

## ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

/"Налоги" (газета), 2007, N 30/

**В.В. СЕМЕНИХИН**

Семенihin В.В., заместитель генерального директора ЗАО "ВКР-Интерком-Аудит".

Организация бухгалтерского учета в некоммерческих организациях ведется в общеустановленном порядке, согласно [пункту 1 статьи 32](#) Закона о некоммерческих организациях.

Бухгалтерский учет и статистическая отчетность в некоммерческих организациях ведется в порядке, установленном действующим законодательством Российской Федерации. Информация о деятельности некоммерческой организации предоставляется 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 учета определяют следующие нормативные документы:

- Федеральный [закон](#) от 21 ноября 1996 года N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете";
- [Положение](#) по ведению бухгалтерского учета, утвержденное Приказом Минфина России от 29 июля 1998 года N 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации";
- отдельные положения по бухгалтерскому учету, регулирующие порядок учета отдельных объектов и операций;
- [План](#) счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Минфина России от 31 октября 2000 года N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета, финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению".

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

- [Положение](#) по бухгалтерскому учету, утвержденное Приказом Минфина России от 25 ноября 1998 года N 56н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" ПБУ 7/98";
- [Положение](#) по бухгалтерскому учету, утвержденное Приказом Минфина России от 28 ноября 2001 года N 96н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" ПБУ 8/01";
- [Положение](#) по бухгалтерскому учету, утвержденное Приказом Минфина Российской Федерации от 13 января 2000 года N 5н "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Информация об аффилированных лицах" ПБУ 11/2000";
- [Положение](#) по бухгалтерскому учету, утвержденное Приказом Минфина России от 27 января 2000 года N 11н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" ПБУ 12/2000";
- [Положение](#) по бухгалтерскому учету, утвержденное Приказом Минфина России от 16 октября 2000 года N 92н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000";
- [Положение](#) по бухгалтерскому учету, утвержденное Приказом Минфина России от 16 октября 2000 года N 91н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000".

Особенности составления и представления бухгалтерской отчетности некоммерческими организациями следующие:

1. Они могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности:

- отчет об изменениях капитала (форма N 3);
- отчет о движении денежных средств (форма N 4);
- приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5)

при отсутствии соответствующих данных.

2. Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности отчет о целевом использовании полученных средств (форма N 6).

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

- отчет об изменениях капитала (форма N 3);
- отчет о движении денежных средств (форма N 4);
- приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5);
- пояснительная записка.

При составлении и представлении бухгалтерской отчетности необходимо руководствоваться:

- Федеральным [законом](#) от 21 ноября 1996 года N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете";
- [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Минфина России от 6 июля 1999 года N 43н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99";

- иными положениями по бухгалтерскому учету;

- [Планом](#) счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 года N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению".

Некоммерческая организация при принятии формы бухгалтерского баланса (форма N 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 отчета о целевом использовании полученных средств приведен в "Указаниях о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности", утвержденных Приказом Минфина России от 22 июля 2003 года N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций".

В отчете о целевом использовании полученных средств (форма N 6) некоммерческие организации указывают данные:

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

Если расходы, произведенные в течение отчетного периода (с учетом остатка на начало периода), превысили имеющиеся целевые средства, то разность указывается по статье "Остаток на конец отчетного периода" в круглых скобках, а в бухгалтерском балансе (форма N 1) - в составе прочих оборотных активов. В пояснительной записке необходимо дать пояснения.

Организация может самостоятельно добавлять в форму отчета статьи для данных, являющихся существенными, если в стандартной [форме N 6](#) такие статьи не предусмотрены.

Вместе с тем согласно [пункту 4 статьи 15](#) Федерального закона от 21 ноября 1996 года N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" общественным организациям (объединениям), не осуществляющим предпринимательскую деятельность и не имеющим, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг), дано освобождение от обязанности представлять промежуточную бухгалтерскую отчетность.

Данные общественные организации только один раз в год по итогам отчетного года представляют бухгалтерскую отчетность в упрощенном составе:

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

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

Соответственно, эти организации в составе годовой бухгалтерской отчетности не представляют отчет

---

об изменениях капитала (форма N 3), отчет о движении денежных средств (форма N 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5) и пояснительную записку.

Бухгалтерская отчетность, 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 N 157, а также другим заинтересованным пользователям, например, жертвователям и грантодателям.

Общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг), в составе бухгалтерской отчетности обязаны представлять [форму N 6](#).

В качестве форм бухгалтерской отчетности организация вправе использовать как формы, утвержденные [Приказом](#) Минфина России N 67н, так и самостоятельно разрабатываемые формы при условии соблюдения общих требований к бухгалтерской отчетности и непосредственно отчетным формам, определенных [ПБУ 4/99](#) "Бухгалтерская отчетность организации" (утв. Приказом Минфина России от 6 июля 1999 года N 43н).

Обратите внимание!

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

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам в [письме](#) от 16 мая 2003 года N ВГ-6-02/563@ "О представлении бухгалтерской отчетности религиозными организациями" сообщало, что религиозные организации, не имеющие объектов обложения налогами, предусмотренными налоговым законодательством, не представляют в налоговые органы по месту учета бухгалтерскую отчетность.

При возникновении объектов налогообложения религиозные организации представляют в налоговые органы бухгалтерскую отчетность в соответствии со [статьей 23](#) НК РФ.

При этом следует иметь в виду, что Федеральным [законом](#) от 21 ноября 1996 года N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" предусмотрено, что этот Федеральный закон распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации.

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

В соответствующих регистрах бухгалтерского учета 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 счет указанных доходов. Учет указанных доходов и произведенных за счет них расходов ведется в хронологическом порядке.

Так, в частности, Управление Федеральной налоговой службы по городу Москве в [письме](#) от 15 марта 2005 года N 20-12/16361 дает 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 отчетного 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 отчетного периода представляют налоговые декларации по упрощенной форме.

Листы и приложения к ним, включающиеся в декларацию по налогу на прибыль организаций за отчетный 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 декабря 2001 г. N 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](#) "Расчет 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 отчетный 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](#) "Расчет налога на прибыль организаций" (без приложений);
- [лист 10](#) "Отчет 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 мая 2003 г. N ВГ-6-02/563@ разъяснено, что религиозные организации, не имеющие объектов обложения налогами, предусмотренными налоговым законодательством, не представляют в налоговые органы по месту учета бухгалтерскую отчетность.

При возникновении объектов налогообложения религиозные организации представляют в налоговые органы бухгалтерскую отчетность в соответствии с [пп. 4 п. 1 ст. 23](#) НК РФ".

/"Налоги" (газета), 2007, N 31/

#### Учетная политика некоммерческих организаций

В соответствии с действующим законодательством бухгалтерский учет в некоммерческой организации должен вестись на основании учетной политики, сформированной в соответствии с [Положением](#) по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98, утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 9 декабря 1998 года N 60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98" (далее - ПБУ 1/98).

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

Учетная политика предприятия является основным внутренним документом, который регулирует порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности в некоммерческой организации.

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

Учетная политика некоммерческой организации формируется в соответствии с [ПБУ 1/98](#). ПБУ 1/98 определяет основные принципы формирования и раскрытия учетной политики организации.

---

Согласно [статье 6](#) Федерального закона от 21 ноября 1996 года N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" учетная политика разрабатывается главным бухгалтером (бухгалтером) и утверждается приказом или распоряжением руководителя НКО.

При этом утверждаются:

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

Учетная политика организации должна обеспечивать:

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

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

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной 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 учета, принятым при формировании учетной 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 учетной политики некоммерческой организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного 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 учетной политики учреждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее или возникших впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется приказом (распоряжением)

---

руководителя.

Разработка приказа по учетной политике должна осуществляться с учетом специфики деятельности каждой НКО.

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

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

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

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

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

- порядок формирования суммы доходов и расходов;
- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
- сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
- порядок формирования сумм создаваемых резервов;
- сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

В раздел учетной политики, регулирующий организацию налогового учета, следует включить пункты, определяющие:

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

Разработку учетной 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 учетной политике избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского и налогового учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

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 учета в некоммерческих организациях практически не развивается.

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

Можно выделить следующие подходы к построению системы учета некоммерческих организаций:

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

Наиболее часто встречаются в литературе по бухгалтерскому учету рекомендации по использованию в учете некоммерческих организаций концепции учета непроизводственной сферы, которая состоит из достаточно произвольной компоновки общепринятой методики отражения операций на двух счетах: 29 - "Обслуживающие производства и хозяйства" и 86 - "Целевое финансирование".

Но социальная сфера никогда не имела существенного значения для учета и баланса промышленных предприятий. Счет 29 "Обслуживание производства и хозяйства" носит характер вспомогательного счета для аккумулирования и списания непроизводственных затрат за счет других источников.

Не развита в системе производственного учета и методика работы счета 86 "Целевое финансирование", который используется этими предприятиями эпизодически, и также не несет существенной информации.

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

Причем центральное место занимает именно затратный счет 29 "Обслуживание производства и хозяйства" как наиболее продвинутый в плане методологии учета по сравнению со счетом 86 "Целевое финансирование".

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

Расширение сферы деятельности некоммерческих организаций увеличило количество проблем учета. Возникают вопросы о распределении затрат, при наличии предпринимательской деятельности, учете курсовых разниц и другие. Все это приводит к тому, что бухгалтерами придумываются схемы учета, не находящие подтверждений в нормативных документах.

Ситуация усложняется также и налоговыми органами.

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

Некоторые авторы предлагают адаптировать систему бюджетного учета к условиям НКО. Однако с введением нового Плана счетов бюджетного учета, утвержденного Приказом Минфина России от 26 августа 2004 года N 70н "Об утверждении Инструкции по бюджетному учету", на наш взгляд, слишком усложняется ведение бухгалтерского учета.

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

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

Инструкция по бюджетному учету 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 учета целевого финансирования (причем положительная разница увеличивает доходы, а отрицательная - уменьшает). А по операциям, связанным с предпринимательской деятельностью, курсовые разницы относят на счета доходов.

Существует еще одна особенность системы учета в бюджетных организациях: субсчета с номером "1" предназначены для учета 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 счет"

Кредит 86/1 "Целевое финансирование/уставная деятельность";

- отрицательные разницы:

Дебет 86/1 "Целевое финансирование/уставная деятельность"

Кредит 52 "Валютный счет";

2) для некоммерческих организаций, занимающихся предпринимательской деятельностью:

- положительные разницы:

Дебет 52 "Валютный счет"

Кредит 91 "Прочие доходы и расходы";

- отрицательные разницы:

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы" Кредит 52 "Валютный счет".

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

В любом случае наиболее удобным в применении для НКО будет [План](#) счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Минфина России от 31 октября 2000 года N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению".

Наиболее важной частью для НКО будет разработка методики отражения операций по [счету 86](#) "Целевое финансирование".

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 учета поступающих средств Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен [счет 86](#) "Целевое финансирование".

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 [счету 86](#) "Целевое финансирование" - кассовый метод или метод начислений.

Обширная практика применения некоммерческими организациями классического [счета 86](#) "Целевое финансирование" сочетает в себе два способа:

- кассовый метод учета 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 [счета 86](#) "Целевое финансирование". В комментариях или указаниях используется формулировка "поступившие средства", то есть косвенно предусматривается применение кассового метода учета.

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

В качестве примера можно привести международный стандарт финансовой отчетности МСФО 20, касающийся учета 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 учете 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 учет целевых средств некоммерческих организаций. То есть при формировании [счета 86](#) "Целевое финансирование" можно применить метод начисления, если на отчетную дату организация располагает фактами, подтверждающими выделение ей средств из соответствующего источника.

