

УДК 657.411.1

Маргарита Анатольевна Жидкова, канд. экон. наук, доц.,
МАДИ, Россия, 125319, Ленинградский пр., 64, zhidkova_m_a@mail.ru

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЦЕЛЕВЫХ СРЕДСТВ В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Аннотация. В статье рассмотрены особенности отражения в бухгалтерском учете некоммерческих организаций поступления и использования целевых средств и порядок представления финансовой отчетности.

Материал основан на действующей нормативной базе с учетом последних изменений и дополнений.

Ключевые слова: целевое финансирование, учет целевых средств, учет в НКО.

Margarita A. Zhidkova, Ph. D., associate professor,
MADI, 64, Leningradsky Prosp., Moscow, 125319, Russia, zhidkova_m_a@mail.ru

ACCOUNTING OF TARGET MEANS IN NON-PROFIT ORGANIZATIONS

Abstract. In article features of reflection in accounting of non-profit organizations of receipt and use of target means and an order of submission of financial statements are considered.

Material is based on the operating regulatory base taking into account the last changes and additions.

Key words: target financing, the accounting of target means, the account in NPO.

Введение

Некоммерческие организации (НКО) занимают важное место в социально-экономической деятельности РФ, и вопросы организации бухгалтерского учета вызывают серьезный практический интерес.

Увеличение количества некоммерческих организаций, расширение сферы деятельности и усложнение их функций становятся причиной все более жестких требований, предъявляемых к бухгалтерам.

В последнее время публикуется большое количество разнообразных, а порой и взаимоисключающих вариантов по отражению в учете некоммерческих организаций имущества, обязательств, доходов, расходов и фактов хозяйственной жизни.

Между тем необходимым становится выработка целостной системы учета в некоммерческих организациях, охватывающей все стороны их деятельности от отдельных хозяйственных операций до формирования отчетности.

Организация бухгалтерского учета в НКО

Основная задача бухгалтерского учета в некоммерческих организациях – это правильное отражение поступления и траты целевых средств, контроль за расходованием денег по целевому назначению, начисление налогов и своевременная их уплата в бюджет.

Все это необходимо делать исходя из тех норм, которые указаны в уставе и смете некоммерческой организации.

Для правильного учета и налогообложения поступивших средств первоначально следует определить, является ли деятельность НКО уставной или относится к предпринимательской, поэтому в уставе организации необходимо отразить все виды деятельности, которые предполагается вести.

Система бухгалтерского учета НКО должна содержать информацию не только о состоянии активов и пассивов, наличии и объеме имущества организации, но и о том, как использованы полученные целевые средства.

Основным документом, отражающим получение целевых средств и их использование, является смета.

Некоммерческие организации обязаны составлять смету наряду с финансовым планом, который утверждается высшим органом управления [1]. Смету составляют на календарный год, а также на выполнение каждой программы или проекта.

Унифицированной формы сметы не существует. НКО могут составлять смету по статьям доходов и расходов, которые предусмотрены отчетом о доходах и расходах. На практике в качестве основы для составления сметы используют отчет о целевом использовании средств [3].

Форма сметы должна быть утверждена в качестве приложения к приказу об учетной политике организации [5].

Как любой первичный документ, он должен содержать обязательные реквизиты.

Утверждение финансового плана и сметы НКО и внесение в них изменений осуществляются высшим органом управления организации.

Ограничивать расходы некоммерческих организаций при согласовании сметы могут лишь уставные документы, жертвователи, грантодатели, учредители, члены, участники.

Единственное ограничение существует в части оплаты труда административно-управленческого персонала благотворительных организаций – не более 20% финансовых средств, расходуемых за год.

Для других некоммерческих организаций такое ограничение не предусмотрено.

Порядок отражения в бухгалтерском учете некоммерческих организаций целевых средств

Для обобщения информации по целевым доходам и расходам в бухгалтерском учете используют счет 86 «Целевое финансирование» [4].

По кредиту счета 86 «Целевое финансирование» отражают вступительные и членские взносы от учредителей и участников,

добровольные взносы и пожертвования от физических лиц и организаций, а также все иные средства, поступившие на финансирование уставной деятельности организации, а по дебету – использование целевых средств, что приведено в табл. 1.

К счету 86 «Целевое финансирование» открывают субсчета второго и третьего порядка исходя из специфики осуществления организацией основной деятельности и особенностей документооборота.

Таблица 1

Отражение в бухгалтерском учете некоммерческих организаций
поступления целевых средств

Содержание операции (факта хозяйственной жизни)	Дебет	Кредит
Получение денежных средств в качестве вступительных и членских взносов от учредителей и участников, добровольные взносы и пожертвования	50, 51, 52	76
Получение имущества, не являющегося денежными средствами в качестве вступительных и членских взносов от учредителей и участников, добровольные взносы и пожертвования	08, 10, 41	76
Вступительные и членские взносы от учредителей и участников, добровольные взносы и пожертвования от физических лиц и организаций зачтены в счет целевого финансирования	76	86

Так как в основе деятельности НКО лежит смета, то и методику учета целевых средств отражают исходя из ее структуры, учитывая статьи доходов и расходов.

Например, к счету 86 «Целевое финансирование» открывают следующие уровни субсчетов:

- 1) по видам и источникам финансирования (доходная часть сметы);
- 2) по видам целевых проектов и программ (расходная часть сметы);
- 3) по статьям расходов (заработная плата, аренда помещения для проведения мероприятий, транспортные расходы и прочее).

Расходы на проведение мероприятий, связанных с уставной деятельностью некоммерческих организаций, отражают по дебету счетов

20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В учетной политике некоммерческой организации необходимо указать, что на счете 20 «Основное производство» отражают непосредственно расходы по проведению мероприятий НКО, а на счете 26 «Общехозяйственные расходы» – расходы на содержание аппарата управления (зарплата, канцтовары, налоги, прочие расходы).

Если НКО ведет предпринимательскую деятельность, то на указанных счетах заводят соответствующие субсчета для ведения раздельного учета:

- 1) «Расходы по уставной деятельности»;
- 2) «Расходы по предпринимательской деятельности».

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» открывают сразу три субсчета:

- 1) «Расходы по уставной деятельности»;
- 2) «Расходы по предпринимательской деятельности»;
- 3) «Общие расходы по уставной и предпринимательской деятельности».

Если невозможно определить, к какому виду деятельности относятся те или иные расходы, то в учетной политике определяют критерии их распределения (заработная плата, объемы целевого финансирования, доходы от коммерческой деятельности без НДС).

Если некоммерческая организация выполняет несколько целевых программ, то необходимо распределять общие административно-управленческие расходы между ними, одним из следующих способов:

- 1) путем списания всех административно-хозяйственных расходов за счет программ, в рамках которых они предусмотрены сметой;
- 2) путем списания расходов пропорционально удельному весу средств, поступивших на каждую из программ.

Все применяемые некоммерческими организациями способы ведения раздельного учета доходов и расходов по предпринимательской и уставной деятельности, а также раздельного учета поступлений и расходов по каждой целевой программе в рамках уставной деятельности отражаются в учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Там же закрепляют рабочих план счетов некоммерческой организации с указанием субсчетов [5].

В бухгалтерском учете некоммерческих организаций использование средств целевого финансирования может оформляться следующими проводками, рассмотренными в табл. 2.

Таблица 2

Схема корреспонденции счетов по учету использования целевых средств
в некоммерческих организациях

Содержание операции (факта хозяйственной жизни)	Дебет	Кредит
Списана стоимость материалов, использованных в управленческой или хозяйственной деятельности НКО	26	10
Начислена заработная плата (включая доплаты, надбавки, дополнительные выплаты) работникам некоммерческой организации, занятым в управленческой и хозяйственной деятельности	26	70
На сумму заработной платы административно-управленческого персонала начислены страховые взносы во внебюджетные фонды	26	69
Отражена стоимость работ и услуг, выполненных сторонними организациями для управленческой и хозяйственной деятельности	26	60
Списана стоимость материалов, использованных при выполнении работ по конкретным программам	20	10
Начислена заработная плата сотрудников, непосредственно занятых на работах по реализации конкретных программ	20	70
На сумму заработной платы начислены страховые взносы во внебюджетные фонды	20	69
Учтена стоимость работ или услуг сторонних организаций по реализации конкретных программ	20	60
Списаны общехозяйственные расходы, произведенные в текущем месяце	20, 86	26
За счет целевых источников финансирования списаны затраты, осуществленные при выполнении программ и мероприятий	86	20
Списаны затраты, произведенные некоммерческой организацией при осуществлении предпринимательской деятельности	90-2	20

В конце отчетного периода аккумулированные на счетах 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы» затраты списываются за счет средств целевого финансирования (счет 86 «Целевое финансирование»), а если расходы были понесены для предпринимательства – в уменьшение выручки (счет 90 «Продажи»).

Некоммерческие организации, которые не ведут предпринимательской деятельности или применяют упрощенную систему налогообложения, отражают расходование средств, минуя счет 20 «Основное производство», сразу за счет средств целевого финансирования, что должно быть зафиксировано в учетной политике и представлено в табл. 3.

Таблица 3

Отражение в учете использования целевых средств в некоммерческих организациях, не ведущих предпринимательской деятельности

Содержание операции (факта хозяйственной жизни)	Дебет	Кредит
Списана стоимость использованных материалов	86	10
Начислена заработная плата (включая доплаты, надбавки, дополнительные выплаты) работникам некоммерческой организации	86	70
На сумму заработной платы произведено начисление страховых взносов во внебюджетные фонды	86	69
Отражена стоимость работ и услуг, выполненных сторонними организациями	86	60

Состав форм бухгалтерской отчетности НКО

Некоммерческие организации предоставляет информацию о деятельности в органы государственной статистики и налоговые органы, учредителям и иным лицам в соответствии с законодательством РФ и учредительными документами НКО [1].

Бухгалтерская отчетность НКО должна содержать информацию об уставной и предпринимательской деятельности.

С 01 января 2013 г. годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним [2].

Отчет о целевом использовании средств, в зависимости от ситуации, может выполнять следующие функции:

1) заменять Отчет о финансовых результатах для общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров;

2) представляться как приложение, в случаях, если в отчетном году эта некоммерческая организация получила доход от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности.

Начиная с 2014 г., в состав бухгалтерской отчетности были добавлены формы бухгалтерского баланса и отчета о целевом использовании средств социально ориентированных некоммерческих организаций.

Все формы очень лаконичные и сильно перекликаются с отчетностью для субъектов малого предпринимательства.

Бухгалтерский баланс содержит 4 показателя в активе, 5 показателей в пассиве, а отчет о целевом финансировании сокращен до семи строк.

Поскольку в баланс включаются укрупненные показатели, включающие несколько статей без их детализации, то код строки в отчетности указывается по показателю, имеющему наибольший удельный вес.

При наличии прибыли от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, в случае существенности данного показателя, информация о доходах и расходах организации раскрывается в приложении к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств [7].

Общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации

товаров (работ, услуг), должны представлять бухгалтерскую отчетность только один раз в год по итогам отчетного года в упрощенном составе (бухгалтерский баланс и отчет о целевом использовании средств).

По окончании года (в срок до 15 апреля следующего за отчетным годом) некоммерческие организации обязаны представлять в регистрирующий орган, которым является Министерство юстиции, следующие сведения:

- 1) отчет о своей деятельности;
- 2) отчет о персональном составе руководящих органов;
- 3) отчет о расходовании денежных средств и об использовании иного имущества.

Также Министерство юстиции вправе запрашивать у НКО для контроля и другую информацию:

- 1) распорядительные документы;
- 2) документы о финансово-хозяйственной деятельности;
- 3) документы о проводимых мероприятиях.

Не чаще одного раза в год Министерство юстиции, как контролирующий орган, вправе проводить проверки деятельности некоммерческих организаций, в том числе по расходованию денежных средств.

В случае выявления нарушений регистрирующий орган вправе вынести НКО письменное предупреждение с указанием нарушений и сроков их устранения.

При постоянных выявлении нарушений некоммерческая организация может быть ликвидирована, но только по решению суда

Заключение

В настоящее время возникают новые перспективы расширения деятельности НКО во всех областях социально-экономической и

общественной жизни страны, которые определяют преобразование данного вида юридических лиц в обширную и влиятельную систему, поэтому следует уделять особое внимание бухгалтерскому учету целевого финансирования, которое зависит от источников, форм финансирования и назначения расходования полученных средств.

Список литературы

1. Федеральный закон от 12.01.1996 года № 7-ФЗ (ред. 31.12.2014) «О некоммерческих организациях».
2. Федеральный закон от 06.12.2011 года № 402-ФЗ (ред. 04.11.2014) «О бухгалтерском учете».
3. Приказ Министерства Финансов РФ от 02.07.2010 года № 66н (ред. 04.12.2012) «О формах бухгалтерской отчетности».
4. Приказ Министерства Финансов РФ от 31.10.2000 года № 94н (ред. 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 года № 106н, в ред. 18.12.2012).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 06.07.1999 года № 43н, в ред. 08.11.2010).
7. Информация Министерства Финансов РФ «Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций» (ПЗ-1/2011) //Администратор образования, 2012, февраль, №4.

References

1. Federal'nyi zakon ot 12.01.1996 N 7-FZ (red. 31.12.2014) «O nekommercheskih organizacijah».

2. Federal'nyi zakon ot 06.12.2011 N 402-FZ (red. 04.11.2014) «O buhgalterskom uchete».
3. Prikaz Ministerstva Finansov RF ot 02.07.2010 N 66n (red. 04.12.2012) «O formah buhgalterskoi otchetnosti».
4. Prikaz Ministerstva Finansov RF ot 31.10.2000 N 94n (red. 08.11.2010) «Ob utverzhdenii Plana schetov buhgalterskogo ucheta finansovo - hozyaistvennoi deyatelnosti organizatsii i Instrukcii po ego primeneniyu».
5. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchetnaya politika organizatsii» PBU 1/2008 (utverzhdeno prikazom Ministerstva Finansov RF ot 06.10.2008 N 106n, v red. 18.12.2012).
6. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Buhgalterskaya otchetnost' organizatsii» PBU 4/99 (utverzhdeno prikazom Ministerstva Finansov RF ot 06.07.1999 N 43n, v red. 08.11.2010).
7. Informatsiya Ministerstva Finansov RF «Ob osobennostyah formirovaniya buhgalterskoi otchetnosti nekommercheskikh organizatsii» (PZ-1/2011) // Administrator obrazovaniya, 2012, fevral', no. 4.