

## Особенности организации бухгалтерского учёта в некоммерческих организациях

Организация бухгалтерского учёта в некоммерческих организациях ведётся в общеустановленном порядке, согласно пункту 1 статьи 32 Закона о некоммерческих организациях.

Бухгалтерский учёт и статистическая отчётность в некоммерческих организациях ведётся в порядке, установленном действующим законодательством Российской Федерации. Информация о деятельности некоммерческой организации представляется органам государственной статистики, налоговым органам и иным лицам в соответствии с законодательством Российской Федерации и учредительными документами организации. При этом к коммерческой тайне не могут быть отнесены следующие сведения:

- о размерах и структуре доходов некоммерческих организаций (далее НКО);
- о размерах и составе имущества НКО;
- о расходах;
- о численности и составе работников;
- об оплате труда работников;
- об использовании безвозмездного труда граждан.

Порядок организации и ведения бухгалтерского учёта определяют следующие нормативные документы:

- Федеральный закон от 06.12.2011 года №402-ФЗ «О бухгалтерском учёте»;
- Положение по ведению бухгалтерского учёта, утверждённое Приказом Минфина Российской Федерации от 29 июня 1998 года №34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации»;
- отдельные положения по бухгалтерскому учёту, регулирующие порядок учёта отдельных объектов и операций;
- План счетов бухгалтерского учёта, утверждённый Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года №94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта, финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

При этом следует учитывать, что на некоммерческие организации не распространяются следующие положения по бухгалтерскому учёту:

- Положение по бухгалтерскому учёту, утверждённое Приказом Минфина Российской Федерации от 25 ноября 1998 года №56н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «События после отчётной даты» ПБУ 7/98»;
- Положение по бухгалтерскому учёту, утверждённое Приказом Минфина Российской Федерации от 28 ноября 2001 года №96н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01»;
- Положение по бухгалтерскому учёту, утверждённое Приказом Минфина Российской Федерации от 13 января 2000 года №5н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000»;
- Положение по бухгалтерскому учёту, утверждённое Приказом Минфина Российской Федерации от 27 января 2000 года №11н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000»;

- Положение по бухгалтерскому учёту, утверждённое Приказом Минфина Российской Федерации от 16 октября 2000 года №92н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Учёт государственной помощи» ПБУ 13/2000»;

- Положение по бухгалтерскому учёту, утверждённое Приказом Минфина Российской Федерации от 16 октября 2000 года №91н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Учёт нематериальных активов» ПБУ 14/2000».

Особенности составления и представления бухгалтерской отчётности некоммерческими организациями следующие:

1. Они могут не представлять в составе бухгалтерской отчётности:

- Отчёт об изменениях капитала (форма №3);
- Отчёт о движении денежных средств (форма №4);
- Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5);

при отсутствии соответствующих данных.

2. Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчётности Отчёт о целевом использовании полученных средств (форма №6).

3. Общественными организациями (объединениями), не осуществляющими предпринимательской деятельности и не имеющими кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), в составе бухгалтерской отчётности не представляется:

- Отчёт об изменениях капитала (форма №3);
- Отчёт о движении денежных средств (форма №4);
- Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5);
- Пояснительная записка.

При составлении и представлении бухгалтерской отчётности необходимо руководствоваться:

- Федеральным законом от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ «О бухгалтерском учёте»,
- Положением по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 6 июля 1999 года №43н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» ПБУ 4/99»;
- иными положениями по бухгалтерскому учёту;
- Планом счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 года №94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

Некоммерческая организация при принятии формы Бухгалтерского баланса (форма №1) в разделе «Капитал и резервы» вместо групп статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» включает группу статей «Целевое финансирование».

Порядок заполнения Отчёта о целевом использовании полученных средств, приведён в «Указаниях о порядке составления и представления бухгалтерской отчётности», утверждённых Приказом Минфина

Российской Федерации от 22 июля 2003 года №67н «О формах бухгалтерской отчётности организаций».

В отчёте о целевом использовании полученных средств (форма №6) некоммерческие организации указывают данные:

- об остатках средств, поступивших в виде вступительных, членских, добровольных взносов;
- о поступлении средств, в течение отчётного периода;
- о расходовании средств, в течение отчётного периода;
- об остатках средств на конец отчётного периода.

Если расходы, произведённые в течение отчётного периода (с учётом остатка на начало периода), превысили имеющиеся целевые средства, то разность указывается по статье «Остаток на конец отчётного периода» в круглых скобках, а в бухгалтерском балансе (форма №1) – в составе прочих оборотных активов. В пояснительной записке необходимо дать пояснения.

Организация может самостоятельно добавлять в форму отчёта статьи для данных, являющихся существенными, если в стандартной форме №6 такие статьи не предусмотрены.

Вместе с тем, согласно пункту 4 статьи 15 Федерального закона от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ «О бухгалтерском учёте» общественным организациям (объединениям), не осуществляющим предпринимательскую деятельность и не имеющим кроме вы бывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), дано освобождение от обязанности представлять промежуточную бухгалтерскую отчётность.

Данные общественные организации только один раз в год по итогам отчётного года представляют бухгалтерскую отчётность в упрощённом составе:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчёт о прибылях и убытках;
- 3) отчёт о целевом использовании полученных средств,

тогда как другие НКО представляют ещё и квартальную отчётность (в течение 30 дней по окончании квартала).

Соответственно эти организации в составе годовой бухгалтерской отчётности не представляют Отчёт об изменениях капитала (форма №3), Отчёт о движении денежных средств (форма №4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5) и пояснительную записку.

Бухгалтерская отчётность, в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ), представляется в налоговый орган, и в орган статистики, на основании Постановления Госкомстата России от 27 сентября 1995 года №157, а также другим заинтересованным пользователям, например, жертвователям и грантодателям.

Общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие кроме вы бывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), в составе бухгалтерской отчётности обязаны представлять форму №6.

В качестве форм бухгалтерской отчётности организация вправе использовать как формы, утверждённые Приказом Минфина России №67н, так и самостоятельно разрабатываемые формы при условии соблюдения общих требований к бухгалтерской отчётности и непосредственно отчётным формам, определённых ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации» (утв. Приказом Минфина России от 6 июля 1999 года №43н).

Обратите внимание!

Существуют и такие некоммерческие организации, которые могут не представлять бухгалтерскую отчётность. К ним относятся религиозные организации.

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам в Письме от 16 мая 2003 года №ВГ-6-02/563@ «О представлении бухгалтерской отчётности религиозными организациями» сообщало, что религиозные организации, не имеющие объектов обложения налогами, предусмотренными налоговым законодательством, не представляют в налоговые органы по месту учета бухгалтерскую отчётность.

При возникновении объектов налогообложения религиозные организации представляют в налоговые органы бухгалтерскую отчётность в соответствии со статьей 23 НК РФ.

При этом следует иметь в виду, что Федеральным законом от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ «О бухгалтерском учёте» предусмотрено, что этот Федеральный закон распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации.

А это значит, что религиозные организации обязаны вести бухгалтерский учёт в порядке, установленном действующим законодательством.

В соответствующих регистрах бухгалтерского учёта должны учитываться доходы, полученные в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, целевые поступления и другие доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, и расходы, произведенные за счёт указанных доходов. Учёт указанных доходов и произведенных за счёт них расходов ведётся в хронологическом порядке.

Так, в частности, Управление Федеральной налоговой службы по городу Москве в Письме от 15 марта 2005 года №20-12/16361 даёт следующие разъяснения по этому вопросу:

«Согласно ст. 246 НК РФ налогоплательщиками по налогу на прибыль организаций признаются все российские организации, включая религиозные организации.

В соответствии с п. 1 ст. 289 НК РФ налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчётного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном ст. 289 НК РФ.

Таким образом, обязанность по представлению декларации по налогу на прибыль установлена НК РФ. Это означает, что некоммерческие организации, в том числе религиозные организации, в соответствии с указанной нормой также обязаны представлять налоговые декларации в налоговые органы независимо от того, возникает у них объект налогообложения или нет.

В п. 2 ст. 289 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики (включая религиозные организации, имеющие доходы, подлежащие налогообложению) по итогам отчётного периода представляют налоговые декларации по упрощенной форме.

Листы и приложения к ним, включающиеся в декларацию по налогу на прибыль организаций за отчётный период, отмечены в графе 3 таблицы, приведенной в разд. 1 Инструкции по заполнению декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденной Приказом МНС России от 29.12.2001 №БГ-3-02/585 (далее - Инструкция), знаком «\*».

Декларация за налоговый период включает в себя листы и приложения, отмеченные в графе 4 таблицы знаком «\*».

Листы и приложения, являющиеся общими для всех налогоплательщиков, указаны в графе 5 таблицы. К ним относятся: лист 01 «Титульный лист», разд. 1, а также лист 02 «Расчёт налога на прибыль организаций».

Остальные листы и приложения включаются в состав декларации и представляются в налоговый орган в том случае, если налогоплательщик имеет доходы, расходы, иные средства, подлежащие отражению в конкретных листах и приложениях, осуществляет операции с ценными бумагами, является налоговым агентом, применяет специальный налоговый режим, установленный гл. 26.4 НК РФ, или в его состав входят обособленные подразделения.

На основании п. 1.7 Инструкции налогоплательщики представляют налоговые декларации за отчётный период не позднее 28 дней со дня окончания отчетного периода в соответствии с п. 3 ст. 289 НК РФ.

Налогоплательщики представляют налоговые декларации по итогам налогового периода не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в соответствии с п. 4 ст. 289 НК РФ.

По истечении налогового периода некоммерческие организации, в том числе религиозные организации, не имевшие в течение налогового периода доходов от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационных доходов, а получившие только целевые поступления, указанные в ст. 251 НК РФ, которые не учитываются при определении налоговой базы, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме.

Таким образом, религиозные организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога на прибыль организаций, представляют в налоговые органы декларации по налогу на прибыль организаций только по истечении налогового периода.

В состав этой декларации входят:

- титульный лист декларации;
- разд. 1;
- лист 02 «Расчёт налога на прибыль организаций» (без приложений);
- лист 10 «Отчёт о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования» (при наличии таких поступлений).

В Письме МНС России от 16.05.2003 №ВГ-6-02/563@ разъяснено, что религиозные организации, не имеющие объектов обложения налогами, предусмотренными налоговым законодательством, не представляют в налоговые органы по месту учёта бухгалтерскую отчётность.

При возникновении объектов налогообложения религиозные организации представляют в налоговые органы бухгалтерскую отчётность в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ».

#### УЧЁТНАЯ ПОЛИТИКА НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В соответствии с действующим законодательством бухгалтерский учёт в некоммерческой организации должен вестись на основании учётной политики, сформированной в соответствии с Положением по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» ПБУ 1/98, утверждённым Приказом Минфина Российской Федерации от 9 декабря 1998 года №60н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» ПБУ 1/98» (далее ПБУ 1/98).

При формировании учётной политики бухгалтеру НКО следует исходить из того, что в ней в первую очередь должны найти отражение все способы ведения бухгалтерского учёта, применяемые в данной организации, по тем вопросам, по которым законодательство предусматривает несколько возможных вариантов ведения учёта либо по которым способы ведения бухгалтерского учёта на нормативном уровне вообще не установлены.

Учётная политика предприятия является основным внутренним документом, который регулирует порядок ведения бухгалтерского учёта и отчётности в некоммерческой организации.

Некоммерческим организациям следует помнить, что учётная политика должна быть представлена, как документ, позволяющий снизить налоговое и бухгалтерское бремя сегодняшнего дня.

Учётная политика некоммерческой организации формируется в соответствии с ПБУ 1/98. ПБУ 1/98 определяет основные принципы формирования и раскрытия учётной политики организации.

Согласно статье 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ «О бухгалтерском учёте» учётная политика разрабатывается главным бухгалтером (бухгалтером) и утверждается приказом или распоряжением руководителя НКО.

При этом утверждается:

- рабочий план счетов бухгалтерского учёта, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учёта в соответствии с требованиями своевременности и полноты учёта и отчётности;
- формы первичных учётных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учётных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчётности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учётной информации;
- порядок контроля хозяйственных операций;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учёта.

Учётная политика организации должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учёте всех факторов хозяйственной деятельности;
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учёте и бухгалтерской отчётности;
- большую готовность к признанию в бухгалтерском учёте расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;
- отражение в бухгалтерском учёте факторов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
- тождество данных аналитического учёта оборотам и остаткам по счетам синтетического учёта на последний календарный день каждого месяца;
- рациональное ведение бухгалтерского учёта, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности).

При формировании учётной политики некоммерческой организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учёта осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учёту. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учёта, то при формировании учётной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из положений по бухгалтерскому учёту.

Способы ведения бухгалтерского учёта, избранные организацией при формировании учётной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами,

представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

К способам ведения бухгалтерского учёта, принятым при формировании учётной политики, относятся способы начисления износа основных средств, оценки материальных запасов, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие способы.

Изменение учётной политики некоммерческой организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учёту;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учёта. Применение нового способа ведения бухгалтерского учёта предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учёте и отчётности организации или меньшую трудоёмкость учётного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и тому подобным.

Не считается изменением учётной политики учреждение способа ведения бухгалтерского учёта фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникших впервые в деятельности организации.

Изменение учётной политики должно быть обоснованным и оформляется приказом (распоряжением) руководителя.

Разработка приказа по учётной политике должна осуществляться с учётом специфики деятельности каждого НКО.

При формировании учётной политики организации по конкретному направлению (вопросу) ведения и организации бухгалтерского учёта, осуществляется выбор одного из нескольких способов, допускаемых законодательными нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтерского учёта в Российской Федерации. Если указанная система не устанавливает способа ведения бухгалтерского учёта по конкретному вопросу, то организации вправе самостоятельно разработать способы ведения бухгалтерского учёта соответствующие Положению об учётной политике.

С момента введения в действие части второй НК РФ все организации, являющиеся налогоплательщиками, обязаны дополнительно разрабатывать учётную политику для целей налогообложения.

Статьей 313 НК РФ установлено, что система налогового учёта организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учёта, а порядок ведения налогового учёта устанавливается налогоплательщиком в учётной политике для целей налогообложения.

Таким образом, на уровне федерального закона устанавливается обязанность включения в учётную политику организации дополнительного раздела, касающегося налогообложения, или разработки и утверждения отдельного аналогичного документа.

Учётная политика для целей налогового учёта должна формироваться исходя из требования НК РФ, в соответствии с которым данные налогового учёта должны отражать:

- порядок формирования суммы доходов и расходов;
- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем

налоговом (отчётном) периоде;

- сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
- порядок формирования сумм создаваемых резервов;
- сумму задолженности по расчётам с бюджетом по налогу на прибыль.

В раздел учётной политики, регулирующий организацию налогового учёта, следует включить пункты, определяющие:

- ответственного за организацию налогового учёта;
- ответственного за ведение налогового учёта;
- график документооборота или сроки и состав документов, представляемых лицу, ведущему налоговый учёт;
- формы первичных учётных документов и аналитических регистров налогового учёта.

Разработку учётной политики для целей налогообложения следует производить исходя из того, какие налоги платит некоммерческая организация, как формируется налоговая база по отдельным видам налогов, а также из принятой в организации схемы документооборота.

Некоммерческие организации обязаны раскрывать в учётной политике избранные при формировании учётной политики способы ведения бухгалтерского и налогового учёта, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчётности.

Создание некоммерческих организаций в их современном понимании началось в конце 80-х начале 90-х годов.

ГК 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.

Появление новой формы организации стало учитываться и в налоговом законодательстве.

Вместе с тем область бухгалтерского учёта в некоммерческих организациях практически не развивается.

В настоящее время в средствах массовой информации предлагается большое количество разнообразных вариантов по отражению в учёте некоммерческих организаций той или иной операции, которые зачастую противоречат, а иногда и взаимоисключают друг друга.

Можно выделить следующие подходы к построению системы учёта некоммерческих организаций:

- аналогично непроизводственной сфере коммерческих предприятий;
- аналогично бюджетным организациям.

Наиболее часто встречаются в литературе по бухгалтерскому учёту, рекомендации по использованию в учёте некоммерческих организаций концепцию учёта непроизводственной сферы, которая состоит из достаточно произвольной компоновки общепринятой методики отражения операций на двух счетах: 29 - «Обслуживающие производства и хозяйства» и 86 - «Целевые финансирование и поступления».

Но социальная сфера никогда не имела существенного значения для учёта и баланса промышленных предприятий. Счёт 29 «Обслуживание производства и хозяйства» носит характер вспомогательного



счёта для аккумуляции и списания непроизводственных затрат за счёт других источников.

Не развита в системе производственного учёта и методика работы счёта 86 «Целевое финансирование», который используется этими предприятиями эпизодически, и также не несёт существенной информации.

Таким образом, в основу учёта некоммерческих организаций заложены и выведены на главную роль второстепенные участки коммерческого учёта, никогда не имевшие в базовом плане счетов самостоятельного существенного значения и практики корреспондентского использования.

Причём центральное место занимает именно затратный счёт 29 «Обслуживание производства и хозяйства», как наиболее продвинутый в плане методологии учёта по сравнению со счётом 86 «Целевое финансирование».

С этим несоответствием сталкивается бухгалтер некоммерческой организации, когда один за другим возникают вопросы учёта уплаченного налога на добавленную стоимость, приобретения и износа основных средств, формирования и расходования целевых средств.

Расширение сферы деятельности некоммерческих организаций увеличило количество проблем учёта.

Возникают вопросы о распределении затрат, при наличии предпринимательской деятельности, учёте курсовых разниц и другие. Все это приводит к тому, что бухгалтерами придумываются схемы учёта, не находящие подтверждений в нормативных документах.

Ситуация усложняется также и налоговыми органами.

Исходя из этого, является необходимой скорейшая выработка целостной системы учёта некоммерческих организаций, охватывающей все стороны их деятельности от операций по кассе до формирования отчётности.

Некоторые авторы предлагают адаптировать систему бюджетного учёта к условиям НКО. Однако с введением нового Плана счетов бюджетного учёта, утвержденного Приказом Минфина РФ от 26 августа 2004 года №70н «Об утверждении инструкции по бюджетному учёту», на наш взгляд, слишком усложняет ведение бухгалтерского учёта.

Но некоторые методики, которые используются в бюджетном учёте, все-таки можно рекомендовать к применению в практике некоммерческих организаций. В частности по вопросу отражения на счетах бухгалтерского учёта курсовых разниц.

Учёт курсовых разниц - один из самых проблемных вопросов для некоммерческих организаций.

Инструкция по бюджетному учёту разделяет движение целевых средств в зависимости от того, занимается или нет данная организация предпринимательской деятельностью.

Бюджетные организации, не занимающиеся предпринимательской деятельностью, получившие средства в иностранной валюте, курсовые разницы по таким операциям относят на счета учёта целевого финансирования (причём положительная разница увеличивает доходы, а отрицательная - уменьшает). А по операциям, связанным с предпринимательской деятельностью, - курсовые разницы относят на счета доходов.

Существует ещё одна особенность системы учёта в бюджетных организациях: субсчета с номером «1» предназначены для учёта бюджетных средств, а с номером «2» - для средств от предпринимательской деятельности.

Таким образом, используя предложенную схему для некоммерческих организаций, можно рекомендовать следующие бухгалтерские проводки для отражения курсовых разниц:

1. для некоммерческих организаций, не занимающихся предпринимательской деятельностью:

– положительные разницы:

Дебет 52 «Валютный счёт»

Кредит 86/1 «Целевое финансирование/уставная деятельность»;

- отрицательные разницы:

Дебет 86/1 «Целевое финансирование/уставная деятельность»

Кредит 52 «Валютный счёт»;

2. для некоммерческих организаций, занимающихся предпринимательской деятельностью:

– положительные разницы:

Дебет 52 «Валютный счёт»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»;

- отрицательные разницы:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 52 «Валютный счёт».

Предлагаемая схема учёта состоит в том, что она лишь использует некоторые правила бюджетной системы учёта и не являются при этом их точной копией.

В любом случае, наиболее удобным в применении для НКО, будет план счетов бухгалтерского учёта, утвержденный Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года №94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

Наиболее важной частью для НКО будет разработка методики отражения операций по счёту 86 «Целевого финансирования».

В соответствии со статьей 26 Закона о некоммерческих организациях источником финансирования имущества некоммерческой организации могут являться:

- 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, другим ценным бумагам и вкладам;
- доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации;
- другие не запрещенные законом поступления.

Для учёта поступающих средств Планом счетов бухгалтерского учёта предусмотрен счёт 86 «Целевые финансирования и поступления».

Расход целевых поступлений должен производиться в соответствии с целями и задачами некоммерческой организации.

Основной вопрос, который не имеет сегодня однозначного решения: это выбор метода отражения операций по счёту 86 «Целевое финансирование» - кассовый метод или метод начислений.

Обширная практика применения некоммерческими организациями классического счёта 86 «Целевое финансирование» сочетает в себе два способа:

- кассовый метод учёта поступлений денежных средств,
- совмещение методов при расходовании средств. Так, например, денежные расходы списываются по факту, а расходы на заработную плату методом начисления.

Действующими нормативными документами прямо не регламентировано применение того или иного метода в отношении формирования счёта 86 «Целевые финансирования». В комментариях или указаниях используются формулировки «поступившие средства», то есть косвенно предусматривается применение кассового метода учёта.

Если обратиться к международной практике, то международные стандарты предусматривают максимально возможное использование метода начисления для отражения операций на счетах учёта.

В качестве примера можно привести международный стандарт финансовой отчётности МСФО 20, касающийся учёта правительственных субсидий.

Стандарт предусматривает два подхода для отражения поступлений:

- если поступление не предусматривает расходы (как правило это субсидии в виде актива), в отношении их может применяться кассовый метод (например, некоммерческой организации передан автобус, такая операция подлежит отражению в учёте после совершения);
- если поступление предусматривает расходы или покрытие уже произведенных расходов (как правило, это субсидии в виде денежных средств), то следует применять принцип начисления.

Однако данный метод может быть применен только в случае:

- если существует обоснованная уверенность получения таких субсидий;
- если организация удовлетворяет условиям выдачи таких субсидий.

Эти положения международного стандарта можно распространить и на учёт целевых средств некоммерческих организаций. То есть, при формировании счёта 86 «Целевое финансирование» можно применить метод начисления, если на отчётную дату организация располагает фактами, подтверждающими выделение ей средств из соответствующего источника.