

ОСОБЕННОСТИ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА В НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

*Работа представлена кафедрой бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Уфимского института (филиала) Российского государственного торгово-экономического университета, г. Уфа.
Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор И. М. Дмитриева*

В статье рассмотрены особенности организации раздельного учета в негосударственных некоммерческих организациях, а также предложены варианты построения аналитического учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования (целевых поступлений), и доходов (расходов) по коммерческой деятельности.

***Ключевые слова:** раздельный учет, целевое финансирование, исчисление налогов.*

L. Ponomaryova

FEATURES OF SEPARATE ACCOUNTING IN NON-STATE NONCOMMERCIAL ORGANISATIONS

Features of separate accounting organisation in non-state noncommercial organisations are considered in the article. The author proposes variants of organising the analytical accounting of incomes (expenses), received (made) within the limits of target financing (target receipts) and incomes (expenses) on commercial activity.

***Key words:** separate accounting, target financing, computation of taxes.*

Деятельность негосударственных некоммерческих организаций часто связана с привлечением дополнительных ресурсов, в том числе и за счет осуществления предпринимательской деятельности. При этом действующее законодательство обязывает некоммерческие организации (НКО) вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования (целевых поступлений), и доходов (расходов) по коммерческой деятельности.

Таким образом, негосударственные НКО должны организовать раздельный учет по всем операциям, связанным с поступлением и расходованием средств по некоммерческой и предпринимательской деятельности, позволяющий получать достоверную информацию о результатах деятельности организации и упрощающий постановку налогового учета.

Порядок ведения раздельного учета законодательно не установлен. Поэтому под организацией раздельного учета, как правило, подразумевается метод, который позво-

ляет достоверно определить показатели, необходимые для полноты исчисления какого-либо налога, или метод, который позволяет достоверно отразить на счетах бухгалтерского учета данные, характеризующие доходы и расходы по разным видам деятельности организации (выпуску различных видов продукции). Из вышесказанного можно предположить, что определение показателей, необходимых для полноты исчисления налогов, относится к организации налогового учета негосударственных некоммерческих организаций. В свою очередь, раздельный бухгалтерский учет предполагает организацию надлежащего аналитического учета, отражающего все операции по основной некоммерческой и предпринимательской деятельности на разных субсчетах соответствующих счетов бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет движения средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета, осуществляется по счету 86 «Целевое финансирование» в разрезе назначения целевых средств и источников их поступления.

Данный счет предназначен для обобщения информации о целевом финансировании как коммерческими, так и некоммерческими организациями. При этом субсчета одного уровня могут быть предназначены для отражения поступивших сумм целевого финансирования (86-1 «Поступление средств целевого финансирования»), а другого уровня – для отражения операций по списанию сумм целевого финансирования (86-2 «Использование средств целевого финансирования»).

Хотелось бы отметить, что для целей бухгалтерского учета неважно, включено безвозмездное целевое поступление в перечень доходов, не облагаемых налогом на прибыль, или нет. Главное, чтобы это поступление было действительно безвозмездным и носило целевой характер. Но в связи с тем что перечень поступлений, разрешенных к получению негосударственными НКО, гораздо шире, чем перечень поступлений, не облагаемых налогом на прибыль, к счету 86-1

«Поступление средств целевого финансирования» уместно открыть следующие субсчета: 1) «Целевые поступления, не увеличивающие налогооблагаемый доход»; 2) «Целевые поступления, увеличивающие налогооблагаемый доход».

В свою очередь, субсчета «Целевые поступления, не увеличивающие налогооблагаемый доход» и «Целевые поступления, увеличивающие налогооблагаемый доход» счета 86 можно детализировать по видам целевых поступлений, по направлениям использования целевых средств (целевым программам). А в случае если негосударственная некоммерческая организация не будет использовать дополнительный счет для отражения начисления целевых поступлений, предусмотреть субсчет соответствующего порядка для организации учета по отдельным участникам и жертвователям.

Соответствующий аналитический учет целевых поступлений позволит негосударственным некоммерческим организациям подтвердить обоснованность неучета данных поступлений в качестве объекта налогообложения по налогу на прибыль.

Некоммерческая организация, даже если она не осуществляет коммерческую деятельность, может иметь доходы в виде процентов банков, начисленных на остаток средств на расчетном счете организации, доходов от реализации ненужного имущества и т. п. Наличие подобных доходов также обязывает некоммерческую организацию обеспечить раздельный учет целевых поступлений, связанных с осуществлением основной деятельности, а также доходов от прочих операций. С этой целью негосударственные некоммерческие организации могут использовать отдельный счет 91 «Прочие доходы и расходы», открыв при этом дополнительные субсчета.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов доходы от предпринимательской деятельности отражаются по кредиту счета 90 «Продажи» или по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (в зависимости от вида хозяйственной операции), а средства целевых поступлений – по креди-

ту счета 86 «Целевое финансирование». Таким образом, получается, что для ввода дополнительных субсчетов в бухгалтерском учете с целью разделения целевых поступлений и доходов по предпринимательской деятельности нет необходимости, так как раздельный учет возникает автоматически, в связи с отражением указанных источников финансирования деятельности негосударственных некоммерческих организаций на разных бухгалтерских счетах.

Среди расходов негосударственных некоммерческих организаций при осуществлении ими деятельности возможно выделить прямые расходы, возникающие при выполнении уставной некоммерческой деятельности, и косвенные, т. е. административно-хозяйственные, расходы. При этом косвенные расходы необходимо будет распределять между отдельными видами деятельности, а также между отдельными программами, осуществляемыми негосударственными НКО по выбранному организацией критерию.

В настоящее время существует практика учета расходов негосударственными некоммерческими организациями несколькими способами, один из которых предусматривает организацию учета расходов по 86-му счету, другой – использование 20-го, 26-го и других счетов, предусмотренных для отражения информации о расходах организации.

В первом случае для организации аналитического учета расходов при использовании средств целевого финансирования к счету 86-2 «Использование средств целевого финансирования» целесообразно открыть субсчета по статьям сметы (бюджета) или финансового плана негосударственной некоммерческой организации, а также по направлениям использования средств (программам). Также отдельно возможно выделить субсчет для учета косвенных расходов с целью их дальнейшего распределения между отдельными мероприятиями или программами.

Использование второго способа предусматривает организацию бухгалтерского учета расходов на счете 20 «Основное производство», который предназначен для обобщения информации о затратах производства, про-

дукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации, и 26 «Общехозяйственные расходы», обобщающей информацию о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом.

На взгляд автора, практическое применение счета 20 усложняет механизм организации учета расходов негосударственной некоммерческой организации. Прежде всего это связано с организацией аналитического учета, который должен вестись в разрезе прямых расходов, связанных непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходов вспомогательных производств, косвенных расходов, связанных с управлением и обслуживанием основного производства, и потерь от брака. То есть по тем экономическим понятиям, которые неприемлемы для организации в части ее некоммерческой деятельности.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» также не полностью отражает суть операций, так как кроме общехозяйственных у негосударственных НКО имеются и иные виды расходов. Кроме того, по правилам ведения бухгалтерского учета этот счет ежемесячно должен закрываться, что не всегда оправдано в ходе хозяйственной деятельности некоммерческой организации.

Решить возникающие вопросы отражения расходов некоммерческих организаций возможно путем введения нового синтетического счета, предназначенного для обобщения информации о расходах, возникающих при осуществлении деятельности негосударственными НКО. При этом аналитический учет расходов по данному счету может быть организован по следующим направлениям: 1) «Расходы по некоммерческой деятельности»; 2) «Расходы по предпринимательской деятельности»; 3) «Административно-хозяйственные расходы по целевым программам (мероприятиям)»; 4) «Административно-хозяйственные расходы по коммерческой деятельности»; 5) «Общие расходы по уставной и предпринимательской деятельности»; 6) «Прочие».

К субсчету «Расходы по некоммерческой деятельности» представляется возможным предусмотреть субсчета, отражающие расходование целевых средств по каждой целевой программе (мероприятию), и субсчета, отражающие информацию в разрезе статей утвержденной сметы.

Необходимым, по мнению автора, является организация отдельного учета расходования целевых средств, поступивших на содержание, и ведение уставной неприемательской деятельности. Некоммерческие организации, выполняющие одновременно несколько целевых программ,

при распределении косвенных расходов вправе самостоятельно выбрать метод их учета и распределения, который должен найти свое отражение в учетной политике организации.

В заключение хотелось бы отметить, что предложенный порядок построения отдельного учета целевых поступлений и доходов от предпринимательской деятельности, а также расходов по соответствующим видам деятельности облегчит процесс формирования достоверной информации о хозяйственной деятельности негосударственных некоммерческих организаций.