**Аудит некоммерческих организаций**

**Методика**

**1. Требования по проведению аудита НКО**

Российское законодательство относит к НКО организации, созданные для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

Некоммерческие организации проводят обязательный аудит в соответствии с требованием и иных федеральных законов, либо инициативный аудит по требованию финансирующих организаций (грантодателей, учредителей, членов, пайщиков и др.) или иным причинам.

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности НКО проводится в соответствии с требованиями федерального законодательства, если:

* некоммерческая организация имеет ***определенную правовую форму*** (так, на основании п.3 ч.1 ст.5 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательному ежегодному аудиту подлежит бухгалтерская (финансовая) отчетность н**е**коммерческих организаций, зарегистрированных в форме фонда);
* некоммерческая организация ***осуществляет определенный вид деятельности*** – (так, на основании Федерального закона от 30.12.2006 № 275-ФЗ, обязательному ежегодному аудиту подлежит бухгалтерская (финансовая) отчетность в части, связанной с формированием и пополнением целевого капитала, использованием, распределением дохода от целевого капитала если некоммерческая организация является собственником целевого капитала, и если балансовая стоимость имущества, составляющего целевой капитал, превышает на конец отчетного года 20 миллионов рублей; на основании ч.1 ст.32 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ, обязательному ежегодному аудиту подлежит бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, выполняющей функции иностранного агента);
* ***конкретная некоммерческая организация*** указана в федеральном законе как подлежащая обязательному аудиту (так, на основании ч.6 ст.16 Федерального закона от 13 мая 2008 г. № 68-ФЗ, обязательному ежегодному аудиту подлежит бухгалтерская (финансовая) отчетность Центра исторического наследия Президента Российской Федерации, прекратившего исполнение своих полномочий);
* некоммерческая организация ***имеет определенные финансовые показатели*** (так, на основании п.4 ч.1 ст.5 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательному ежегодному аудиту подлежит бухгалтерская (финансовая) отчетность ряда организаций, в том числе некоммерческих, объем выручки которых от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей);
* некоммерческая организация ***составляет консолидированную отчетность*** (так, на основании п.5 ч.1 ст.5 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»).

Таким образом, на этапе принятия решения о принятии клиента аудитор должен определить, проводится ли обязательный аудит или инициативный. Так же следует определить, является ли предполагаемый клиент субъектом ч.3 ст.5 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Если является, то аудит не может быть проведен индивидуальным аудитором, а для подтверждения статуса аудитора на проверке потребуется наличие квалификационного аттестата аудитора, выданного СРО (т.н. «единого» аттестата). Для проверки своих возможностей по заключению договора аудитор может воспользоваться Перечнем случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2014 год (согласно законодательству Российской Федерации), расположенным на сайте Минфина России <http://www.minfin.ru/ru/perfomance/audit/basics/#>.

Если аудиторское заключение не представит в органы Минюста России некоммерческая организация, включенная в реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента, то ответственность будет определяться по ст.19.7.5-2 КоАП РФ, которая предусматривает за такое действие «предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от десяти тысяч до тридцати тысяч рублей; на юридических лиц – от ста тысяч до трехсот тысяч рублей».

Для остальных некоммерческих организаций в настоящее время уклонение от проведения обязательного аудита может повлечь наложение административного штрафа по ст19.7 КоАП РФ: на должностных лиц в размере от 300 до 500 руб., на организацию – от 3 до 5 тыс. руб. При этом вместо штрафа возможно вынесение предупреждения. Кроме того, НКО может получить предупреждение со стороны органов Минюста России.

**2. Планирование аудита НКО**

В целом методика проведения внутреннего и внешнего аудита в некоммерческих организациях не отличается от общепринятых правил. Однако при проведении аудита следует учитывать специфику деятельности некоммерческих организаций.

Аудит некоммерческих организаций отличается по своим направлениям от аудита, проводимого в организациях «коммерческих», деятельность которых направлена на извлечение прибыли. Специфика формирования финансовых источников в некоммерческих организациях проявляется, прежде всего, в составе получаемых доходов: вступительные, членские, добровольные взносы, доходы от предпринимательской деятельности организации, гранты; также в особенностях осуществляемых расходов и использования средств на целевые мероприятия, содержание аппарата управления, приобретение основных средств.

Исходя из этого, основное внимание при аудите НКО должно уделяться:

1) сопоставлению направлений деятельности некоммерческой организации,  
принципов формирования и использования ее имущества с целями и задачами,  
определенными уставами и органами управления некоммерческих организаций;

2) подтверждению целевого использования поступивших средств.

3) при наличии предпринимательской деятельности – проверке ведения раздельного учета доходов и расходов между предпринимательской и уставной непредпринимательской деятельностью НКО.

Аналитические процедуры, проводимые на стадии планирования аудита НКО, позволяют выявить участки проверки, на которых потенциально возможны существенные ошибки, и учесть данные риски при составлении плана и программы проверки. На этапе планирования аудита целесообразно проводить следующие процедуры:

* изучение сметы и анализ отклонений фактических показателей бухгалтерской отчетности и бюджета организации от плановых (сметных) показателей;
* сравнение показателей отчетного года с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством или самой некоммерческой организацией;
* анализ динамики и структуры показателей бухгалтерской отчетности за ряд лет;
* сравнение показателей бухгалтерской отчетности с небухгалтерскими данными (данными, не входящими в состав бухгалтерской отчетности);
* расчет и анализ некоторых относительных коэффициентов.

Проведение соответствующих аналитических процедур позволит аудитору скорректировать план проверки. Так, внимание аудитора может привлечь факт появления (увеличения) основных средств в некоммерческой организации. Одновременное уменьшение дебиторской задолженности, денежных средств и средств целевого финансирования может свидетельствовать об окончании конкретной целевой программы. Наличие отклонений фактических данных по смете от запланированных требует проверки согласования изменений отдельных позиций в смете (бюджете).  
  
Таким образом, результаты деятельности аудитора по планированию (проведение аналитических процедур, оценка системы внутреннего контроля и рисков) позволяют в условиях ограничения аудита по времени наиболее оптимально спланировать проведение аудиторской проверки. Письменным подтверждением планирования аудита являются план и программа аудита, которые отражают специфику деятельности проверяемой организации, определяют конкретную и четкую последовательность этапов проведения аудиторской проверки.

План и программу аудита целесообразно обсудить с руководством проверяемой организации, это позволит скоординировать действия аудита и организации по поводу проведения аудиторской проверки, внести ясность в проводимые действия аудитора, а также укрепит доверительные отношения между сторонами.  
  
В ***общем плане*** проверки аудиторская организация должна предусмотреть сроки проведения аудита, подготовки отчета (письменной информации руководства экономического субъекта) и аудиторского заключения. В процессе планирования затрат времени аудитору необходимо учесть:

* реальные трудозатраты;
* расчет затрат времени в предыдущем периоде (в случае проведения повторного аудита) и его связь с текущим расчетом;
* уровень существенности;
* проведенные оценки рисков аудита;
* разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;
* документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

Важное место при планировании аудита занимает ***оценка существенности***. Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Уровень существенности, т.е. допустимая величина ошибки, определяется аудиторской организацией на этапе планирования аудита при составлении общего плана и программы аудита. Для его расчета выбираются наиболее характерные и значимые показатели деятельности НКО – базовые показатели. При определении уровня существенности в НКО, не ведущих предпринимательскую деятельность, в качестве базовых показателей могут использоваться статья баланса «Целевые финансирование и поступления, валюта баланса и общие затраты организации. В НКО, осуществляющих предпринимательскую деятельность, при расчете единого показателя существенности в качестве базовых показателей возможно использование как показателей коммерческой деятельности, так и показателей целевого финансирования и использования средств.

На основании плана работ составляется программа аудита, которая детализирует общий план. Аудиторская программа представляет собой набор аудиторских процедур, необходимых для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности. Аудиторские процедуры в некоммерческой организации по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. На основании проведенного тестирования средств контроля для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить ***программу аудита*** по каждому разделу бухгалтерского учета.

Некоторые специалисты считают, что при составлении программы аудиторской проверки для некоммерческих организаций, не ведущих предпринимательскую деятельность, следует полностью исключить аудит оборотов по счетам финансовых результатов (91, 99) в связи с неиспользованием в учете. При планировании проверки аудитору следует применить профессиональное суждение по данному вопросу. Некоммерческие организации, не ведущие предпринимательской деятельности, могут быть получателями прочих доходов, например положительных курсовых разниц по валютным средствам, процентов за хранение денежных средств на текущих счетах в банке. Кроме того, в случае нецелевого использования полученных средств или их ненадлежащего оформления (например, отсутствие порядка поступления и оформления членских взносов и т.п.) данные средства также могут быть отнесены к внереализационным доходам с обязательным отражением на счете 91 "Прочие доходы и расходы". Вместе с тем в план аудиторской проверки некоммерческих организаций, не ведущих предпринимательской деятельности, может оказаться целесообразным внести такие пункты, как "Аудит операций по взносам учредителей", "Аудит операций по недостачам и потерям от порчи ценностей" и "Аудит правильности составления бухгалтерской отчетности", а при аудите организаций, имеющих целевой капитал целесообразно внести в план аудита и такой пункт, как "Аудит целевого капитала".

**3.** **Понимание деятельности аудируемого НКО**

**3.1. Проверка** **учредительных документов**

Проверка учредительных документов представляет собой начальный этап при проведении аудита любой организации, поскольку они являются основными документами, отражающими особенности ее деятельности. Понимание деятельности, основанное на анализе учредительных документов, помогает уяснить экономическую политику НКО, проводимую ею учетную политику, идентифицировать хозяйственные операции, проводимые НКО, а также определить правильность применения нормативно-правовых документов, регулирующих ее деятельность.

Основной учредительный документ большинства НКО – Устав, который является строго индивидуальным и зависит от вида организации. Для НКО устав имеет особое значение, поскольку данный вид организаций обладает специальной правоспособностью, которая заключается в том, что деятельность НКО должна быть направлена на достижение основной цели, отраженной в учредительных документах. НКО могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан и др. Список целей, для которых могут создаваться НКО, является открытым. Законодательством предусмотрено создание НКО в форме общественных и религиозных организаций (объединений), некоммерческих партнерств, учреждений, автономных НКО, социальных, благотворительных и иных фондов, ассоциаций и союзов, а также в других формах.

В связи с этим одной из основных целей аудита НКО является сопоставление направлений деятельности организации, принципов формирования и использования ее имущества с целями и задачами, определенными уставом.

Информация, которая должна быть раскрыта в уставе НКО, указана в Федеральном законе от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях». В частности, в уставе должны быть отражены:

* наименование НКО, содержащее указание на характер ее деятельности и организационно-правовую форму;
* место нахождения НКО;
* порядок управления деятельностью;
* предмет и цели деятельности;
* сведения о филиалах и представительствах;
* права и обязанности членов, условия и порядок приема в члены НКО и выхода из нее; источники формирования имущества НКО;
* порядок внесения изменений в учредительные документы НКО;
* порядок использования имущества в случае ликвидации НКО;
* иные положения, предусмотренные действующим законодательством.

Источниками формирования имущества НКО в денежной и иных формах являются:

* регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов);
* добровольные имущественные взносы и пожертвования;
* выручка от реализации товаров (работ, услуг);
* дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, вкладам;
* доходы, получаемые от собственности НКО;
* другие, не запрещенные законом поступления.

Особым видом источников финансирования деятельности общественных организаций, а также некоммерческих партнерств являются членские взносы.

**3.2. Проверка решений органов управления**

Высшим органом управления НКО является коллегиальный высший орган, основная функция которого заключается в контроле за соблюдением и исполнением такой организацией ее уставных целей.

В исключительной компетенции высшего органа управления некоммерческой организацией находятся следующие вопросы:

* изменение устава некоммерческой организации;
* определение приоритетных направлений деятельности некоммерческой организации, принципов формирования и использования ее имущества;
* образование исполнительных органов некоммерческой организации и досрочное прекращение их полномочий;
* утверждение годового отчета и годового бухгалтерского баланса;
* утверждение финансового плана некоммерческой организации и внесение в него изменений;
* создание филиалов и открытие представительств некоммерческой организации;
* участие в других организациях;
* реорганизация и ликвидация некоммерческой организации (за исключением ликвидации фонда).

Высшим коллегиальным органом для фонда считается попечительский совет, для ассоциации (союза) и некоммерческого партнерства - общее собрание членов (учредителей), для других НКО - согласно их учредительным документам.

Необходимо уделять особое внимание соблюдению тех пунктов устава, где говорится о создании и деятельности ревизионных комиссий, попечительских советов. На практике такие органы либо не создаются вообще, либо так и не приступают к работе, либо в организациях отсутствуют документы, фиксирующие их деятельность (протоколы собраний, акты ревизионных комиссий и т.п.). Одним из требований устава является регулярность созывов высших органов управления, соблюдение сроков полномочий выборных исполнительных органов и наличие положения о взимании вступительных и членских взносов для организаций, основанных на членстве. Невыполнение данных пунктов устава грозит некоммерческой организации штрафными санкциями вплоть до ликвидации.

Таким образом, при организации внутреннего аудита в некоммерческих организациях следует уделять внимание соблюдению и формированию следующих общих документов:

* устав;
* протоколы общего собрания, заседаний правления, попечительского совета, ревизионной комиссии;
* положения о попечительском совете, о членских взносах, об учетной политике;
* другая внутренняя распорядительная документация, в том числе учетная политика, график документооборота и др.

**3.3. Проверка наличия сметы**

В соответствии с п.1 ст.3 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях", некоммерческая организация должна иметь самостоятельный баланс и (или) смету. Этот «самостоятельный баланс», «финансовый план», «смета доходов и расходов» является основой финансового планирования деятельности НКО, документом, подтверждающим законность и целесообразность произведённых расходов.

Важной особенностью деятельности некоммерческих организаций является то обстоятельство, что аппарат управления такой организации не имеет права распоряжения средствами и имуществом организации без решения надлежащего органа. Согласно п.3 ст.29 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях", к исключительной компетенции высшего органа управления некоммерческой организацией относится решение, в частности, следующих вопросов: определение приоритетных направлений деятельности некоммерческой организации, принципов формирования и использования ее имущества. Такие вопросы, как «утверждение годового отчета и годового бухгалтерского баланса; утверждение финансового плана некоммерческой организации и внесение в него изменений» могут быть решены как высшим органом управления НКО, так и коллегиальным выборным органом НКО, если этому органу предоставлено такое право. Другие финансовые планы могут утверждаться единоличным исполнительным органом (директором) в соответствии с Уставом НКО и решениями её руководящих органов.

Таким образом, проводить те или иные финансово-хозяйственные операции руководство НКО имеет право только при наличии утвержденного финансового плана или сметы доходов и расходов, об исполнении которых руководство НКО должно отчитаться перед учредителями и членами. Вместе с тем, в настоящее время не существует ни одного законодательного или нормативного акта, где устанавливались бы требования или форма финансового плана (сметы) для НКО, не являющейся государственной или муниципальной. В связи с этим, каждая организация решает для себя самостоятельно вопросы формы, содержания и детализации финансового плана.

В связи с тем, что финансовый план (смета) является основным документом для организации финансово-хозяйственной деятельности НКО, аудитору необходимо обратить особое внимание на наличие и содержание данного документа: кем утвержден финансовый план, соблюден ли принцип разделения основной и предпринимательской деятельности, насколько подробно расшифрованы расходы.

Финансовый план (смета) должен состоять из доходной и расходной частей. Доходная часть составляется на основе предполагаемых доходов будущего периода, в расходную часть включаются предполагаемые затраты соответствующего периода.

Если средства поступили «на уставные цели», они могут использоваться как на различные мероприятия, проводимые НКО, так и на содержание самой организации. При разработке финансового плана допустимо составлять отдельный административный бюджет (смету административных расходов). При этом законодательство регулирует соотношение средств, направляемых на административные цели и на программные цели, только по отношению к благотворительным организациям. Так, в соответствии с п.3 ст.16 Федерального закона от 11.08.1995 № 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях", «благотворительная организация не вправе использовать на оплату труда административно-управленческого персонала более 20 процентов финансовых средств, расходуемых этой организацией за финансовый год. Данное ограничение не распространяется на оплату труда лиц, участвующих в реализации благотворительных программ». При аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности благотворительной НКО аудитору следует проверить, соблюдалось ли это требование при составлении финансового плана.

В составе расходов НКО, не занимающейся предпринимательской деятельностью, можно выделить прямые расходы на выполнение некоммерческих программ и косвенные, или административные, расходы. Расходы, возникающие в рамках основной уставной деятельности, учитываются не по экономическим элементам, а по статьям финансового плана (сметы). Перечень этих статей орган управления НКО определяет самостоятельно и может согласовывать направления использования целевых поступлений только со своими дарителями, жертвователями, членами, участниками.

При наличии предпринимательской деятельности финансовый план (смета) должен предусматривать разделение средств на две части, связанные с приоритетным осуществлением соответственно своей деятельности и предпринимательской.

**4.  Проверка исполнения сметы НКО**

**4.1. Аудит доходной части сметы**

Основной целью аудита доходов является не только подтверждение правильности отражения в бухгалтерской отчетности доходов НКО, но и подтверждение того, что эти средства получены в рамках уставной деятельности. Аудит доходной части бюджета НКО, не ведущей предпринимательскую деятельность, включает в себя два этапа: подтверждение того, что средства поступили в рамках уставной непредпринимательской деятельности, и проверку прочих доходов организации. Основными задачами для этого являются:

* оценка состояния синтетического и аналитического учета целевых поступлений и иных доходов;
* проверка документального оформления операций по учету доходов;
* проверка соблюдения условий, выдвигаемых теми, кто предоставил финансирование (доноров);
* оценка правильности отражения хозяйственных операций, доходов от реализации товаров (работ, услуг), в случае, если НКО занимается предпринимательской деятельностью.

Аудитор должен учитывать, что если какой-либо вид целевых поступлений не поименован в качестве такового в Налоговом кодексе (ст.251 НК РФ), тем не менее, эти поступления в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражаются именно в качестве целевых средств (счет 86), а не прочих доходов (счет 91). Например, целевой безвозмездный взнос, полученный для проведения конференции по общеполезной тематики, будет признан внереализационным доходом по правилам налогового учета (так как не содержится в перечне необлагаемых поступлений ст.251 НК РФ), но будет учтен как целевое финансирование в бухгалтерском учете. Возможна так же обратная ситуация, когда в бухгалтерском учете какое-либо поступление учитывается как доход от реализации или внереализационный доход, а в налоговом учете признается целевым поступлением либо иным доходом, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Так, суммы, полученные от реализации религиозной организацией предметов религиозного назначения, в бухгалтерском учете не могут быть отражены как целевые поступления. Вместе с тем, в целях налогообложения прибыли имущество и (или) имущественные права, полученные религиозными организациями на осуществление уставной деятельности, не учитываются в составе доходов (пп.27 п.1 ст.251 НК РФ).

Поступление средств от учредителей. При проверке правомерности получения средств от учредителей на уставную непредпринимательскую деятельность аудитор проверяет наличие соответствующего решения учредителей.

Поступление вступительных и членских взносов. В первую очередь проверяется законность таких поступлений. Членскими НКО являются общественные организации, союзы, ассоциации, торгово-промышленные палаты, некоммерческие партнерства, товарищества собственников, потребительские кооперативы. Поступление взносов проверяется по копии платежного поручения или по приходному кассовому ордеру устанавливается, какое именно лицо уплатило вступительный или членский взнос. Далее проверяется, состояло ли это лицо членом организации на дату уплаты взносов, оформлено ли это членство с соблюдением всех требований уставных документов. Если аудитор обнаружит, что оплата произведена до вступления в члены, либо что членство должным образом не оформлено, то поступившая сумма должна быть квалифицирована как внереализационный доход с обложением налогом на прибыль.

Поступление безвозмездной помощи (содействия). Для получения гуманитарной и технической помощи в рамках безвозмездной помощи необходимо иметь специальное удостоверение. Его выдает Комиссия по вопросам международной гуманитарной помощи при Правительстве. Наличие соответствующего удостоверения однозначно решает вопрос о непризнании поступлений доходом для целей налогообложения.

Поступление грантов. Это один из самых сложных вопросов аудиторской проверки. Под грантом понимают самые разные поступления: стипендии, средства на финансирование отдельных проектов, программ, исследований. В соответствии с гл. 25 НК РФ грант причислен к целевому финансированию наряду с бюджетными средствами, а целевое финансирование не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Аудитор проверяет: имеется ли договор с грантодателем, в котором указаны условия предоставления средств; кто перечислил или внес наличными в кассу грантовый взнос; на какие цели поступили средства. Если какое-либо условие не соблюдено, то аудитору следует выяснить, могут ли эти средства быть освобождены от налогообложения по другим основаниям.

Получение пожертвования. Получателями пожертвований согласно ст. 582 ГК РФ могут быть: учреждения социальной защиты; благотворительные, научные и учебные учреждения; фонды, музеи; общественные и религиозные организации; государство и другие субъекты гражданского права. Согласно п. 1 ст. 582 ГК РФ пожертвованием признается дарение вещи, в т.ч. денег, или права в общеполезных целях. В п. 2 ст. 574 ГК РФ говорится, что дарение движимого имущества должно быть оформлено договором дарения, если дарителем является юридическое лицо и стоимость дара превышает 5 МРОТ. Договор дарения подлежит государственной регистрации. Пожертвование может поступать от физического лица. В этом случае в кассе проверяемой НКО должен присутствовать приходный кассовый ордер с указанием ФИО жертвователя и его паспортные данные. Если пожертвование поступает через ящик приема пожертвований, то распоряжением по организации следует установить периодичность вскрытия этого ящика.

Внереализационные доходы. К ним можно отнести доход от реализации ненужного имущества, в виде процента банка, начисленного за пользование остатком на счете и т.п. Если данные поступления имели место в отчетном периоде, НКО должна обеспечить раздельный учет целевых поступлений по основной уставной деятельности и доходов от внереализационных операций. Аудитор проверяет правильность исчисления налогов, связанных с получением внереализационных доходов. В ходе проведения аудитору необходимо получить представление об оформлении поступления целевых средств в бухгалтерском учете. Аудитор проверяет ведение аналитического учета по назначению средств в разрезе источников поступлений.

**4.2.   Аудит расходной части сметы**

В качестве примеров статей финансового плана (сметы) можно привести следующие:

* заработная плата;
* страховые взносы по обязательному страхованию;
* командировочные расходы;
* канцелярские товары;
* аренда помещений;
* приобретение оборудования;
* содержание и эксплуатация автотранспорта;
* расходы на проведение аудита;
* расходы на публикацию отчетов;
* прочие расходы.

Целью аудита расходной части бюджета является подтверждение правильности отражения в бухгалтерской отчетности расходов, в т.ч. целевых, проверка соответствия произведенных расходов утвержденной смете, а также установление соответствия применяемого порядка учета и налогообложения по учету затрат в проверяемом периоде нормативным документам, действующим в РФ.

В составе расходов НКО обычно наибольший удельный вес имеют расходы на оплату труда персонала. при проверке расходов на оплату труда особое внимание следует уделить оформлению отношений с работающими в организации. Трудовой договор как правило, заключается на неопределенный срок, однако специфика НКО состоит в том, что трудовой договор может заключаться на выполнение конкретной программы. Аудитор проверяет наличие штатного расписания, приказов руководителя о приеме на работу, об отпусках, об увольнении. Проверяется соответствие должностных инструкций работников выполняемым функциям, распределение обязанностей и полномочий.

Следующим шагом является проверка начисления заработной платы. Аудитор должен определить наличие контроля со стороны руководства и ревизионных органов в области начисления заработной платы, так как этот участок бухгалтерского учета отличается большим количеством случайных и умышленных ошибок и нарушений.

Как правило, в НКО используется повременная оплата труда работников. Заработная плата в этом случае устанавливается в твердых окладах. Организации, получающие гранты в иностранной валюте, могут устанавливать  оклады в привязке к той иностранной валюте, в которой они получают денежные средства.

Лицам, занятым сбором средств на благотворительные программы (фандрайзингом), может устанавливаться сдельная оплата труда. Аудитор проверяет наличие приказа или другого распорядительного документа, касающегося установления расценок за единицу работы, и его соблюдение при начислении заработной платы работникам-сдельникам.

В связи с тем, что специфика НКО заключается в строгом использовании средств по целевому назначению, аудитор проверяет соответствие фонда оплаты труда финансовому плану и сметам на выполнение отдельных программ.

Важным этапом аудита является проверка момента отражения операций в бухгалтерском учете. Это связано с тем, что в нормативно-правовых документах не установлен момент отнесения на целевое финансирование расходов на оплату труда. В связи с этим аудитор проверяет, чтобы данный аспект был отражен в учетной политике. Аудитор проверяет правильность ведения аналитического и синтетического учета расходов по оплате труда и отражения операций в бухгалтерском учете.

Следующим этапом проведения аудита расходов является проверка командировочных расходов и расходов, связанных с другими поездками. Аудитор проверяет наличие приказов на командировку, подписанных руководителем. Для регистрации командировок организация должна вести журнал командировок. Наличие содержательных отчетов по каждой командировке свидетельствует о наличии внутреннего контроля со стороны руководителя за целевым использованием средств. Если в НКО имеют место расходы на проведение заседаний, общих собраний, съездов, то аудитор проверяет, чтобы эти расходы были предусмотрены уставом и бюджетом организации. Только в этом случае они могут считаться целевыми. Аудитор проверяет наличие сметы на проведение каждого заседания.

**4.3. Предпринимательская деятельность НКО**

НКО не преследуют извлечение прибыли в качестве основной своей цели. Предпринимательской деятельностью такие организации имеют право заниматься лишь постольку, поскольку это служит достижению уставных целей таких организаций.

Согласно новой редакции п.4 ст.50 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) «некоммерческие организации могут осуществлять приносящую доход деятельность, если это предусмотрено их уставами, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и если это соответствует таким целям». В свою очередь, пока не приведенная с соответствии с ГК РФ норма п.2 ст.24 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях", «некоммерческая организация может осуществлять предпринимательскую и иную приносящую доход деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых она создана и соответствует указанным целям, при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах. Такой деятельностью признаются приносящее прибыль производство товаров и услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации, а также приобретение и реализация ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в хозяйственных обществах и участие в товариществах на вере в качестве вкладчика».

Таким образом, все виды приносящей доход деятельности, фактически осуществляемой НКО, должны быть прямо перечислены в уставе организации.

Для НКО особое значение имеет организация раздельного учета расходов и доходов. Под раздельным учетом доходов и расходов понимается раздельный учет формирования источников финансирования текущей деятельности и формирование доходов от предпринимательской деятельности НКО и расходов, связанных с осуществлением ими предпринимательской деятельности.

Аналогичным образом и для целей налогообложения раздельно должны учитываться не только облагаемые и необлагаемые поступления. Каждый вид необлагаемых поступлений должен учитываться отдельно от иных необлагаемых поступлений. Кроме того, все расходы организации за счет необлагаемых поступлений должны соотноситься с соответствующими доходами. На этом требовании основана норма [подп. 14 п. 1 ст. 251](garantF1://10800200.2510114) НК РФ, из которой следует, что к средствам целевого финансирования не может быть отнесено (а значит, и освобождено от налогообложения) имущество, которое было использовано не по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральным законом. Другими словами, если организация получила два гранта и средства одного из них были израсходованы на выполнение работ по другому гранту, то суммы, израсходованные нецелевым образом, подлежат включению в налоговую базу по налогу на прибыль.

Раздельный учет доходов и расходов в некоммерческих организациях следует вести не только потому, что этого требует налоговое законодательство. Поскольку в соответствии с действующим гражданским и бюджетным законодательством средства, получаемые некоммерческими организациями, подлежат целевому использованию, важно организовать и раздельный бухгалтерский учет каждого вида поступлений и соответствующих им расходов. Иначе невозможен эффективный контроль за расходованием средств.

При отсутствии надлежащего раздельного учета аудитор должен оценить риск системы внутреннего контроля, а так же оценить влияние выявленного нарушения на полноту уплаты налога на прибыль.

**5. Состав бухгалтерской отчетности НКО**

При исследовании вопроса о полноте раскрытия информации в аудируемой бухгалтерской отчетности НКО аудитор должен учитывать следующее:

Состав отчетности для всех НКО определен в п.2 ст.14 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете". Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев прямо установленных этим Федеральным законом и иными федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

Отчет о финансовых результатах включается в состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности НКО только в случаях, перечисленных в разделе «Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2012г.» Информации Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013г. Федерального закона от 6 декабря 2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»: Исходя из взаимосвязанных положений [части 1 статьи 13](garantF1://70003036.1301) Федерального закона N 402-ФЗ, [второго абзаца пункта 6](garantF1://12016599.53) и [второго абзаца пункта 11](garantF1://12016599.54) Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденного [приказом](garantF1://12016599.0) Минфина России от 6 июля 1999 г. N 43н, некоммерческая организация приводит в бухгалтерской (финансовой) отчетности показатели об отдельных доходах и расходах (финансовых результатах) обособленно применительно к форме и порядку составления отчета о финансовых результатах в случае, когда:

* в отчетном году эта некоммерческая организация получила доход от предпринимательской и (или) иной приносящей доход деятельности;
* показатель полученного некоммерческой организацией дохода существенен;
* раскрытие данных о прибыли от предпринимательской и (или) иной приносящей доход деятельности в отчете о целевом использовании средств недостаточно для формирования полного представления о финансовом положении некоммерческой организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении;
* без знания о показателе полученного дохода заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения некоммерческой организации и финансовых результатов ее деятельности.

Аудитору следует применить профессиональное суждение, оценивая необходимость включения отчета о финансовых результатах в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности НКО в случае, если некоммерческая организация получила лишь прочие доходы (по операциям с иностранной валютой, от депозитных счетов, отразовых операций по продаже имущества и т.п.), а также получила выручку от реализации, размер которой, по мнению организации, не существенен.

Согласно примечанию 6 к форме «Бухгалтерский баланс» (приложение №1 к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н, в форме «Бухгалтерский баланс» некоммерческие организации раздел III «Капитал и резервы» именуют «Целевое финансирование», а вместо показателей ["Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)"](#sub_10301), ["Собственные акции, выкупленные у акционеров"](#sub_10302), ["Добавочный капитал"](#sub_10304), ["Резервный капитал"](#sub_10305) и ["Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"](#sub_10306) некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

**Отчет о движении капитала** не обязателен к включению в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности НКО: «исходя из [ПБУ 4/99](garantF1://12016599.10000), некоммерческие организации не обязаны в составе бухгалтерской отчетности раскрывать информацию о наличии и изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и других составляющих капитала организации» (п.2 Информации Минфина РФ от 17.01.2012 "Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2011)").

**Отчет о движении денежных средств** не обязателен к включению в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности НКО: «В соответствии с [Положением](garantF1://12012848.1000) по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности отчет о движении денежных средств разрешается не представлять некоммерческим организациям. В случае, когда составление, и (или) представление, и (или) публикация данного отчета предусмотрены законодательством Российской Федерации, а также когда организация добровольно приняла решение о представлении и (или) публикации такого отчета, отчет о движении денежных средств составляется с учетом особенностей классификации денежных потоков некоммерческой организацией применительно к правилам, установленным [Положением](garantF1://12084342.1000) по бухгалтерскому учету "Отчет о движении денежных средств" (ПБУ 23/2011), утвержденным [приказом](garantF1://12084342.0) Министерства финансов Российской Федерации от 2 февраля 2011 г. N 11н, и применительно к [форме](garantF1://12077762.22000), утвержденной в составе приложения N 2 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. N 66н» (п.2 Информации Минфина РФ от 17.01.2012 "Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2011)"). Кроме того, следует учитывать, что действие Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) не распространяется на некоммерческие организации: согласно п.1 ПБУ 23/2011 Положение «устанавливает правила составления отчета о движении денежных средств коммерческими организациями (за исключением кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по [законодательству](garantF1://10064072.1004) Российской Федерации».

Таким образом, формы отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях капитала могут быть использованы некоммерческой организацией в качестве приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств для раскрытия существенной информации. При отсутствии существенной информации, отражаемой в данных формах, включение их в состав отчетности некоммерческой организации не требуется.

Существуют два варианта форм бухгалтерской отчетности в НКО:

* «полный», по которому отчитываются НКО, не имеющие права на применение упрощенных способов бухгалтерского учета;
* «упрощённый», по которому могут отчитываться НКО, имеющие права на применение упрощенных способов бухгалтерского учета.

В соответствии с п.4 ст.6 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не применяют:

* организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;
* жилищные и жилищно-строительные кооперативы;
* кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);
* микрофинансовые организации;
* организации государственного сектора;
* политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;
* коллегии адвокатов;
* адвокатские бюро;
* юридические консультации;
* адвокатские палаты;
* нотариальные палаты;
* некоммерческие организации, включенные в предусмотренный пунктом 10 статьи 13.1 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.

К упрощенным способам бухгалтерского учета, включая упрощенную отчетность, которые в настоящее время могут применить НКО, не указанные в п.4 ст.6 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ, относятся:

* право предоставлять бухгалтерскую отчетность по упрощенной форме, приведённой в приложении № 5 к приказу Минфина России № 66н (с заменой в форме бухгалтерского баланса показателей «Капитал и резервы» на показатели «Целевые средства» и «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества и иные целевые фонды»);
* право не применять ПБУ 8/2010, в частности, не формировать в бухгалтерском учете резервы на отпуска;
* право не применять ПБУ 18/02 и не отражать в бухгалтерском учете постоянные и временные налоговые оябзательства и активы, которые могут возникать в случаях, когда какие-либо доходы и (или) расходы в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают.
* право применять с изъятием ПБУ 1/2008, 9/99, 10/99, 15/2008, 19/02, 22/2010.

Некоммерческие организации, имеющие право на применение упрощенных способов бухгалтерского учета, вправе (но не обязаны) представлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность по упрощенной форме в составе бухгалтерского баланса и отчета о целевом использовании средств согласно приложению № 5 к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н.

НКО, зарегистрированные в форме фонда, обязаны ежегодно публиковать отчет об использовании своего имущества (п.2 ст.7 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях"). При этом форма такого отчета законодательными и нормативными актами не установлена. Существует точка зрения, что разместив отчет по форме ОН0002 на сайте Минюста России, фонд считается выполнившим свою обязанность по публикации отчета об использовании своего имущества.