии с установленными требованиями содержание объектов (в том числе зданий, сооружений) и территорий, имеющих историческое, культовое, культурное или природоохранное значение, и мест захоронений;

■ оказание юридической помощи на безвозмездной или на льготной основе гражданам и некоммерческим организациям и правовое просвещение населения, деятельность по защите прав и свобод человека и гражданина;

■ профилактика социально опасных форм поведения граждан;

■ благотворительная деятельность, а также деятельность в области содействия благотворительности и добровольчества;

■ деятельность в области образования, просвещения, науки, культуры, искусства, здравоохранения, профилактики и охраны здоровья граждан, пропаганды здорового образа жизни, улучшения морально-психологического состояния граждан, физической культуры и спорта и содействие указанной деятельности, а также содействие духовному развитию личности.

Рассмотрим подробнее каждую из перечисленных групп некоммерческих организаций.

Общественные объединения. Коммерческие организации в целях координации своей предпринимательской деятельности, а также представления и защиты общих имущественных интересов могут по договору между собой создавать объединения в форме ассоциаций или союзов, являющихся некоммерческими организациями. Если по решению участников на ассоциацию (союз) возлагается обязанность ведения предпринимательской деятельности, такая ассоциация (союз) преобразуется в хозяйственное общество или товарищество либо может создать для осуществления предпринимательской деятельности хозяйственное общество или участвовать в таком обществе. Члены ассоциации (союза) сохраняют свою самостоятельность и права юридического лица. Ассоциация (союз) не отвечает по обязательствам своих членов. Члены ассоциации (союза) несут субсидиарную ответственность по ее обязательствам в размере и в порядке, предусмотренными учредительными документами ассоциации.

Наименование ассоциации (союза) должно содержать указание на основной предмет деятельности ее членов с включением слова «ассоциация» или «союз». Учредительными документами ассоциации (со-

юза) являются учредительный договор, подписанный ее членами, и утвержденный ими устав. Учредительные документы ассоциации (союза) обязательно должны содержать условия о составе и компетенции органов управления ассоциацией (союзом) и порядке принятия ими решений, в том числе о вопросах, решения по которым принимаются единогласно или квалифицированным большинством голосов членов ассоциации (союза), и о порядке распределения имущества, остающегося после ликвидации ассоциации (союза).

Член ассоциации (союза) вправе безвозмездно пользоваться ее услугами, по своему усмотрению выйти из ассоциации (союза) по окончании финансового года. В этом случае он несет субсидиарную ответственность по обязательствам ассоциации (союза) пропорционально своему взносу в течение двух лет с момента выхода.

Член ассоциации (союза) может быть исключен из нее по решению остающихся участников в случаях и в порядке, установленных учредительными документами ассоциации (союза). В отношении ответственности исключенного члена ассоциации (союза) применяются правила, относящиеся к выходу из ассоциации (союза).

С согласия членов ассоциации (союза) в нее может войти новый участник. Вступление в ассоциацию (союз) нового участника может быть обусловлено его субсидиарной ответственностью по обязательствам ассоциации (союза), возникшим до его вступления.

Общественные объединения могут создаваться в одной из следующих организационно-правовых форм:

- общественная организация;
- общественное движение;
- общественный фонд;
- общественное учреждение;
- орган общественной самодеятельности;
- политическая партия.

Общественной организацией является основанное на членстве общественное объединение, созданное на основе совместной деятельности для защиты общих интересов и достижения уставных целей объединившихся граждан. Членами общественной организации в соответствии с ее уставом могут быть физические лица и юридические лица — общественные объединения.

Общественные и религиозные организации (объединения). Общественными и религиозными организациями (объединениями) признаются добровольные объединения граждан, в установленном законом порядке объединившихся на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей.