

УДК 657.2

DOI: 10.21779/2500-1930-2019-34-4-19-26

Р.Б. Шахбанов, Ж.Б. Рабаданова

Особенности организации бухгалтерского учета целевых поступлений в некоммерческих организациях

*Дагестанский государственный университет, Россия, 367000, г. Махачкала,
ул. М. Гаджиева, 43а, ram1691@mail.ru, rjb010777@mail.ru*

В статье исследованы организационно-правовые и экономические условия осуществления деятельности некоммерческих экономических субъектов, выделены отличительные особенности. Уточнены нормативно-правовые документы по организации и ведению бухгалтерского учета, формированию отчетности. Обобщены теоретические и практические варианты организации учета целевых поступлений, применяемые в современной российской учетной практике, выделены их преимущества, недостатки, условия применения. На основе анализа теоретических положений, нормативно-методических основ ведения бухгалтерского учета целевых поступлений в некоммерческих организациях предложен вариант ведения учета указанных объектов. Предлагается использование счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» для учета движения целевых поступлений некоммерческих организаций, позволяющее сформировать наиболее эффективную (рациональную) учетную модель для организаций, осуществляющих как некоммерческую деятельность, так и ведение предпринимательства.

Ключевые слова: *некоммерческие организации, особенности функционирования, бухгалтерский учет, целевые поступления, смета, учет доходов, учет расходов, аналитический учет, субсчета, контроль, использование целевых средств, учетная политика.*

В условиях рыночной экономической системы решение значительной части проблем социально-экономического развития общества государство перекладывает на негосударственные некоммерческие структуры, оказывающие разнообразные услуги по социальному-экономическому, духовному, политическому, культурно-просветительскому, нравственно-патриотическому развитию общества.

Некоммерческий сектор российской экономики также занимает весьма важное место в социально-экономическом развитии общества в условиях современной рыночной экономики. При этом специфика организационно-правовой формы и видов деятельности некоммерческих организаций создает определенные проблемы в организации и ведении бухгалтерского учета и формировании достоверной отчетности. В большей степени они обусловлены спецификой и особенностями деятельности некоммерческих организаций, преобладающая часть которых наряду с некоммерческой деятельностью занимается также и предпринимательством. В связи с этим возникают сложности методологического и методического характера в части:

- раздельного бухгалтерского учета предпринимательских и некоммерческих доходов и расходов организаций, а внутри некоммерческой деятельности – по направлениям деятельности и целевым программам;
- учета, распределения и списания управлеченческих расходов;

- начисления и распределения амортизации объектов основных средств и нематериальных активов при их использовании без учета видов и направлений деятельности НКО;
- достоверного исчисления налогооблагаемой базы;
- раскрытия в бухгалтерской отчетности информации по коммерческой и некоммерческой деятельности и по многим другим вопросам.

Правильное методологическое решение этих проблем имеет важное как научно-теоретическое, так и прикладное практическое значение для целей обеспечения достоверности формируемой информации и обеспечения эффективности деятельности экономических субъектов некоммерческой сферы.

Согласно действующему законодательству, некоммерческие организации (НКО) создаются в целях решения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих задач общества, а также обеспечения 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 [1]. При этом некоммерческими признаются организации, которые не ставят основной целью извлечение прибыли и ее распределение между участниками. Поэтому некоммерческая организация имеет принципиальные отличия от коммерческой организации (табл. 1) [2].

Таблица 1. Экономико-правовые аспекты различий коммерческих и некоммерческих организаций

Показатели	Коммерческие организации	Некоммерческие организации
<i>Правовые аспекты</i>		
Цель деятельности	Получение прибыли	Не имеют извлечение прибыли в качестве основной цели деятельности
Правоспособность	Имеют общую правоспособность, за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий	Имеют специальную правоспособность, т. е. вправе совершать лишь те действия, которые соответствуют целям их деятельности, предусмотренным в их учредительных документах
Организационно-правовая форма	ГК РФ содержит исчерпывающий перечень организационно-правовых форм коммерческих организаций	Перечень организационно-правовых форм, указанных в ГК РФ, является исчерпывающим, но иные формы могут быть предусмотрены также отраслевым законодательством
Наименование	Должно содержать указание на организационно-правовую форму	Должно содержать указание на организационно-правовую форму и характер деятельности
Ответственность	Отвечают всем своим имуществом	Отвечают всем своим имуществом

Экономические аспекты		
Вид деятельности	Предпринимательская	Некоммерческая в соответствии с уставом, предпринимательская
Источники финансирования	Уставный капитал, прибыль, заемные средства	Вступительные, членские и целевые взносы, взносы учредителей, доходы от предпринимательской деятельности, заемные средства, гранты, уставный капитал (только некоммерческих партнерств)
Расходы	Расходы могут быть любого вида	Расходы могут быть только по утвержденной смете
Форма собственности	Частная, смешанная, государственная	Частная, государственная, смешанная

Отмеченные экономико-правовые особенности функционирования некоммерческих организаций предопределяют особенности их финансового обеспечения и, следовательно, ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской финансовой отчетности.

Организация и ведение бухгалтерского учета в некоммерческих организациях регулируется в общеустановленном порядке. Это предусмотрено пунктом 1 ст. 32 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» [1], Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3], Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 06.10.2008 года № 106-н [4], Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июня 1998 года № 34-н [5], Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99), утвержденным Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43-н [6], Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 № 66-н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94-н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета, финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [7] и другими нормативно-правовыми актами по бухучету.

Важнейшим объектом бухгалтерского учета в некоммерческих организациях, обусловливающим особенности и специфику ведения учета и формирования бухгалтерской финансовой отчетности, являются целевые поступления. К ним, в частности, относятся вступительные и членские взносы, добровольные взносы – источники финансирования для общественных организаций, их союзов, ассоциаций и др., то есть тех организаций, которые основаны на членстве. За счет указанных целевых поступлений финансируются целевые мероприятия, направленные на реализацию уставных задач некоммерческих экономических субъектов, а также покрываются административно-управленческие расходы организаций [8].

В целом методика бухгалтерского учета средств целевого финансирования регламентируется Инструкцией по применению Плана счетов, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94-н [7]. Однако отмеченные выше особенно-

сти организационно-правовых форм НКО, многообразие и специфика осуществления уставной деятельности создают определенные сложности методологического и методического характера в части правильного и достоверного отражения хозяйственных операций с целевыми поступлениями и формирования учетной информации с достаточным уровнем аналитичности. Наряду с этим важной проблемой в организации бухгалтерского учета, формировании достоверной учетно-отчетной информации в некоммерческой сфере экономики является сложность разделения управлеченческой деятельности, следовательно, управлеченческих расходов по видам и формам уставных мероприятий. В связи с этим важной методологической проблемой бухгалтерского учета является проблема правильного учета и объективного распределения административно-управленческих расходов между видами деятельности и видами оказываемых услуг. А это, в свою очередь, создает трудности правильного исчисления финансового результата и налоговых платежей некоммерческого экономического субъекта [9].

Особенно сложным представляется ведение бухгалтерского учета при одновременном осуществлении уставной (некоммерческой) деятельности и ведении предпринимательства. В этом случае возникает необходимость организации и ведения бухгалтерского учета как по некоммерческой, так и по предпринимательской деятельности, т. е. организации параллельных учетных систем с соответствующими рабочими планами счетов и учетных процедур.

Таким образом, специфика и разнообразие осуществления производственно-экономической деятельности экономических субъектов в некоммерческой сфере предопределяет необходимость дальнейшего развития и совершенствования как методологических основ, так и методики ведения бухгалтерского учета.

Обобщая сложившиеся в настоящее время модели бухгалтерского учета уставной деятельности некоммерческих экономических субъектов можно выделить три принципиальных методических подхода к ведению бухгалтерского учета целевых поступлений и их расходования в некоммерческой организации:

1. Традиционная модель ведения учета целевых поступлений и производственных расходов на основе использования счетов для учета производственных издержек, используемая в учетной практике коммерческих экономических субъектов;
2. Модель учета целевых поступлений и их использования на различных субсчетах счета 86 «Целевое финансирование»;
3. Модель организации учета целевых поступлений с использованием счета 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей».

Наиболее распространенной в учетной практике некоммерческих экономических субъектов является традиционная модель на основе использования калькуляционных счетов (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Обще-производственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) для группировки и учета производственно-экономических расходов некоммерческих организаций. При этом для повышения аналитичности учетной информации целесообразно к счету 20 «Основное производство» открыть субсчета и аналитические счета по видам некоммерческой и коммерческой деятельности. По завершении отчетного периода расходы, учтенные традиционным способом на счете 20 «Основное производство», подлежат списанию на источник финансирования, в частности, на счет 86 «Целевое финансирование». Таким образом, применение традиционного способа учета расходов и целевых поступлений обеспечивает формирование учетно-отчетной информации при минимальных затратах на организацию и ведение бухгалтерского учета [10].

Вторая модель учета целевых поступлений и производственных расходов некоммерческих организаций не получила широкого применения в учетной практике несмотря на ее простоту. Она заключается в систематизации и обобщении учетных данных на основе использования счета 86 «Целевое финансирование». Причем по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» отражаются суммы целевых поступлений экономического субъекта, а по дебету – расходование средств целевых поступлений в разрезе выполненных проектов, программ, на покрытие административно-управленческих расходов самой организации. Для повышения аналитичности учета при этом целесообразно к счету 86 открывать субсчета второго и третьего порядка в разрезе видов целевых поступлений и их расходования. Субсчет 86/1 рекомендуется для учета целевых поступлений, а субсчет 86/2 – для учета расходов.

В частности, для аналитического учета поступлений целевого финансирования в рабочем плане счетов к счету 86-1 «Целевое финансирование по видам поступлений» можно открыть следующие аналитические счета:

- 86-1.1 «Вступительные взносы»;
- 86-1.2 «Членские взносы»;
- 86-1.3 «Паевые взносы»;
- 86-1.4 «Целевые взносы»;
- 86-1.5 «Добровольные взносы»;
- 86-1.6 «Доходы от предпринимательской деятельности»;
- 86-1.7 «Прочие поступления».

Для аналитического учета расходов некоммерческих организаций можно рекомендовать открыть к счету 86-2 «Расходование средств целевого финансирования» следующие аналитические счета:

- 86-2.1 «Расходы на целевые мероприятия»;
- 86-2.2 «Расходы на содержание аппарата управления»;
- 86-2.3 «Расходы на приобретение основных средств, материалов»;
- 86-2.4 «Прочие расходы».

Однако предложенный вариант ведения учета поступления и расходования средств целевого финансирования и доходов от коммерческой деятельности повышает трудоемкость учета за счет ведения субсчетов третьего порядка. При этом заметного повышения аналитичности учетной информации не наблюдается [11].

Поиск более эффективной модели учета целевых поступлений и их расходования привел к появлению третьей модели бухгалтерского учета уставной деятельности некоммерческой организации с использованием счета 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей». Методические подходы к учету целевых поступлений и их расходования на основе использования счета 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» отражены в следующих бухгалтерских счетных записях (табл. 2).

Таблица 2. Примерные бухгалтерские проводки по учету целевых поступлений с использованием счета 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей»

№ п/п	Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислены ожидаемые целевые поступления (членские взносы и т. д.)	76	86
2	Поступление целевых средств без предварительного начисления	50,51	86

3	Начислен резерв расходов в пределах сметы на очередной отчетный период:		
	за счет целевых поступлений	86	96
	за счет прибыли	84	96
4	Отражены расходы на выполнение целевых программ:		
	- начислена оплата труда работникам	96	70
	- начислены взносы в социальные внебюджетные фонды	96	69
	- начислена предусмотренная сметой оплата работ, услуг сторонней организации	96	60
	- приняты расходы на командировки и участие в различных мероприятиях, предусмотренных сметой	96	71
	- начислены налоги, подлежащие уплате в бюджетную систему	96	68
	- отражены прочие расходы (связь, коммунальные услуги, транспортные услуги и т. д.)	96	76

Резервы следует создавать по каждой программе, проекту или иному мероприятию, в рамках которого осуществляется обособленное финансирование.

Как видно из приведенных счетных формул, в конце отчетного периода на счете 96 формируется остаток, который характеризует либо неиспользованный в течение отчетного года резерв (если остаток кредитовый), либо перерасход начисленного резерва (если остаток дебетовый). Неиспользованный резерв либо его перерасход следует списать на целевые поступления. Следовательно, для закрытия счета 96 в конце года следует дать заключительную проводку на сумму остатка в корреспонденции со счетом 86. Таким образом, счет 96 на начало нового финансового года не имеет остатка.

Следует отметить, что рекомендуемая модель привязана к сметному принципу расходования целевых поступлений, что весьма важно, поскольку сметный порядок финансирования мероприятий является обязательным для некоммерческих организаций. Кроме того, данная модель учета позволяет осуществлять текущий (оперативный) контроль за поступлением и расходованием средств целевых поступлений в соответствии со сметой. Тем не менее, в учетной практике данная модель не получила должного применения.

Применение счета 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» предполагает открытие субсчетов к данному счету по видам некоммерческой деятельности (программам, проектам, грантам и другим объектам учета). Это значительно упрощает ведение бухгалтерского учета в отличие от второй модели, предполагающей ведение большого числа субсчетов и аналитических счетов к счету 86 для учета доходов по кредиту и расходов по дебету.

Таким образом, рассмотренные модели бухгалтерского учета целевых поступлений в некоммерческой сфере предоставляют экономическим субъектам возможность выбора в зависимости от специфики деятельности видов и объема целевых мероприятий при формировании учетной политики организаций, а также повысить контрольно-аналитические функции бухгалтерского учета при осуществлении некоммерческой и предпринимательской деятельности организаций.

На наш взгляд, выбор модели учета целевых поступлений в организациях некоммерческого сектора экономики должен быть обусловлен не только требованиями прин-

ципа рациональности в организации бухгалтерского учета, но и базовыми принципами, обеспечивающими достоверность, объективность и полезность учетно-отчетной информации, необходимой для принятия обоснованного управленческого решения.

Литература

1. Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/cabinet/archive/fd/?utm_campaign
2. Аведеева Л.Б. Отраслевые особенности учёта в некоммерческих организациях: курс лекций. – Махачкала, 2005. – 325 с.
3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/cabinet/archive/fd/?utm_campaign
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106-н. – Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/document/>
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 № 34-н. – Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/document/>
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» ПБУ 4/99 (утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43-н. – Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/document/>
7. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94-н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета, финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». – Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/document/>
8. Бабаева З.Ш. Учетная политика организации в соответствии с новым Федеральным законом «О бухгалтерском учете» // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 42. – С. 58–62.
9. Бухгалтерское дело: учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. / под ред. Р.Б. Шахбанова. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2018. – С. 446–456.
10. Шахбанов Р.Б., Ибрагимова А.Х., Шахбанова С.Р. Организационно-экономические и нормативно-правовые вопросы ведения бухгалтерского учета в сфере малого предпринимательства // Международный бухгалтерский учет – 2011. – № 19. – С. 33–43.
11. Шахбанов Р.Б. О проблемах организации бухгалтерского учета в некоммерческих организациях // Финансовая экономика – 2015. – № 3. – С. 53–54.

Поступила в редакцию 17 октября 2019 г.

UDC 657.2

DOI: 10.21779/2500-1930-2019-34-4-19–26

The features of the organization of target receipts accounting in non-profit organizations

R.B. Shakhbanov, Zh.B. Rabadanova

*Dagestan State University; Russia, 367000, Makhachkala, M. Gajiev st., 43a;
ram1691@mail.ru, rjb010777@mail.ru*

The given article studies the organizational, legal and economic conditions for the implementation of noncommercial economic subjects activity, revealing their distinctive features, differentiating them from the commercial organizations. Standard and legal documents on the organization and accounting practice, formation of the reporting are specified. The theoretical and practical options of the organization of the accounting of target receipts applied to the contemporary Russian registration practice are generalized, revealing their advantages, shortcomings, application conditions. The model of conducting accounting on the basis of account 96 «Reserves of the forthcoming expenses and payments» as the most effective registration model for the organizations of both noncommercial activity, and conducting business is offered.

Keywords: *non-profit organizations, accounting, target receipts, estimate, accounting of the income, accounting of expenses, analytical account, sub-accounts, control, use of target means, accounting policies.*

Received 17 October, 2019