

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ПРИЗНАНИЯ И ОЦЕНКИ ДОХОДОВ В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

PROBLEMATIC ASPECTS OF RECOGNITION AND ASSESSMENT OF REVENUES IN NON-PROFIT ORGANIZATIONS

Author: Tatiana CHISACOVA, PhD student
Academy of Economic Studies, Republic of Moldova
e-mail: chisacova.tatiana@ase.md

Scientific coordinator: Alexandru NEDERITA
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9980-8808>
Academy of Economic Studies, Republic of Moldova
e-mail: nederita.alexandru@ase.md

Abstract: *In the conditions of market economy, non-profit organizations (NPOs) in the Republic of Moldova have long ceased to be only intermediaries between beneficiaries and donors. Being in constant search for sources of funding, they began to produce public goods and realize them, thus generating economic activity. Revenues of NPOs are formed both at the expense of attracted resources and at the expense of commercial activities. Recognition and assessment of revenues in accounting depends on the source of its formation*

The purpose of the article is to identify problematic aspects in the recognition and assessment of revenues in NPOs of the Republic of Moldova, taking into account the experience of Western countries and the latest recommendations provided as a result of the development of International Financial Reporting Standards applicable directly to non-profit organizations.

This article gives a detailed description of the concept of "revenues" as it is presented in the accounting standards of different countries. The comparative characteristic of recognition and evaluation of income in Moldova with the experience of Western countries, where the share of NPOs in the GDP of the country is significant.

The solution of existing problems in the field of methodology of accounting for revenues in NPOs in the Republic of Moldova will make it possible to bring financial statements closer to international requirements, making them more transparent and easy to read.

Keywords: *Revenues, target receipts, restricted funds, sources of funding, economic activity, accounting, financial statements.*

JEL: M41

Введение

Некоммерческие организации (далее – НКО) играют в современном мире важную социальную, экономическую и политическую роль в обществе в современных реалиях мало кто сомневается. Мировая практика свидетельствует, что чем более развито государство, тем более сильное влияние на жизнь общества оказывают НКО, являясь в некотором роде его ядром, способствуя удовлетворению всеобщих потребностей, повышению качества жизни, провозглашая моральные, социальные и духовные ценности. Таким образом, НКО дополняют деятельность государства, но в то же время государство не подменяет НКО.

Точный размер некоммерческого сектора в мире оценить достаточно сложно, однако можно с уверенностью утверждать, что в западных странах его работа, не смотря на социальную направленность и неприбыльный характер оказывает существенное влияние на экономику, о чем свидетельствует доля в ВВП и число занятых в организациях этого сектора в мире, приведенные в исследовании, проведенном Всероссийской академией внешней торговли. Так, доля НКО в ВВП лидирующих стран, таких как Нидерланды и Израиль составляет от 13-16%; стран «первой десятки» - Австралия, Канада, Аргентина, Бельгия, Великобритания, Испания и Япония – от 4 до 9%. В свою очередь доля занятых в некоммерческом секторе в западных странах составляет 7,1% [1]. В связи с этим, необходимо отметить существенное отставание стран СНГ, в том числе и Республики Молдова (далее – РМ) – менее 1,5% в ВВП, что свидетельствует о недостаточном объеме ресурсов для осуществления своей деятельности, не достаточном вовлечении государства и вынуждены находится в постоянном поиске

источников финансирования. По этой причине, если ранее основная цель НКО была связана с перераспределением ресурсов от доноров к получателям, то в последнее время НКО стали производить услуги, подобно коммерческим предприятиям дабы решить проблему постоянного дефицита ресурсов, необходимых для эффективного выполнения своей уставной деятельности. Всевозрастающая роль экономической деятельности требует адаптации существующей методологии учета доходов требованиям международных стандартов.

Целью данной работы является выявить отличительные особенности признания и оценки доходов в НКО национальных стандартов и мировой практики, где НКО получили широкое распространение.

В ходе исследования применялся диалектический метод с его основополагающими элементами: анализ, синтез, исторический анализ, дедукция, а также методы, присущие экономическим дисциплинам: наблюдение, отбор, группировка, сравнение и т.д. В ходе исследования были проанализированы общие подходы к признанию, оценке, раскрытие в финансовой отчетности доходов НКО. Также были использованы результаты исследований зарубежных ученых и положения национальных стандартов разных стран.

Основное содержание

Учет доходов и расходов в НКО относится к наиболее спорным и сложным проблемам учета на мировом уровне. Современный этап развития некоммерческого сектора, связанный с глобализацией экономических и социальных процессов, ставит перед НКО задачу регулярно демонстрировать эффективность своей работы путем формирования достоверной и прозрачной отчетности с учетом принципов Международных Стандартов Финансовой Отчетности (далее – МСФО). Однако до сих пор отсутствуют единые МСФО для НКО, которые в настоящий момент находятся в стадии разработки и обсуждения, что создает проблемы для их финансовой отчетности, прозрачности и подотчетности. В разных странах действуют разные правила, стандарты и практика бухгалтерского учета для НКО, что отражает их разнообразные культурные и правовые традиции и устои. Однако, глобализация экономической деятельности, увеличение числа международных НКО как в РФ, так и во всем мире, создает повышенный спрос на набор качественных международных стандартов бухгалтерского учета, которые могли бы использоваться в качестве основы для финансовой отчетности по всему миру. И, хотя основные принципы бухгалтерского учета, такие как метод начисления и допущение о непрерывности деятельности, широко признаны, применение этих принципов в различных экономических системах и культурная среда привели к существенным различиям в том, как бухгалтеры отражают аналогичные операции. Местные различия существуют, в том числе, и при признании и оценки доходов в НКО.

Анализ понятия «доход» в НКО в интерпретациях национальных стандартах стран ближнего и дальнего зарубежья представлен в таблице 1. Обобщая, представленную в таблице 1 информацию можно сделать следующие выводы:

- ✓ Доход приводит к экономическим выгодам.
- ✓ Согласно определению дохода в НКО, сформулированному в Методических указаниях об особенностях бухгалтерского учета в НКО (далее – Методические указания), доход формируется в результате использования целевых и нецелевых средств и средств от экономической деятельности. То есть сами по себе целевые и нецелевые средства еще не являются доходом, а становятся им в результате его использования.

- ✓ В стандартах западных стран в само понятие дохода в НКО включена коммерческая составляющая, а именно увеличение экономической выгоды за счет производства, продажи (предоставления) товаров и услуг. Таким образом, некоммерческие организации, несмотря на социальную ориентированность и неприбыльный характер, кроме посреднической функции от донора к потребителям общественного блага все же являются и производителями этого общественного блага. Это в свою очередь влияет на методы отражения экономических операций на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 1 – Определение понятия «доход» в НКО

Страна	Наименование стандарта,	Определение дохода
	Методические указания об особенностях бухгалтерского учета в НКО, <i>PM</i> [2]	<i>Доходы</i> - прирост экономических выгод, отраженных в течение отчетного периода, в виде поступлений активов или увеличения их стоимости или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала. <i>Доходы некоммерческой организации</i> – доходы, полученные в результате использования целевых средств, нецелевых средств и вкладов учредителей и членов, а также от экономической деятельности.
	FASB (Financial Accounting Standarts Board), GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), <i>США</i> [4]	<i>Доходы</i> - Поступление или иное увеличение активов предприятия или уменьшение его обязательств (или сочетание того и другого) в результате поступления или производства товаров, оказания услуг или другой деятельности, составляющей уставную или основную деятельность предприятия
	ASNPO (Accounting standarts for not-for-profit organizations), <i>Канада</i> [5]	<i>Доход</i> - это прирост экономических выгод, либо в виде поступления, либо в виде увеличения активов или уменьшения обязательств, возникающие в результате основной деятельности организации. Доходы некоммерческих организаций обычно формируются за счет пожертвований, государственных грантов и других взносов, а также за счет членских взносов, продажи товаров, оказания услуг или использования другими лицами ресурсов организации приносящих ренту, проценты, роялти или дивиденды.
	Информация об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2011), Закон о некоммерческих организациях (ФЗ от 12.01.1996 N 7-ФЗ), <i>Россия</i> [6]	Отсутствует определение понятия доходы некоммерческой организации. Используется две категории, отражающие прирост экономической выгоды – это целевые поступления и деятельность, приносящая доход. 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.
	НПБУ 15 (Национальное Положение по бухгалтерскому учету), <i>Украина</i> [7]	<i>Доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг)</i> – общий доход (выручка) от реализации продукции, товаров, работ или услуг без вычета предоставленных скидок, возврат ранее проданных товаров и косвенных налогов и сборов (налога на добавленную стоимость, акцизного) сбора и т.п.)
	OMFP nr.3103/2017 (Reglamentări contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial), <i>Румыния</i> [8]	<i>Доходы</i> представляют собой прирост экономических выгод, зарегистрированных в течение отчетного периода, в форме дохода или увеличения активов, или уменьшения обязательств, которые материализуются в увеличении собственного капитала, кроме тех, которые являются результатом увеличения, в соответствии с законом;
	FRS 102, SORP (The Charities Statement of Recommended Practice), <i>Великобритания</i> [9]	Различают два понятия: доход от обменных операций и доход от необменных операций. <i>Доход от обменных операций</i> поступает благотворительной организации за товары или услуги, поставляемые согласно контракту. Доход, который получает благотворительная организация, приблизительно равен по стоимости товарам или услугам, поставляемым благотворительной организацией покупателю. <i>Доход от необменных операций (подарки)</i> - это пожертвования денег, товаров, объектов или услуг, которые безвозмездно предоставляются благотворительной организации донором.
	IFR4NPO (Проект международной финансовой отчетности для НКО) [10]	Выделяются понятия обменная выручка и необменная выручка. <i>Обменная выручка</i> — это выручка, полученная от продажи товаров (например, продукции) и услуг (например, услуг здравоохранения, платы за обучение и членских услуг), исследований и от использования активов организации (например, процентов, роялти и дивидендов). <i>Необменная выручка</i> - полученные / подлежащие получению субсидии, независимо от того, обусловлены ли они сопутствующими условиями или нет.

Источник: разработано автором

Основной особенностью бухгалтерского учета доходов в НКО в РМ состоит в том, что их признание, оценка и отражение в финансовой отчетности непосредственно связано с осуществляемой деятельностью НКО.

Так, в зависимости от источника финансирования, согласно Методическим указаниям об особенностях бухгалтерского учета в НКО, доходы НКО в РМ разделены на четыре группы:

- 1) доходы, относящиеся к целевым средствам;
- 2) доходы, относящиеся к нецелевым средствам;
- 3) другие доходы (за исключением доходов от экономической деятельности);

4) доходы от экономической деятельности [2]

То есть классификация доходов происходит не по экономическому содержанию, а непосредственно связано с источником финансирования деятельности. Данный подход не соответствует общепринятой мировой практике и значительно усложняет процесс предоставления информации иностранным донорам, чьи средства непосредственно участвуют в реализации целей НКО [12].

В соответствии с Законом о некоммерческих организациях источниками формирования дохода являются членские взносы, пожертвования, гранты, наследство, доходы от хозяйственной деятельности, публичные фонды, включая финансовые средства, полученные в порядке процентного отчисления [3]. В таблице 2 представлена группировка источников формирования доходов НКО в зависимости от осуществляемой деятельности.

Таблица 2 - Источники формирования дохода в НКО в РМ

Целевые средства	Нецелевые средства	Другие доходы	Доходы от экономической деятельности
<ul style="list-style-type: none"> • гранты • дарения • ассигнования • финансовая и техническая помощь • вклады учредителей и членов • другие финансирования и поступления • собственные средства и фонды 	<ul style="list-style-type: none"> • активы или услуги, использование которых не обусловлено реализацией целевых мероприятий 	<ul style="list-style-type: none"> • излишки и недостачи, выявленные в результате инвентаризации • обязательства и дебиторская задолженность, списанные с истечением срока исковой давности • доходы от продажи неиспользованных активов • доходы от возмещения материального ущерба • прочие доходы, не связанные с уставной деятельностью 	<ul style="list-style-type: none"> • доходы от производственной деятельности, продажи ценностей, выполнения работ и оказания услуг • финансовые доходы • доходы в виде компенсаций, полученных для возмещения расходов от стихийных бедствий или других чрезвычайных событий • прочие доходы от экономической деятельности

Источник: Разработано автором на основе [2]

Признание доходов и расходов, относящихся к целевым и нецелевым средствам согласно Методических указаний происходит одновременно в том же отчетном периоде и в том же размере в результате использования соответствующих средств. [2] Таким образом, суммы доходов и расходов, относящихся к целевым/нецелевым средствам в Отчете о доходах и расходах, представленным в финансовой отчетности совпадают либо очень близки по значению. Однако, применение такого подхода, когда доходы равны расходом, не соответствует определению доходов, которые по своей сути должны приводить к увеличению собственного капитала организации.

Особый интерес вызывает признание доходов и расходов от экономической деятельности. Согласно Методических указаний, экономическая деятельность НКО порождает доходы, которые учитываются на основе метода начислений на основании общих правил, установленных национальными стандартами бухгалтерского учета (НСБУ «Доходы»). Доходы, порожденные уставной экономической деятельностью, оцениваются по продажной цене реализованных (использованных) ценностей или оказанных услуг, а расходы – по себестоимости этих ценностей и/или услуг [12]. Что же представляет собой результат от экономической деятельности? Согласно методическим указаниям, результат от экономической деятельности есть ни что иное, как прибыль (убыток), который определяется в конце отчетного периода и списывается на увеличение или уменьшение фонда самофинансирования некоммерческой организации. Однако, понятие прибыль не свойственно НКО по их определению и не является их целью.

Такой подход к признанию и отражению информации в финансовой отчетности порождает много вопросов у пользователей данной информации. В частности, в данном отчете не представлена информация о возможностях организации, о размере его чистых активов, о мере использования средств в отчетном периоде. В таком случае необходимо обращаться к Отчету об изменениях источников финансирования, однако в мировой практике подобный отчет в

представленной финансовой отчетности отсутствует, что затрудняет чтение финансовой отчетности международным пользователям этой информации. Также совершенно иной подход к признанию доходов и расходов от экономической деятельности, вызывает много вопросов, ответов на которые современное законодательство не дает ответов. В частности, невозможно достоверно оценить реальную себестоимость услуг, для оказания которых используются активы, приобретенные ранее за счет целевых или нецелевых средств, что в конечном счете может привести к убыткам от экономической деятельности и несостоятельности в случае прекращения финансирования организации целевыми средствами. В целях выработки наиболее оптимальной методологии учета доходов в НКО необходимо проанализировать существующие подходы к данной проблеме ведущих экономистов и ученых мира.

Значительный вклад в развитие методологии учета в НКО привнесли американские ученые в конце XX века. На фоне финансового кризиса в 70-х годах прошлого столетия многие бухгалтера и наблюдатели за финансовым рынком в США отметили, что причиной краха многих предприятий в то время стало неверное понимание финансовой картины или другими словами неверная методология отражения экономических событий в финансовой отчетности. Так экономист Р. Энтони в 1980 году отмечает, НКО по сути своей значительно отличаются от коммерческих организаций, целью которых не является получение прибыли. Однако, и те, и другие должны поддерживать свои чистые активы за счет операционной деятельности, что означает единый подход в методологии учета как в коммерческом, так и в некоммерческом секторе [13]. С ним не согласились, Э. Герцлингер и Давид Х. Шерман, в том же году, в научной статье «Advantages of fund accounting in „nonprofits“» отмечают, что финансовые структуры некоммерческих предприятий отличаются от коммерческих по своей сути и слабости в системе бухгалтерского контроля, а не в принципах бухгалтерского учета способствовали возникновению трудностей. По их мнению, НКО следует применять фондовый учет средств, поскольку в отличие от коммерческих предприятий, некоммерческие организации должны полагаться на источники финансирования, такие как подарки, доходы от целевого капитала, пожертвованные услуги и товары. Более того на данные источники доходов часто накладываются ограничения и условия, что предполагает специализированный подход к методологии признания и учета доходов, отличных от стандартов бухгалтерского учета в коммерческом секторе. Другими словами, фонды представляют собой внешние ограничения на использование ресурсов. Данный подход значительно усложняет учет, однако финансовая отчетность раскрывает полную и ясную информацию о состоянии чистых активов организации в разрезе всех источников финансирования, минимизируя, таким образом, слабости в системе бухгалтерского контроля [14].

Общепринятые принципы бухгалтерского учета западной Европы, Австралии и США построены на принципах фондового учета.

Так, в бухгалтерском стандарте США FAS 117 «Финансовая отчетность некоммерческих организаций» (SFAS 117 «Financial Statements of Notfor-Profit Organizations») фонды некоммерческих организаций делятся на три категории:

- *Фонды, ограниченные к расходованию*, нельзя тратить на текущую деятельность. Они предназначены для того, чтобы отразить полученные от жертвователя средства, на проценты от которых будет финансироваться текущая деятельность некоммерческой организации. За счет этих фондов создаются или приобретаются внеоборотные активы (здания, сооружения, оборудование и т. д.).

- *Фонды, временно ограниченные к расходованию*, также нельзя тратить на текущую деятельность. Они предназначаются либо для краткосрочных финансовых вложений (приобретения акций, облигаций, покупку векселей и т. д.), либо для финансирования программ следующего отчетного периода.

- *Не ограниченные к расходованию фонды* могут использоваться свободно [16].

Таким образом, если в развивающихся странах с точки зрения организации бухгалтерского учета доходов некоммерческие организации условно подразделяются на две группы: те, которые получают и распределяют целевые/нецелевые средства и те, которые производят общественные блага (занимаются коммерческой деятельностью), то в развитых странах методология признания, оценки доходов зависит только от ограничения, наложенного донором или учредителями (советом директоров).

В проектном документе IFR4NPO (Проект международной финансовой отчетности для НКО) появляются новые понятия для отражения доходов НКО: обменная и необменная выручка. И если проблем с признанием и оценкой обменной выручки выявлено не было, то методология учета необменной выручки порождает много вопросов, а именно ее признание, включая сроки, условия и ограничения.

В этом же проекте респондентами также предлагаются расширить ограничительные рамки ресурсов, формирующих доход НКО, добавив к существующим ограничениям также следующие:

- условия, не связанные с исполнением (т.е. условия, которые относятся к другим факторам, таким как время);

- определить различие между "условиями" и "ограничениями" (то есть различие между условиями соглашения, требующими от НКО осуществления какой-либо конкретной деятельности, и условиями соглашения, которые не требуют осуществления конкретной деятельности, но ограничивают использование средств);

- необходимость обеспечения последовательного подхода к начислению ресурсов и получению этих ресурсов [10].

Считаем, что существенной недоработкой действующего законодательства является отсутствие четкого определения фондов некоммерческой организации в разрезе ограничений и условий их признания. Внесение данных поправок позволит решить ряд методологических проблем учета доходов в НКО, в частности его признания и оценки, объединит в единое целое метод учета ресурсов, независимо от их происхождения, будь то пожертвование или средства, полученные от хозяйственной деятельности НКО.

Выводы.

Деятельность НКО начинается с привлечения источников финансирования, которые в свою очередь приводят увеличению активов и экономических выгод, что является предпосылкой к формированию доходов организации. Отличный подход к признанию дохода в разных странах свидетельствует о том, что в настоящее время отсутствуют комплексные исследования, касающиеся состава, признания, оценки и представления информации о доходах и расходах в финансовой отчетности, что создает трудности в их учете, во взаимодействии «доноров» и самих НКО. В результате проведенного исследования можно сделать следующие выводы:

- ✓ Понятие «доход в НКО» существенно отличается от традиционного представления данной экономической категории в корпоративном секторе.
- ✓ Мировое бухгалтерское сообщество еще находится в поиске идеальной модели признания и оценки доходов в НКО.
- ✓ Первоначальное признание доходов осуществляется на основе метода начисления в соответствии с основополагающими принципами и правилами национальных стандартов.
- ✓ Первоначальное признание и оценка доходов в РМ зависит от осуществляемой организацией деятельности, а не от источника финансирования деятельности.
- ✓ Общепринятые принципы бухгалтерского учета доходов западных стран построены на модели фондового учета, исходя из источников их поступления и разного рода ограничений, накладываемых со стороны «доноров».

Библиография

1. ИЛЮШНИКОВА, Т.А., СОРОКИН, О.С. и авторы. Оценка вклада некоммерческого сектора в экономику России: возможности для дальнейшего развития. Москва: Экономическое развитие России: vol.30 №5, 2023. ISSN 2306-5001 pp. 19-36. Режим доступа: <https://www.iep.ru/files/RePEc/gai/ruserr/r2337.pdf>

2. Методические указания об особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях/представительствах субъекта-нерезидента, утвержденные Приказом Министерства Финансов №188 от 30.12.2014. Режим доступа: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>
3. Закон о некоммерческих организациях №86 от 11.06.2020. Режим доступа: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=129338&lang=ru
4. Financial Accounting Standarts Board (FASB). FASB 605 Revenues. 2023. USA. Режим доступа: <https://asc.fasb.org/605/showallinonepage>
5. Accounting standarts for not-for-profit organizations (ANSPO). ANSPO 3400 Revenue update 2023. Режим доступа: <https://www.cpacanada.ca/business-and-accounting-resources/financial-and-non-financial-reporting/not-for-profit-organizations/publications/asnpo-guidance-resources>
6. Информация Министерства финансов России «Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2015)». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_191033/
7. Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 290 dated November 29, 1999 "About approval of the National regulation (standard) of accounting 15 "Income". Режим доступа: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
8. Ordin privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial nr.3.103 din 24 noiembrie 2017. Режим доступа: <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/195630>
9. Charities SORP (FRS 102). Edition II. London: CIPFA, 2019. ISBN 978 1 84508 528 5 (PDF). Режим доступа: www.charitySORP.org
10. International Non-Profit Accounting Guidance. London: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), 2023. ISBN 978 1 84508 585 8 (PDF). Режим доступа www.ifr4npo.org
11. CHISACOVA, T., Features of accounting of Revenues generated and Expenditures incurred by the non-profit organizations in the Republic of Moldova (Academy of Economic Studies of Moldova), IX Міжнародної студентської науково-практичної інтернет-конференції, імені професора Л. М. Крамаровського: Напрями розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації : 20 квітня 2023, Одеса, УДК 657.62:339.92, pp. 78-80.
12. НЕДЕРИЦА А., ПРИСАКАР Т. Особенности организации финансового управления и бухгалтерского учета в некоммерческих организациях. Практическо-методическое руководство. Изд., перераб. и доп. Кишинэу: Bons Offices, 2015. ISBN 978-9975-3126-1-5. Режим доступа: https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00M65R.pdf
13. ANTHONY, R.N. Making sense of nonbusiness accounting. Harvard Business Review: May-June, 1980. PMID: 10318497, pp. 83-93. Режим доступа: <https://europepmc.org/article/med/10318497>
14. HERZLINGER, R.E., SHERMAN, H.D. Advantages of fund accounting in „nonprofits“. Harvard Business Review: May-June, 1980. PMID: 10318498, pp.94-105. Режим доступа: <https://hbr.org/1980/07/advantages-of-fund-accounting-in-nonprofits>
15. ГУСАРОВА, Л.В. Проблемы бухгалтерского учета в некоммерческих организациях. Москва: Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях: №19 (283) 2011. ISSN: 2311-9411, pp.31-36. Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-buhgalterskogo-ucheta-v-nekommercheskih-organizatsiyah>
16. ГУСАРОВА, Л.В., Требования ГААП США, предъявляемые к формированию финансовой отчетности некоммерческих организаций. Москва: Международный бухгалтерский учет: №10 (160) 2011. ISSN: 2311-9381, pp.31-36. Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/trebovaniya-gaap-ssha-predyavlyaemye-k-formirovaniyu-finansovoy-otchetnosti-nekommercheskih-organizatsiy>