x

"Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях", 2011, N 20

ЦЕЛЕВОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ И ЦЕЛЕВЫЕ ПОСТУПЛЕНИЯ:

МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТА

Учет целевых доходов и расходов относится к наиболее спорным и сложным проблемам в учете некоммерческих организаций. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - Инструкция N 94н), для учета движения денежных средств, поступивших из различных источников, выполнения мероприятий целевого назначения используется счет 86 "Целевое финансирование".

В системе производственного учета счет 86 "Целевое финансирование" используется крайне редко, методика работы с этим счетом не получила должного развития, что затрудняет использование его при учете в некоммерческих организациях. Тем не менее для учета целевых средств счет 86 является основным. Вопросов получения и использования целевых средств не возникает лишь в случаях, когда организация имеет один источник финансирования для выполнения единственного проекта. Однако анализ практической деятельности различных некоммерческих организаций показывает, что это встречается крайне редко. Поэтому при осуществлении некоммерческими организациями различных видов деятельности и выполнении ряда целевых программ и проектов счет 86 представляет собой сложную конструкцию, так как фокусирует на себе всю информацию о финансовой деятельности некоммерческой организации.

Много вопросов и споров возникает при отражении в учете операций по использованию средств целевого финансирования. В целях выработки наиболее оптимальной методологии учета средств целевого финансирования и их использования необходимо проанализировать существующие подходы к данной проблеме ведущих экономистов и ученых.

В настоящее время средства целевого финансирования, полученные в качестве источника финансирования тех или иных проектов или программ, рекомендуется отражать по кредиту счета 86 "Целевое финансирование". Использование целевых средств отражается либо непосредственно по дебету счета 86, либо по дебету счетов 20 "Основное производство" или 26 "Общехозяйственные расходы" (табл. 1).

Таблица 1

Традиционная корреспонденция счетов по учету поступления

и использования средств целевого финансирования

в некоммерческих организациях

N п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Получены денежные средства,		

предназначенные для целевого использования		
50, 51, 52, 55	86	2
Списаны расходы по содержанию некоммерческой организации за счет средств целевого финансирования	86	20, 26
		3
Средства целевого финансирования направлены на выполнение проекта (программы)	86	

20

4

Приобретены основные средства за счет средств целевого финансирования

08

60

5

Отражен источник финансирования по приобретенным основным средствам

86

83

6

Возвращены средства целевого

финансирования

86

50, 51, 52,
55

Однако целесообразность применения счетов 20 и 26 многие экономисты ставят под сомнение. Так, М.В. Батурина утверждает, что название счета 20 "Основное производство" идет вразрез с уставной деятельностью некоммерческих организаций, так как никакого производства у организации в части ее некоммерческой деятельности нет. Счет 26 "Общехозяйственные расходы", по мнению М.В. Батуриной, также не полностью отражает суть операций, так как кроме общехозяйственных у некоммерческих организаций имеются 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. С данными аргументами нельзя не согласиться.

Интересным является предложение использования счета 96 "Резервы предстоящих расходов". Данный метод рассмотрен в диссертационной работе экономиста В.В. Воробьевой. Для учета расходов по смете предлагается использовать счет 96 "Резервы предстоящих расходов". Тем самым по дебету счета 96 "Резервы предстоящих расходов" образуется сумма всех расходов согласно смете. В этом варианте счет 96 "Резервы предстоящих расходов" выступает аналогом счета 86 "Целевое финансирование", с той лишь разницей, что формирование источников финансирования и расходов на нем будет производиться методом начисления:

Д-т сч. 86 "Целевое финансирование" К-т сч. 96 "Резервы предстоящих расходов" - начисление месячных расходов в пределах сметы;

Д-т сч. 96 "Резервы предстоящих расходов" К-т сч. 70, 60, 76 - фактические расходы по смете.

Другим вариантом учета целевых расходов является открытие по согласованию с Минфином России специального счета в разд. 3 "Затраты на производство", "Использование целевых средств". Надо отметить, что использование отдельного счета для отражения целевых расходов по смете согласуется с имеющейся международной практикой бухгалтерского учета в некоммерческих организациях. Например, в Швейцарии для этого используется активный счет 5 "Целевые расходы", на котором отражаются расходы некоммерческих организаций в соответствии со сметой.

Каждый из предложенных способов, несмотря на недостатки, имеет право на существование, так как нормативно разработанного и обоснованного подхода не существует.

В идеале кредитовый остаток на счете 86 "Целевое финансирование" должен равняться сумме дебетовых остатков целевых средств, находящихся на денежных счетах некоммерческой организации. Однако на практике возникают ситуации, когда средства целевого финансирования еще не поступили в некоммерческую организацию, а фактические расходы по проекту организация уже несет, или когда расходы по проекту превышают сумму выделенных на его осуществление средств.

Экономист Л.Н. Сухоруких предлагает для отражения операций по списанию целевых средств использовать критерии "Оплачено" и "Освоено", основанные на фактическом расходе целевых денежных средств (критерий "Оплачено") и фактическом исполнении статей смет (критерий "Освоено"). Он рекомендует ввести в план счетов счет 85 "Фонды использования целевых средств" с субсчетом 03 "Средства целевого назначения" по аналогии с бюджетным Планом счетов. Кредитовый остаток по субсчету 03 "Средства целевого назначения" будет свидетельствовать о нецелевом использовании средств, т.е. расход был сделан за счет средств, поступивших по другим проектам или программам, или о невыполнении критерия "Освоено". По мнению Л.Н. Сухоруких, применение данных критериев позволит решить проблемы, связанные с превышением остатков средств на счете 86 "Целевое финансирование" над данными счетов учета денежных средств:

- при наличии оплаты целевыми средствами, но отсутствии освоения;

- при наличии освоения целевых средств, но отсутствии оплаты;

- при нарушении в расходовании денежных средств.

Как считает экономист Л.В. Егорова, методика, предложенная Л.Н. Сухоруких, может быть рекомендована к использованию [2, с. 138], но замечает, что введение дополнительных счетов может внести путаницу в бухгалтерский учет некоммерческой организации. Соглашаясь с данным утверждением, автор считает более целесообразным построение методологии учета целевых средств и их использования на счете 86 "Целевое финансирование" с применением аналитических счетов.

В этом смысле заслуживает внимания методика, предложенная экономистом М.В. Батуриной, которая предлагает два способа организации учета целевых средств.

Первый способ заключается в следующем. Поскольку в основе деятельности некоммерческих организаций лежит смета, то и методику учета целевых средств необходимо строить, отражая на субсчетах счета 86 "Целевое финансирование" использование источников финансирования. Собранная на субсчетах бухгалтерская информация является основой для составления отчета перед конкретной финансирующей организацией или физическим лицом. Поскольку в некоммерческих организациях выполняются несколько целевых проектов и программ, М.В. Батурина рекомендует для отражения доходов и расходов по целевым программам и проектам использовать второй уровень аналитических счетов. Следующий уровень детализации может соответствовать конкретным статьям сметы по каждой целевой программе или проекту. При этом необходимо составить следующие бухгалтерские записи (табл. 2).

Таблица 2

Рекомендуемые бухгалтерские записи для отражения учета

целевых средств в разрезе источников финансирования

N п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Получены денежные средства, предназначенные для целевого использования	50, 51, 52, 55	86-А <*>
2	Начислена заработная плата работникам, осуществлявшим реализацию целевого проекта I за счет источника А		

86-A-I-1
<**>

70

<*> A - источник финансирования конкретной программы, отраженный на субсчете первого уровня счета "Целевое финансирование";

<**> I - номер целевого проекта или программы, отраженный на аналитическом счете второго уровня, 1 - номер статьи сметы конкретной целевой программы или проекта, отраженные на аналитических счетах третьего уровня.

Недостатком данного способа, и это отмечает М.В. Батурина, является то, что при нем без дополнительных записей с применением, например, счета 76 "Прочие дебиторы и кредиторы" невозможно отразить ситуацию, когда расходы осуществлены, а целевые средства из соответствующего источника не поступили или в случае превышения целевых расходов над суммой поступившего финансирования по проекту.

При втором способе учета использования целевого финансирования М.В. Батурина предлагает использование группы счетов с номерами 30 - 39, основываясь на том, что перечень статей смет по различным проектам примерно одинаков (расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, аренда помещений, приобретение и обслуживание оргтехники, содержание офиса и т.д.). Поэтому для удобства формирования в последующем отчета о целевом использовании полученных средств (ф орма N 6)
при применении счетов 30 - 39 виды расходов на них можно согласовать со статьями формы N 6
. Рекомендуемое М.В. Батуриной распределение целевых расходов по счетам 30-й группы приведено в табл. 3.

Таблица 3

Распределение целевых расходов некоммерческой организации

по счетам 30-й группы

Номер счета	Наименование счета
30	Расходы на целевые мероприятия
30-1	Социальная и благотворительная помощь
30-2	Проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.

30-2-1

Зарплата участникам целевых мероприятий

30-3

Иные мероприятия

30-4

...

31

Расходы на содержание аппарата управления

31-1

Расходы на оплату труда с начислениями

31-2

Выплаты, не связанные с оплатой труда

31-3

Расходы на служебные командировки и деловые поездки

31-4

Содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта)

31-5

Ремонт основных средств и иного имущества

31-6

Прочие

31-7

...

32

Приобретение инвентаря и иного имущества

33

Прочие

34

...

Однако применение счетов 30-й группы возможно лишь при систематизированном и едином перечне бюджетных статей по проектам. Сальдо по этим счетам будет отражать понесенные расходы в случае отсутствия источника финансирования.

При использовании данного способа отражения в учете средств целевого финансирования в бухгалтерском учете следует отразить следующие записи (табл. 4).

Таблица 4

Рекомендуемые бухгалтерские записи для отражения учета

целевых средств с использованием счетов 30-й группы

N п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата работникам, осуществлявшим реализацию целевого проекта I за счет источника A	30-2-1	70

2

Отнесены расходы за счет средств конкретного источника

86-А

30-2-1

В качестве основного М.В. Батурина рекомендует принять первый способ учета целевых средств, при котором осуществляется детальная проработка структуры счета 86 "Целевое финансирование", что позволяет контролировать расходование средств отдельных проектов и упрощает формирование отчетности по отдельным источникам финансирования. С мнением экономиста следует согласиться.

Вместе с тем второй способ можно порекомендовать использовать в целях ведения управленческого учета в крупных некоммерческих организациях, например негосударственных образовательных учреждениях, имеющих сеть филиалов. Такие учреждения зачастую кроме основной - образовательной, имеют другие направления деятельности (институт бизнес-образования, издательство, международный отдел). Высшее учебное заведение несет большие расходы, связанные с доставкой преподавателей в филиалы, обеспечением корпоративной связи между головным вузом и филиалами, обеспечением доступа в Интернет и др. Поэтому более целесообразно вести раздельный учет расходов с последующим отнесением их на конкретный источник финансирования (доходы от оказания платных образовательных услуг, выручка от деятельности института бизнес-образования, издательства или доходы от оказания туристических услуг).

В Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, рассчитанном на отражение по счетам бухгалтерского учета

предпринимательской деятельности, не предусмотрено раскрытие информации по формированию и расходованию целевых средств, полученных некоммерческими организациями в рамках их основной деятельности, а также распределение затрат между предпринимательской и непредпринимательской деятельностью этих организаций. Заметим, что четких установок по методике распределения расходов некоммерческой организации между видами деятельности не существует.

Для решения данной проблемы различные авторы предлагают разнообразные подходы. Так, Л.В. Егорова рекомендует в качестве базы для распределения расходов некоммерческой организации между уставной и предпринимательской деятельностью использовать долю соответствующих помещений в общей площади здания [2, с. 172].

Основываясь на том, что в действующем Плане счетов бухгалтерского учета отсутствуют счета, предназначенные для учета расходов некоммерческих организаций, Л.Н. Сухоруких предлагает:

- для учета расходов, подлежащих дальнейшему распределению между видами деятельности, программами и проектами, использовать счет 26 "Общехозяйственные расходы". Распределение расходов по этому счету производить ежемесячно со списанием на счета затрат по коммерческому и некоммерческому видам деятельности в распределенных суммах;

- для учета расходов по предпринимательской деятельности использовать все счета, предусмотренные в разд. 3 "Затраты на производство" Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, кроме
счета 26
"Общехозяйственные расходы";

- для учета расходов по уставной деятельности ввести в рабочий план счетов счет 24 "Некоммерческие расходы", предназначенный для учета расходов, связанных только с уставной деятельностью некоммерческой организации и при условии их фактической оплаты. Аналитический учет по этому счету следует вести в разрезе направлений деятельности, программ, проектов и статей сметы. Сальдо по счету 24 "Некоммерческие расходы" будет свидетельствовать о наличии произведенных, но еще не оплаченных расходов, и в бухгалтерском балансе его следует отражать по строке "Прочие запасы и затраты".

Следует заметить, что рассуждения Л.Н. Сухоруких достаточно логичны и данный подход имеет несомненные преимущества. В этом случае на счете 26 "Общехозяйственные расходы" будут собираться все расходы, связанные как с уставной, так и с предпринимательской деятельностью, которые невозможно распределить сразу.

На счете 24 "Некоммерческие расходы" будут аккумулироваться все расходы, связанные только с уставной деятельностью некоммерческих организаций.

На счете 20 "Основное производство" будут отражаться расходы, связанные только с предпринимательской деятельностью, а ведение учета коммерческой деятельности будет осуществляться в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (далее - ПБУ 9/99), и Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (далее - ПБУ 10/99).

Что касается механизма распределения накопленных на счете 26 сумм, распределять их целесообразно между уставной и предпринимательской деятельностью пропорционально доле доходов от предпринимательской деятельности в общей сумме поступлений в некоммерческую организацию в отчетном периоде. При этом в конце месяца необходимо составить бухгалтерскую справку, используя следующий алгоритм расчета (табл. 5).

Таблица 5

Бухгалтерская справка на распределение расходов

между уставной и предпринимательской деятельностью

некоммерческой организации

Виды деятельности	Всего поступлений, тыс. руб.	Всего расходов, тыс. руб. (итого по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы")	Коэффициент распределения
Уставная деятельность	756	756 x 0,6615 = 500	0,6615
Предпринимательская деятельность			

340

340 x 0,6615 = 225

0,6615

Итого...

1096

725

-

При этом коэффициент распределения определяется делением общей суммы расходов некоммерческой организации на общую сумму ее доходов:

K = 725 / 1096 = 0,6615.

В результате распределения в конце месяца в бухгалтерском учете необходимо произвести следующие записи:

Д-т сч. 86 "Целевое финансирование" - 500 тыс. руб.,

Д-т сч. 20 "Основное производство" - 225 тыс. руб. К-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" - 725 тыс. руб.

В связи с введением автономных учреждений в бухгалтерском учете появился новый объект учета - целевой капитал. Официальных указаний и разъяснений Минфина России по учету целевого капитала нет. В научных публикациях при решении вопроса, на каком счете учитывать новую категорию - целевой капитал (фонд), предлагаются следующие варианты. Средства, полученные для формирования целевого капитала (фонда), отражать на специальном субсчете "Формирование целевого капитала (фонда)" счета 86 "Целевое финансирование". После того как поступающие средства достигнут необходимого размера, предусмотренного Федеральным законом от 30.12.2006 N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций" (далее - Закон N 275-ФЗ), их следует отражать на специальном субсчете "Целевой капитал (фонд)" счета 80 "Уставный капитал".

Однако использование счета 80 наверняка вызовет споры у специалистов, работающих в некоммерческом секторе, так как счет носит название "Уставный капитал", тогда как само понятие капитала в современный период чуждо деятельности некоммерческих организаций. Тем не менее такие виды некоммерческих организаций, как потребительский кооператив, в соответствии с действующим законодательством формируют паевой капитал, который является аналогом уставного капитала коммерческой организации. Для некоммерческих организаций, использующих в своей деятельности такой источник финансирования уставной деятельности, как целевой капитал, применение термина "капитал" также считается целесообразным, так как при этой модели имеет место процесс накопления.

Счет 80 предназначен для обобщения информации о состоянии и движении капитала (в том числе складочного капитала или уставного фонда) организации. Записи по счету 80 производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях его увеличения или уменьшения, что актуально при формировании и движении целевого капитала (фонда). Применение этого счета М.В. Батурина обосновывает еще и тем, что, во-первых, средства на формирование капитала поступают из внешних источников, во-вторых, есть возможности для самовозрастания сформированного капитала, и в-третьих, счет 80 может отражать обязательства, возникшие перед жертвователями целевого капитала. Аналитический учет по счету 80 должен быть организован таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по жертвователям целевого

капитала и стадиям формирования капитала.

Законом N 275-ФЗ предусмотрены две модели формирования целевого капитала.

Модель 1. Некоммерческая организация (собственник целевого капитала), созданная в организационно-правовой форме фонда, автономной некоммерческой организации, общественной или религиозной организации (объединения), формирует целевой капитал за счет пожертвований.

Модель 2. Целевой капитал формирует специализированная организация управления целевым капиталом, созданная в организационно-правовой форме фонда, исключительно с целью формирования целевого капитала и использования (распределения) доходов от него в пользу иных получателей дохода от этого капитала. Денежные средства и иное имущество, полученные для создания (пополнения) целевого капитала, отнесены к целевым поступлениям фонда и не учитываются при определении доходов для налогообложения прибыли.

Ввиду отсутствия четких рекомендаций Минфина России и исходя из моделей формирования целевого капитала, отражение в бухгалтерском учете операций по его формированию и получению доходов от его использования целесообразно проводить с применением следующих бухгалтерских записей (табл. 6).

Таблица 6

Рекомендуемые бухгалтерские проводки по отражению в учете

формирования целевого капитала некоммерческой

организации - собственника целевого капитала (модель 1)

N п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Отражено получение целевого финансирования для формирования целевого капитала (фонда)	51	86
2	Целевые средства направлены на формирование целевого капитала до достижения размера, предусмотренного законодательством		

55

51

3

Переданы в доверительное управление
средства целевого капитала (фонда)

79

55

4

Отражен сформированный целевой капитал

86

80

5

Отражен доход от использования целевого капитала

79

91

6

Зачислены на расчетный счет средства от использования целевого капитала

51

79

7

Выявлен финансовый результат (прибыль)

91

99, 84

8

Чистая прибыль от использования целевого капитала включена в состав средств целевого финансирования

84

86

9

Часть средств используется на нужды организации - собственника целевого капитала

86

70, 69, 51
и др.

10

Часть средств передана другим некоммерческим организациям

86

51

11

Зачислены денежные средства по окончании договора доверительного управления

51

79

В организации должно быть предусмотрено обязательное ведение аналитического учета по каждому целевому капиталу (фонду).

При формировании целевого капитала НКО - специализированными организациями (модель 2) отражение в учете порядка формирования и передачи в доверительное управление целевого капитала не отличается от первого варианта. Однако последующие финансово-хозяйственные операции будут отражаться только на счетах управляющей компании и организаций-получателей.

Итак, существуют различные мнения по отражению в бухгалтерском учете некоммерческих организаций средств целевого финансирования и их использования. Изучив и обобщив рекомендации различных авторов по данной проблеме, для систематизации методики учета целевых средств целесообразно разработать положение по бухгалтерскому учету целевого финансирования некоммерческих организаций (см. проект).

Проект

Положение по бухгалтерскому учету

"Учет целевого финансирования некоммерческих организаций"

I. Общие положения

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании средств целевого финансирования и целевых поступлений для осуществления уставной деятельности некоммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.

2. Применительно к данному Положению целевое финансирование и целевые поступления не признаются как увеличение экономической выгоды некоммерческой организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

Исходя из настоящего Положения в бухгалтерском учете формируется информация о целевом финансировании, т.е. имуществе, полученном и использованном некоммерческой организацией по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования:

- вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, вклады учредителей негосударственных пенсионных фондов;

- ассигнования из бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения;

- пожертвования и добровольные взносы;

- благотворительные взносы;

- гранты;

- инвестиции, полученные при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством РФ;

- инвестиции, полученные от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

- средства дольщиков и (или) инвесторов на счетах организации-застройщика;

- средства, полученные обществом взаимного страхования;

- средства, полученные из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций;

- средства, поступившие на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;

- средства, полученные предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством РФ об использовании атомной энергии;

- пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в размере не менее 97% направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;

- пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные для финансирования накопительной части трудовой пенсии в соответствии с законодательством РФ;

- использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

- отчисления адвокатских палат субъектов РФ на общие нужды Федеральной палаты адвокатов РФ;

- средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями);

- использованные по назначению средства, полученные структурными организациями Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) от Минобороны России и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору, а

также целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО;

- имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

- денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала;

- денежные средства, полученные некоммерческими организациями - собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал;

- денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом;

- чистая прибыль некоммерческой организации от предпринимательской деятельности.

II. Учет средств целевого финансирования

3. Некоммерческая организация принимает средства целевого финансирования, включая активы, отличные от денежных средств, к бухгалтерскому учету при наличии следующих условий:

- имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены. Подтверждением могут служить заключенные договоры, принятые и публично объявленные решения, утвержденные сметы и т.п.;

- имеется уверенность, что указанные средства будут получены. Подтверждением могут

служить утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных и иных ассигнованиях, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы.

4. В случае предоставления организации целевого финансирования в виде ресурсов, отличных от денежных средств, указанные ресурсы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной стоимости полученных или подлежащих получению активов. Стоимость активов, полученных или подлежащих получению, определяется организацией исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах обычно она устанавливает стоимость таких же или аналогичных активов.

5. Средства целевого финансирования (в том числе бюджетные средства), принятые к бухгалтерскому учету в соответствии с п. 3 настоящего Положения, отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам. По мере фактического получения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета денежных средств или других активов.

Если средства целевого финансирования признаются в бухгалтерском учете по мере их фактического получения, то с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств или других активов.

6. Средства целевого финансирования, использованные не по целевому назначению, отражаются в бухгалтерском учете организации как прочие доходы.

7. Если в отчетном году возникают обстоятельства, в связи с которыми организация должна возвратить ресурсы, признанные ранее в этом же году в качестве целевых средств согласно п. 3 настоящего Положения, то в бухгалтерском учете производятся исправительные записи.

8. Если в отчетном году возникают обстоятельства, в связи с которыми организация должна возвратить средства, полученные в качестве целевого финансирования в предыдущие годы, то на сумму, подлежащую возврату, производится запись по уменьшению целевого финансирования и возникновения задолженности по их возврату. Если сумма, подлежащая возврату, превышает соответствующий остаток целевого

финансирования или такой остаток отсутствует вовсе, то в бухгалтерском учете производится запись в уменьшение финансовых результатов организации и возникновение задолженности по их возврату.

9. Порядок учета средств целевого финансирования не зависит от вида ресурсов, предоставляемых организации (денежные средства, активы, отличные от денежных средств).

III. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

10. Остаток средств по счету учета средств целевого финансирования отражается в бухгалтерском балансе по статье "Целевое финансирование".

11. Средства целевого капитала некоммерческой организации отражаются в бухгалтерском балансе по статье "Целевой капитал".

12. В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация в отношении целевого финансирования:

- характер и величина целевых средств, признанная в бухгалтерском учете в отчетном году;

- не выполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления целевых средств и связанные с ним условные обязательства и условные активы.

Данное Положение состоит из трех разделов: "Общие положения", "Учет средств целевого финансирования"
и
"Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности"
. В нем дается понятие целевого финансирования как имущества, полученного и

используемого некоммерческой организацией по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования. Приводится подробный перечень имущества, которое может быть отнесено к целевым средствам.

Заметим, что попытки разработки отдельных стандартов для некоммерческих организаций предпринимались и ранее. Так, в исследовании Л.В. Егоровой был предложен проект положения по бухгалтерскому учету "Доходы и средства для осуществления уставной деятельности НКО" [2, с. 462], в котором автор дает определение средствам целевого финансирования как доходам (средствам для осуществления уставной деятельности). Однако понятие доходов в общепринятом понимании связано с предпринимательской деятельностью. Поэтому применительно к некоммерческим организациям уместнее говорить о поступлениях средств, которые могут складываться как из целевого финансирования, так и доходов от предпринимательской деятельности.

По предпринимательской деятельности некоммерческих организаций бухгалтерский учет доходов и расходов ведется в общеустановленном порядке в соответствии с требованиями ПБУ 9/99 и 10/99. Однако при этом нередко возникают сложности в части разделения уставной и предпринимательской деятельности и соответственно облагаемого и необлагаемого дохода. Применение предложенной в данном параграфе методики распределения расходов некоммерческой организации между уставной и предпринимательской деятельностью позволит избежать данной путаницы.

Список литературы

1. Гусарова Л.В. Концепция бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях. Казань: Познание. 2009. 264 с.

2. Егорова Л.В. Учет и аудит в некоммерческих организациях: теория и методология. Институт открытого образования. Новочеркасск: Оникс+, 2008. 476 с.

3. О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций: Федеральный закон от 30.12.2006 N 275-ФЗ.

4. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н.

6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н.

Л.В.Гусарова

Д. э. н., доцент

кафедры бухгалтерского учета и аудита

Альметьевский филиал ИЭУП

г. Казань

Подписано в печать

14.10.2011