

Белгородская региональная общественная организация  
«Центр социальных инициатив «Вера»

**ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО  
И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,  
В СОЦИАЛЬНО ОРИЕНТИРОВАННЫХ  
НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Методические материалы

г. Белгород, 2017

## Содержание

1. Общие положения .....	3
1.1. Нормативные акты, применяемые в бухгалтерском учете некоммерческих организаций .....	3
1.2. Основные цели и объекты бухгалтерского учета некоммерческих организаций .....	5
2. Учетная политика некоммерческой организации .....	6
3. Смета доходов и расходов некоммерческой организации .....	7
4. Бухгалтерский учет уставного фонда СОНКО (занимающихся предпринимательской деятельностью) .....	12
5. Бухгалтерский учет средств целевого финансирования .....	13
6. Учет объектов основных средств СОНКО .....	16
6.1. Принятие основных средств к учету .....	16
6.2. Износ основных средств .....	19
6.3. Выбытие основных средств .....	20
7. Учет нематериальных активов СОНКО .....	21
7.1. Учет нематериальных активов в соответствии с ПБУ 14/2000 .....	21
7.2. Особенности учета нематериальных активов .....	23
8. Учет расчетов с персоналом по заработной плате .....	24
8.1. Кадровый учет в СОНКО .....	24
8.2. Расходы на оплату труда .....	26
8.3. Выплата заработной платы .....	26
8.4. Компенсация расходов добровольцев .....	28
9. Инвентаризация .....	29
10. Использование счетов 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы» .....	32
11. Применение ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» .....	33
12. Формирование резервов в учете СОНКО .....	34
13. Особенности расчета НДС .....	36
13.1. Использование счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» .....	36
13.2. Льготы по НДС .....	38
13.3. Освобождение от уплаты НДС .....	38
13.4. СОНКО – налоговый агент по НДС .....	39
13.5. Декларация по НДС .....	40
14. Особенности составления отчетности .....	42
14.1. Отчетность СОНКО .....	42
14.2. Состав форм бухгалтерской отчетности .....	42
14.3. Особенности заполнения бухгалтерского баланса .....	44
14.4. Особенности заполнения отчета о финансовых результатах .....	43
14.5. Особенности заполнения отчета о целевом использовании средств .....	43
14.6. Особенности заполнения пояснений к бухгалтерской отчетности .....	50
14.7. Специальная отчетность СОНКО в органы статистики .....	52
15. Особенности расчета налога на прибыль .....	52
15.1. Целевое назначение .....	52
15.2. Раздельный учет .....	53
15.3. Гранты .....	54
15.4. Средства бюджета .....	55
15.5. Благотворительные взносы .....	56
15.6. Безвозмездно полученное имущество .....	56
15.7. Штрафные санкции .....	58
15.8. Проценты, полученные по банковским счетам .....	58
16. Особенности налогообложения материальной помощи .....	59
17. Особенности расчета налога на имущество .....	60
18. Особенности применения упрощенной системы налогообложения .....	62
19. Заключительные положения .....	63
Список использованной литературы .....	63

## 1. Общие положения

### 1.1 Нормативные акты, применяемые в бухгалтерском учете некоммерческих организаций

При ведении бухгалтерского учета некоммерческими организациями необходимо руководствоваться следующими нормативными актами:

- Федеральным законом от 06.12. 2011 №402 – ФЗ «О бухгалтерском учете»;

- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». (В ПБУ 1/2008 указаны вопросы, которые в обязательном порядке должны быть раскрыты в учетной политике организации независимо от ее организационно-правовой формы, сферы деятельности и объема производства и реализации);

- ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». (Данный стандарт применяется НКО, которые осуществляют расчеты в иностранной валюте. В ПБУ 3/2006 устанавливается порядок пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли, правила учета активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами РФ, а также порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте.)

- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». (В ПБУ 4/99, в частности, определены содержание бухгалтерского баланса, пояснений к бухгалтерскому балансу, правила оценки статей бухгалтерского баланса, примерный состав информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, правила составления и представления промежуточной бухгалтерской отчетности (квартально и месячной).

Некоторые пункты ПБУ 4/99 разработаны с учетом особенностей осуществления деятельности НКО. Установлена отдельная форма бухгалтерской отчетности (форма № 6), применяемая исключительно организациями, использующими целевое финансирование;

- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». (ПБУ 5/01 устанавливает порядок оценки материально-производственных запасов в зависимости от источников их поступления (приобретение за плату, изготовление силами организации, внесение в качестве вклада в уставный капитал и т.п.), методы оценки материалов при их списании в производство, состав информации о состоянии материальных запасов, подлежащей отражению в отчетности);

- ПБУ 6/01 «Учет основных средств». (Согласно ПБУ 6/01 особенности учета объектов основных средств в некоммерческих организациях сводятся к учету износа таких объектов);

- ПБУ 7/98 «События после отчетной даты». (ПБУ 7/98 применяется исключительно для целей бухгалтерской отчетности и только при наличии со-

ответствующих условий – совершения событий после даты составления бухгалтерской отчетности);

- ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Положения ПБУ 7/98 и ПБУ 8/2010 в некоммерческих организациях применяются весьма редко. Это обусловлено составом пользователей бухгалтерской отчетности НКО и спецификой запросов пользователей к структуре и составу отчетных данных;

- ПБУ 9/99 «Доходы организации». ПБУ 9/99 регулирует порядок определения выручки от продаж (реализации) продукции, работ или услуг, формирования прибыли и учета внереализационных доходов;

- ПБУ 10/99 «Расходы организации». В ПБУ 10/99 приведено определение расходов организации, примерный перечень расходов по обычным видам деятельности, операционных, внереализационных и чрезвычайных расходов.

ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 применяются НКО, которые занимаются предпринимательской деятельностью. Организации, которые подобной деятельностью не заняты, ведут учет доходов и расходов в соответствии со сметой доходов и расходов, разрабатываемой и утверждаемой в установленном порядке.

- ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». ПБУ 13/2000 применяется организациями, получающими государственную помощь или средства бюджетного финансирования под выполнение определенных мероприятий (выпуск продукции, выполнение работ или оказание услуг). При учете подобных средств следует учитывать, что неиспользованные или использованные не по назначению суммы включаются в состав валовой и налогооблагаемой прибыли организации. ПБУ 13/2000 отдельно регулирует учет бюджетных средств, бюджетных кредитов и прочих форм государственной помощи. Отдельным разделом ПБУ 13/2000 установлен состав информации, обязательной к представлению в бухгалтерской отчетности организациями, получающими государственную помощь.

Помимо учета средств государственной помощи отдельные положения ПБУ 13/2000 могут использоваться при организации и ведении учета сумм, поступивших в порядке целевого финансирования отдельных мероприятий или программ.

Таким образом, из всех стандартов бухгалтерского учета в НКО чаще и полнее всего используется именно ПБУ 13/2000;

- ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». В ПБУ 14/2007 установлен перечень способов начисления амортизации нематериальных активов; причем этот перечень шире, чем аналогичный перечень, установленный Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. НКО применяют требования данного стандарта в том случае, если на их балансе имеется имущество, подпадающее под категорию нематериальных активов;

- ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам». (Применение ПБУ 15/2008 в НКО весьма ограничено, так как основным источником фи-

нансирования деятельности некоммерческих организаций являются вступительные и членские взносы, а также целевые поступления от государственных, муниципальных органов, юридических и физических лиц).

Кроме вышеперечисленных нормативных актов, некоммерческие организации при ведении бухгалтерского учета руководствуются в практической деятельности условиями договоров и соглашений с инвесторами и иными участниками отношений, возникающих в связи с выполнением НКО своих функций.

- ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»

## **1.2 Основные цели и объекты бухгалтерского учета некоммерческих организаций**

Основная задача деятельности бухгалтерских служб НКО связана с обеспечением пользователей информацией, необходимой для контроля за деятельностью организации. Состав пользователей бухгалтерской информации НКО существенно отличается от пользователей отчетности организаций, занятых предпринимательской деятельностью. Для внутренних пользователей большее значение имеет информация об объемах выделенных ассигнований и их структуре (направлениях возможного использования), нежели данные о финансовой устойчивости организации, составе и структуре ее активов.

В соответствии с Законом о бухгалтерском учете объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Таким образом, все объекты бухгалтерского учета можно подразделить на три большие группы в зависимости от их экономического содержания:

- активы организации – это все имущество, принадлежащее организации на правах собственности, владения или пользования, а также задолженность юридических и физических лиц. Все активы подразделяются на внеоборотные (долгосрочные) и оборотные (участвующие в одном производственном цикле). Активы НКО могут использоваться в уставной деятельности, а также в производственной или торговой предпринимательской деятельности (то есть в деятельности, направленной на получение систематической прибыли).

- пассивы организации – это источники приобретения активов организации. Пассивы подразделяются, в общем случае, на две группы: собственные и заемные. Заемные средства – это обязательства организации, состоящие из долгосрочных (привлекаемых на период более двенадцати месяцев) и краткосрочных обязательств. Особенностью пассивов НКО является то, что заемные средства (средства, полученные на срочной и возвратной основе) такими организациями практически не используются. В составе собственных средств в бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций отражаются суммы, поступившие при создании организации (в качестве вкладов в уставный фонд) или во время ее функционирования (членские взносы, средства целевого финансирования и т.п.);

- хозяйственные операции – это действия, связанные с движением активов и пассивов в процессе осуществления уставной и предпринимательской деятельности НКО.

По уставной деятельности конечными объектами бухгалтерского учета НКО являются доходы и расходы организации в соответствии с финансовым планом, в частности исполнение сметы доходов и расходов по каждому показателю.

Некоторые виды имущества и обязательств могут быть объектами бухгалтерского учета в некоммерческих организациях только в случае, если организации осуществляют предпринимательскую деятельность. К таким объектам относятся: в составе активов – незавершенное производство, в составе пассивов – кредиты и займы. Капитальные вложения имеют место в случае, если организация приобретает объекты основных средств или нематериальных активов. Под прибылью в некоммерческих организациях понимается (и, соответственно, облагается налогом на прибыль) сумма превышения доходов над расходами по завершении работ по определенному проекту или мероприятию либо по истечении определенного срока.

## **2. Учетная политика некоммерческой организации**

Порядок составления учетной политики организации установлен ПБУ 1/2008. Из п.1 ПБУ 1/98 следует, что процесс составления учетной политики как внутреннего документа организации включает два этапа: формирование (выбор и обоснование) и раскрытие (придание гласности) учетной политики.

Первый этап обязателен для всех организаций, имеющих статус юридического лица, в том числе и НКО.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером организации на основании ПБУ 1/98 и утверждается руководителем организации. При формировании учетной политики утверждается ряд решений, регулирующих организацию бухгалтерского учета в организации. Принято различать два аспекта учетной политики – организационный и методологический.

При формировании учетной политики в части организационного аспекта разрабатываются и 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 оценки статей бухгалтерской отчетности;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Определение существенных способов бухгалтерского учета в некоммерческих организациях имеет свои особенности, обусловленные спецификой их правового положения и осуществления ими уставной деятельности.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими Положениями по бухгалтерскому учету.

В соответствии с п.27 ПБУ 5/01 в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности следующая информация:

- о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;
- о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей. В организациях, не занимающихся предпринимательской деятельностью, данный резерв создаваться не может, так как отсутствуют источники его формирования.

Пунктом 32 ПБУ 6/01 предусмотрено, что в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности следующая информация:

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации (износа) по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);
- о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);
- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;

- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;

- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Согласно п.31 ПБУ 14/2000 в составе учетной политики организации подлежит раскрытию следующая информация:

- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;

- о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);

- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;

- о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

В соответствии с п.17 ПБУ 9/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- о порядке признания выручки организации;

- о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

Согласно п.20 ПБУ 10/99 в учетной политике организации должен раскрываться порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

### **3. Смета доходов и расходов некоммерческой организации**

Система бухгалтерского учета НКО должна содержать информацию не только о состоянии активов и пассивов, наличии и объеме имущества организации, но и в отличие от коммерческой организации о том, как использованы полученные целевые средства.

Основным документом, на основании которого НКО осуществляют деятельность и организуют бухгалтерский учет, является смета доходов и расходов. Смета составляется, как правило, ежегодно исходя из сумм предполагаемых поступлений и направлений расходования имеющихся и поступивших денежных средств.

Унифицированной формы этого документа нет. НКО обычно исходят из опыта работы бюджетных учреждений или из опыта работы бухгалтера.

В частности, можно составлять смету и по статьям доходов и расходов, которые предусмотрены отчетом о доходах и расходах.

Источниками финансирования деятельности некоммерческой организации могут быть:

- вступительные членские взносы;

- взносы учредителей;

- добровольные взносы и пожертвования от юридических и физических лиц;

- целевые поступления от юридических и физических лиц, в том числе от иностранных (включая гранты);

- ассигнования из бюджета;
- доходы от внереализационных операций;
- средства от собственной предпринимательской деятельности

Каждая строка сметы должна быть подтверждена соответствующим расчетом или оправдательным документом.

Доходная часть сметы:

1) взносы учредителей. Доходы этого вида не могут быть постоянными – они возникают только при создании НКО и при увеличении ее уставного фонда за счет дополнительных взносов. В общем случае предельный срок внесения взносов учредителями не может превышать двенадцати месяцев с момента государственной регистрации организации в качестве юридического лица. Следовательно, на очередной финансовый год поступления по данной строке можно планировать в размерах, равных задолженности учредителей по состоянию на начало планируемого года, а период, в котором они могут поступить, не должен выходить за пределы срока внесения взносов, ограниченного законодательством. Основанием для планирования являются данные, взятые из учредительных документов, и информация о задолженности учредителей по состоянию на начало планируемого года;

2) вступительные взносы. Данный вид доходов может поступать в НКО в течение всего срока ее функционирования.

3) членские взносы. Условно принято, что поступления членских взносов будут одинаковыми в течение всего года. На практике, с учетом вновь вступивших в некоммерческую организацию членов и выбывших из нее, суммы поступлений могут быть подвержены существенным колебаниям.

4) добровольные пожертвования юридических и физических лиц. Общая сумма расходов на проведение тех или иных программ и мероприятий определяется на основании соответствующих расчетов. Следовательно, и суммы предполагаемых поступлений могут быть рассчитаны.

5) целевое финансирование. Целевое финансирование чаще всего поступает от учредителей некоммерческих организаций под те задачи, для выполнения которых эти организации созданы. Процесс определения сумм целевого финансирования сложен и проходит несколько ступеней разработки, обоснования и утверждения. Как правило, доходы данного вида отражаются в смете доходов и расходов на основании информации пакета документов (смет, расчетов и т.п.), поступивших от организации или физического лица, являющихся отправителями средств;

6) поступления от предпринимательской деятельности. Такой способ пополнения доходной части организации используется в случае, если прочие источники недостаточны для обеспечения всех потребностей организации или если эти источники являются нерегулярными. Доходы от предпринимательской деятельности также планируются на основе данных нескольких рабочих документов: бизнес-плана или иного аналогичного документа, в котором учтены расходы, включаемые в себестоимость продукции, работ или услуг, связанные с ее реализацией, а также доходы от реализации результата предпринимательской деятельности (продукции, работ или услуг);

7) строка "Итого доходов". По этой строке отражаются не только суммы предполагаемых к получению поступлений, но и переходящий остаток на начало планируемого года.

Расходная часть сметы.

1) заработная плата работников. Расходы на оплату труда, рассчитанные по тарифным ставкам или по иным формам и системам заработной платы, а также суммы расходов на оплату различных надбавок, доплат и компенсационных выплат отражаются в смете на основании данных разработанного и утвержденного штатного расписания некоммерческой организации, а также необходимых расчетов, прилагаемых к штатному расписанию;

2) начисления на заработную плату. Расчеты заработной платы производятся при разработке штатного расписания. Необходимость разделения расходов на оплату труда и начислений на эти расходы на два отдельных вида расходов обусловлена принятыми принципами формирования бухгалтерской и статистической отчетности, а также тем, что получателями средств являются принципиально разные адресаты (работники НКО и бюджеты);

3) коммунальные расходы. К данной строке расходов также необходимо приложить соответствующие расчеты. Эти расчеты производятся на основании данных заключенных договоров на поставку различных видов коммунальных услуг, а также приложений к этим договорам, в которых указываются объемы потребляемых услуг (по месяцам календарного года) и расценки на эти услуги;

4) административные расходы. В этот вид затрат включаются канцелярские расходы, расходы по оплате командировок, консультационных, информационных и иных аналогичных услуг. Планирование может осуществляться либо по нормативам от какой-либо базы (общей суммы расходов, расходов на оплату труда и т.п.) или посредством проведения специальных расчетов по каждому виду затрат;

5) хозяйственные расходы и расходы на ремонт основных средств. Хозяйственные расходы включают расходы на хозяйственное обслуживание (эксплуатацию зданий и сооружений, уборку территорий и помещений и т.п.). Этот вид затрат также может определяться по установленному нормативу. Что же касается ремонта, то он является планово-предупредительным, и, следовательно, на каждый год техническими службами организации разрабатывается пакет документов с указанием сроков проведения и вида ремонта, а также определяются потребности в денежных средствах и материально-производственных запасах, необходимых для проведения ремонта;

6) целевые расходы. Этот вид расходов планируется одновременно с целевыми доходами. Необходимые данные можно получить из тех же документов, что и данные, необходимые для планирования соответствующей строки доходов.

7) прочие расходы. В эту строку при необходимости включаются затраты, не отраженные в других строках;

8) резерв непредвиденных расходов. Наличие данной строки в смете доходов и расходов не является обязательным. Целесообразность включения таких расходов может быть обоснована наличием подобных затрат в предыдущие отчетные периоды

Форма сметы должна быть утверждена в качестве приложения к приказу об учетной политике организации. Как любой первичный учетный документ он должен содержать обязательные реквизиты, перечисленные в **ч. 2 ст. 9** Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Утверждение финансового плана (сметы) некоммерческой организации и внесение в него изменений осуществляются высшим органом управления организации (**п. 3 ст. 29** Закона № 7-ФЗ).

Ограничивать те или иные расходы некоммерческой организации при согласовании сметы могут лишь уставные документы организации либо жертвователи, грантодатели и учредители (члены, участники).

Ограничение существует в части оплаты труда административно-управленческого персонала благотворительной организации. На нее отводится не более 20% финансовых средств, расходуемых организацией за финансовый год. Это предусмотрено **п. 3 ст. 16** Закона № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях». При этом указанный лимит не распространяется на оплату труда лиц, участвующих в реализации благотворительных программ.

Также в **ст. 16** Закона № 135-ФЗ указано: если благотворителем или благотворительной программой не установлено иное, не менее 80% благотворительного пожертвования в денежной форме должно быть использовано на благотворительные цели в течение года с момента получения благотворительной организацией этого пожертвования. Благотворительные пожертвования в натуральной форме направляются на благотворительные цели в течение одного года с момента их получения, если иное не установлено благотворителем или благотворительной программой.

Для других НКО такое ограничение не предусмотрено. Однако всем НКО рекомендуется руководствоваться ограничениями, указанными в **За-коне** от № 135-ФЗ, особенно если они получают пожертвования.

На конец года могут оставаться неизрасходованные средства. Это суммы, которые НКО может потратить и в следующих периодах. Главное, чтобы срок траты этих средств не иссяк. Остаток средств на конец года необходимо запланировать в смете следующего года входящим сальдо. Подтверждает такую позицию и Минфин России (см. **письмо** от 26.06.2007 № 03-03-06/4/75).

Обращаем внимание на следующий момент. Многие некоммерческие организации составляют смету доходов и расходов. Мы бы посоветовали во избежание недоразумений со стороны налоговой инспекции называть документ сметой поступлений и расходов, так как целевые средства доходами НКО не являются.

Смета НКО – это только план. Зачастую фактические поступления и затраты с ним расходятся. Поэтому целесообразно изначально, при утверждении сметы, указать возможный процент расхождений и прописать причины их возникновения.

Например, в протоколе учредителей (правления) по утверждению сметы может быть установлено допустимое отклонение от запланированных данных в 5% и указано, что такое расхождение может быть связано с повышением тарифов на коммунальные услуги, электроэнергию, арендной платы и пр. Тогда по окончании года при подведении итогов и утверждении сметы на следующий год необходимо будет обосновать все фактические расхождения по исполнению сметы. Конечно, они должны быть в пределах запланированных отклонений на начало года.

#### **4. Бухгалтерский учет уставного фонда СОНКО (занимающихся предпринимательской деятельностью )**

Общие принципы учета уставного фонда НКО аналогичны принципам учета уставного капитала коммерческих организаций: в бухгалтерском учете отражается величина уставного фонда, зарегистрированная в учредительных документах. Уставный фонд и фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный фонд учитываются и отражаются в отчетности отдельно. Следовательно, для правильной организации учета уставного фонда следует открыть субсчета к счету 80 "Уставный капитал" в соответствии с особенностями его формирования. Для обеспечения поставленной цели в некоммерческих организациях достаточно открыть два субсчета: 80-1 "Объявленный размер уставного фонда" и 80-2 "Оплаченная задолженность учредителей".

Отражение операций по формированию уставного фонда в НКО осуществляется следующими проводками:

Дебет 75 Кредит 80-1 – на сумму уставного фонда, зафиксированную в учредительных документах;

Дебет 80-2 Кредит 80-3 – на сумму стоимости оплаты, произведенной учредителями. Проводка делается одновременно с отражением в учете факта поступления активов (Дебет счетов учета имущества и денежных средств Кредит 75).

В дальнейшем операции по формированию уставного капитала отражаются только на счете 75.

Если учредителями являются физические лица, то наиболее вероятной формой вноса в уставный капитал (оплаты акций) будет являться внесение денежных средств в кассу или на расчетный счет, то есть должна быть оформлена следующая проводка:

Дебет 50 (51) Кредит 75 – на сумму оплаченного вноса.

При реорганизации некоммерческих организаций размер уставного фонда может варьироваться в соответствии с изменениями, вносимыми в учредительные документы.

Ликвидация некоммерческой организации осуществляется в три этапа:

- 1) составляется ликвидационный баланс;
- 2) проводятся расчеты с кредиторами;

3) оставшееся имущество направляется на цели, определенные законодательством.

При ликвидации организации сначала погашаются обязательства, обеспеченные суммами целевого финансирования.

При этом оформляются следующие бухгалтерские проводки:

Дебет 86 "Целевое финансирование" Кредит 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – на сумму начисленной заработной платы и иных сумм, подлежащих выплате работникам организации;

Дебет 70 Кредит 50 "Касса" – на сумму выплаченной заработной платы и других сумм, связанных с оплатой труда, начисленных работникам ликвидируемой организации;

Дебет 86 Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" (69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению") – на сумму задолженности перед бюджетом (внебюджетными фондами) по налогам (сборам);

Дебет 68 Кредит 51 "Расчетные счета" – на сумму средств, перечисленных с расчетного счета в погашение задолженности по налогам и сборам, и т.д.

Затем производятся расчеты по непогашенным обязательствам за счет уставного фонда. При этом делаются бухгалтерские проводки, аналогичные вышеприведенным. Разница состоит в том, что при определении размера обязательств дебетуется счет 80, например:

Дебет 80 Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на сумму задолженности перед поставщиками работ и услуг;

Дебет 60 Кредит 51 – на сумму погашенной задолженности.

После погашения обязательств составляется новый ликвидационный баланс, по данным которого определяется стоимость оставшегося имущества. Разумеется, целесообразно составлять такой баланс в случае, если стоимость имущества превышает сумму обязательств на момент начала процедуры ликвидации.

## **5. Бухгалтерский учет средств целевого финансирования**

Для учета средств, поступивших для финансирования программ и отдельных мероприятий, осуществляемых НКО, Планом счетов предусмотрен счет 86 "Целевое финансирование". Причем на этом счете учитываются все поступления, кроме взносов учредителей. Поэтому к счету 86 целесообразно открывать субсчета второго и третьего порядка исходя из специфики осуществления организацией основной деятельности и особенностей документооборота. При этом субсчета одного уровня предназначены для детализации поступивших сумм по источникам поступления, а другого уровня – для отражения операций по списанию сумм целевого финансирования в соответствии с выполняемыми программами и мероприятиями. Что касается сумм доходов, полученных от предпринимательской деятельности, то в соответствии с действующим законодательством они должны направляться на финансирование уставной деятельности неком-

мерческих организаций, и, следовательно, правомерным является их зачисление также на счет 86. Так как при осуществлении предпринимательской деятельности используется схема бухгалтерских проводок, применяемая в коммерческих организациях, то наиболее правильным будет включение в состав доходов, предназначенных для использования в основной деятельности (с отнесением их на счет 86), только сумм полученной прибыли. Поэтому для учета доходов от предпринимательской деятельности необходимо также открыть соответствующие субсчета.

Можно рекомендовать открытие к счету 86 следующих субсчетов:

86-1 "Вступительные членские взносы";

86-2 "Добровольные взносы и пожертвования от юридических и физических лиц";

86-3 "Целевые поступления от юридических и физических лиц";

86-4 "Ассигнования из бюджета";

86-4 "Доходы от внебюджетных операций";

86-5 "Средства от собственной предпринимательской деятельности".

Субсчета третьего порядка открываются в данном случае к субсчетам второго порядка и предназначаются для формирования информации об использовании источников финансирования отдельных программ.

Учет поступления средств целевого финансирования целесообразно вести в порядке, установленном для коммерческих организаций, то есть по поступлении достоверной информации о том, что необходимые средства будут выделены и получены организацией. В этом случае дебетуется счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредитуется счет 86 "Целевое финансирование". После фактического получения денежных средств или иного имущества дебетуются счета учета активов и кредитуется счет 76.

Инструкция по применению Плана счетов не уточняет, каким образом необходимо группировать и обобщать информацию о расходовании средств целевого финансирования. Исходя из экономического содержания счетов, участвующих в бухгалтерских проводках, можно сделать следующие выводы:

- счет 26 "Общехозяйственные расходы" целесообразно использовать для обобщения информации о произведенных административных, хозяйственных и иных аналогичных расходах, которые не относятся к конкретной программе или целевому мероприятию. Списание аккумулированных затрат следует производить ежемесячно с распределением по сметам расходов на проведение отдельных программ или мероприятий.

В бухгалтерском учете НКО при учете средств целевого финансирования могут оформляться следующие основные проводки:

Дебет 76 Кредит 86 (по соответствующим субсчетам) – на сумму средств целевого финансирования, подлежащих получению;

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" Кредит 76 – на сумму стоимости объектов основных средств и нематериальных активов, полученных в счет целевого финансирования;

Дебет 10 "Материалы" (15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей") Кредит 76 – на сумму фактической себестоимости материалов, полученных в счет целевого финансирования;

Дебет 51 "Расчетные счета" (50 "Касса") Кредит 76 – на сумму денежных средств, поступивших в счет целевого финансирования;

Дебет 26 Кредит 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – на сумму начисленной заработной платы (включая надбавки, доплаты и дополнительные выплаты) работникам некоммерческой организации, занятым в управленческой или хозяйственной деятельности;

Дебет 26 Кредит 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" – на сумму взносов в ФСС, ФМС и ПФ РФ, начисленных на суммы оплаты труда работников, занятых в управленческой или хозяйственной деятельности;

Дебет 26 Кредит 10 – на сумму стоимости материалов, использованных в управленческой или хозяйственной деятельности;

Дебет 26 Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и Дебет 60 Кредит 51 – на сумму стоимости работ и услуг, использованных при осуществлении управленческой или хозяйственной деятельности и выполненных или оказанных сторонними организациями;

Дебет 20 Кредит 70 – на сумму заработной платы работников, непосредственно занятых на работах по реализации конкретных программ;

Дебет 20 Кредит 69 – на сумму начислений на заработную плату работников;

Дебет 20 Кредит 10 – на сумму стоимости материалов, использованных при выполнении работ по конкретным программам;

Дебет 20 Кредит 60 – на сумму стоимости работ и услуг сторонних организаций;

Дебет 96 Кредит 26 или Дебет 20 Кредит 26 – на сумму ежемесячного списания сумм общехозяйственных расходов, произведенных в отчетном месяце. Выбор схемы списания должен быть определен заранее и закреплен в учетной политике некоммерческой организации;

Дебет 96 (по соответствующим субсчетам) Кредит 20 (по соответствующим субсчетам) – на сумму затрат, осуществленных при выполнении профинансированных программ или мероприятий.

Если НКО осуществляет предпринимательскую деятельность, бухгалтерский учет доходов и расходов ведется в порядке, установленном для коммерческих организаций, на субсчетах, открываемых к счету 20. Списание сформированной на счете 20 фактической себестоимости продукции, работ или услуг производится также в порядке, применяемом в коммерческих организациях, на счет учета готовой продукции или на счет учета продаж.

## **6. Учет объектов основных средств СОНКО**

### **6.1. Принятие основных средств к учету**

Оценка и учет основных средств в НКО аналогичны оценке и учету этого вида активов в организациях, занятых предпринимательской деятельностью.

В настоящее время порядок оценки и учета объектов основных средств регулируется соответствующими пунктами Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и ПБУ 6/01.

По общему правилу основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

ПБУ 6/01 не уточняет, каким образом должны оцениваться объекты основных средств, переданные в счет целевого финансирования. Правомерной является оценка объектов, согласованная участниками договора: инвестором (жертвователем) и некоммерческой организацией.

В первоначальную стоимость объектов основных средств включаются также фактические затраты организации на доставку объектов и их приведение в состояние, пригодное для использования.

Основанием для принятия основных средств к учету является акт приемки-передачи основных средств (форма N ОС-1), оформленный надлежащим образом.

Дополнительным условием для зачисления на баланс основных средств, относящихся к объектам недвижимости, является наличие свидетельства о государственной регистрации.

Если объект основных средств не используется больше в деятельности некоммерческой организации по причине полного физического или морального износа, повреждения, утраты и т.п., он должен списываться с баланса организации.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от реализации принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре. В некоммерческих организациях полученные суммы (за минусом расходов, связанных с реализацией объектов основных средств) относятся на увеличение доходов по статье "Прочие доходы" или "Доходы от реализации имущества".

Доходы, расходы и потери от списания с бухгалтерского баланса объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Таким образом, поступление и выбытие объектов основных средств оформляются следующими проводками:

Дебет 08 Кредит учета расчетов и затрат (60, 23, 70, 69, 10 и т.д.) – на сумму стоимости приобретенных объектов (по договорной цене), расходов по оплате услуг сторонних организаций, связанных с приобретением основных средств, стоимости фактических затрат вспомогательных производств (как по изготовлению объектов основных средств, так и по вспомогательным работам, связанным с доставкой и установкой приобретенных объектов), оплаты труда (с начислениями) работников организации, труд которых используется при осуществлении операций, связанных с приобретением основных средств и материалов;

Дебет 08 Кредит 75 – на сумму стоимости объектов основных средств, внесенных в качестве вклада в уставный капитал;

Дебет 76 Кредит 86 и Дебет 08 Кредит 76 – на сумму стоимости объектов основных средств, полученных в счет целевого финансирования;

Дебет 01 Кредит 08 – на сумму первоначальной стоимости объектов основных средств, введенных в эксплуатацию.

Выбытие объектов основных средств оформляется следующими проводками:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств", Кредит 01 – на сумму первоначальной стоимости выбывших объектов основных средств;

Дебет 02 Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств", – на сумму амортизации, начисленной по выбывающим объектам, если объект использовался в предпринимательской деятельности и по нему начислялась амортизация;

Дебет 10 Кредит 91 – на сумму стоимости материалов, полученных в результате демонтажа (разборки, ликвидации) выбывающих объектов;

Дебет 91 Кредит счетов учета производственных затрат (23, 10, 70, 69) – на сумму расходов, связанных с демонтажем (разборкой, ликвидацией) объектов основных средств (работы вспомогательных производств, материалы, заработная плата (с начислениями) работников, занятых демонтажом);

Дебет 91 Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств", – на сумму остаточной стоимости выбывших объектов;

Дебет 86 Кредит 91 – на сумму убытка от выбытия (демонтажа, разборки, ликвидации объектов основных средств), отнесенную на уменьшение доходов;

Дебет 62 Кредит 91 – на сумму договорной стоимости проданных основных средств (выбывших в связи с реализацией);

Дебет 91 Кредит 86 – на сумму прибыли от продажи объектов основных средств или иного выбытия, отнесенную на увеличение доходов некоммерческой организации.

Организация аналитического учета основных средств обуславливается требованиями нормативных документов по составлению бухгалтерской отчетности и формированию показателей этой отчетности.

В учете основных средств применяются следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

Н ОС-1 "Акт (накладная) приемки-передачи основных средств";

Н ОС-3 "Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов";

Н ОС-4 "Акт на списание основных средств";

Н ОС-4а "Акт на списание автотранспортных средств";

Н ОС-6 "Инвентарная карточка учета основных средств".

В отличие от коммерческих организаций, для НКО при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств **п. 4** ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного **приказом** Минфина России от 30.03.2001 № 26н, установлены особые критерии. Необходимо одновременное выполнение трех условий:

- объект предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания данной некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации), для управленческих нужд НКО;

- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

Активы, в отношении которых эти условия выполняются и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике некоммерческой организации, но не более 40 000 рублей за единицу, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально-производственных запасов, то есть на **счете 10** «Материалы».

Если же стоимость объектов выше 40 000 рублей, НКО обязана отразить их как основные средства. При этом при использовании объектов в уставной деятельности некоммерческая организация должна вести учет через **счет 83** «Добавочный капитал» (см. письма Минфина России от **31.07.2003 № 16-00-14/243** и от **19.02.2004 № 16-00-14/40**).

В связи с этим при принятии к учету основных средств производятся записи по дебету **счета 01** «Основные средства» с кредитом **счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» и одновременно по дебету **счета 86** «Целевое финансирование» с кредитом **счета 83** «Добавочный капитал» в части использованных на эти цели в соответствии с утвержденной сметой средств.

Если НКО получило основное средство бесплатно, например, в виде пожертвования, то в этом случае его первоначальной стоимостью признается текущая рыночная стоимость объекта на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

#### **Пример**

Общественная организация получила томограф в виде пожертвования. .

Бухгалтер отразил данные операции следующим образом:

**Д-т счета 08 – К-т счета 86**

отражено безвозмездное получение томографа;

**Д-т счета 01 – К-т счета 08**

введен в эксплуатацию томограф;

**Д-т счета 86 – К-т счета 83**

отражено использование средств целевого финансирования.

## **6.2 Износ основных средств**

В силу п. 48 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, а также п. 17 ПБУ 6/01 объекты основных средств некоммерческих организаций амортизации не подлежат. Указанные нормы не делают основные средства на приобретенные для осуществления уставной деятельности и приобретенные для предпринимательства. Поэтому в целях бухгалтерского учета амортизации не подлежат абсолютно все объекты основных средств, причем независимо от того, за счет каких источников они приобретены и в каких целях используются. Следовательно, и **счет 02** «Амортизация основных средств» НКО не используется. Движение сумм износа по объектам основных средств учитывается на отдельном забалансовом **счете 010** «Износ основных средств», причем аналитический учет по **счету 010** должен вестись организацией по каждому объекту основных средств. При выбытии отдельных объектов (включая продажу, безвозмездную передачу и т.п.) сумма износа по ним списывается со **счета 010** «Износ основных средств».

В силу п. 17 ПБУ 6/01 износ начисляется линейным способом применительно к порядку, приведенному в п. 19 этого ПБУ.

По объектам, введенным в эксплуатацию до 1 января 2002 г., износ начисляется исходя из Единых норм амортизационных отчислений, утвержденных Постановлением Совета Министров СССР от 22.10.1990 № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР».

По объектам, введенным в эксплуатацию после 1 января 2002 г., можно пользоваться Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Клас-

сификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (письмо Минфина России от 21.01.2003 № 16-00-14/17).

**Обратите внимание!** Если объект основных средств приобретен НКО для осуществления предпринимательской деятельности, то для целей налога на прибыль по нему начисляется амортизация (в бухучете по-прежнему – износ). Согласно с этим утверждением и контролирующие органы (например, письмо Минфина России от 16.03.2010 № 03-03-06/4/19).

Когда НКО использует объект основных средств, приобретенный за счет целевых поступлений, и в коммерческой деятельности наряду с уставной, то по такому объекту амортизация в целях налогового учета не начисляется (письмо Минфина России от 03.10.2003 № 04-02-05/3/74).

### 6.3. Выбытие основных средств

Объект ОС выбывает из организации, как правило, вследствие прекращения его использования по причине износа или продажи.

При списании объектов, по которым амортизация не начислялась, а отражался износ, первоначальную стоимость основных средств НКО можно списать с кредита **счета 01** непосредственно в дебет **счета 83** «Добавочный капитал».

Кроме того, при выбытии неамортизируемого основного средства некоммерческая организация должна списать сумму износа, начисленного при эксплуатации этого имущества по забалансовому **счету 010** «Износ основных средств».

Поскольку некоммерческие организации применяют **ПБУ 10/99** только к расходам по предпринимательской и иной аналогичной деятельности, выбытие основных средств вследствие морального или физического износа отражается без применения **счета 91**.

В инвентарной карточке на основании оформленного акта на списание основных средств, переданного бухгалтерской службе НКО, производится отметка о выбытии объекта основных средств. Инвентарные карточки по выбывшим объектам хранятся в течение срока, устанавливаемого руководителем организации, в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Если при выбытии основных средств НКО получает доходы в виде материальных ценностей (детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы, полученные в результате демонтажа (разборки) объекта), они приходятся на счета учета имущества по текущей рыночной стоимости на дату списания объекта основных средств. Данная сумма является доходом НКО, поэтому **счет 10** будет отражен в корреспонденции со **счетом 91** «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Следует помнить, что согласно **п. 13 ст. 250 НК РФ** доходы в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или раз-

борке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств в целях исчисления налога на прибыль признаются внереализационными доходами налогоплательщика.

### **Пример**

При проведении инвентаризации в НКО комиссия обнаружила, что шкаф для бумаг, используемый в уставной деятельности и отраженный как основное средство, полностью пришел в негодность вследствие физического износа.

Первоначальная стоимость объекта составляла 42 000 руб. Износ начислен в полной сумме. При демонтаже шкафа были оприходованы возможные для дальнейшего использования полки рыночной стоимостью с учетом износа – 3000 руб.

Бухгалтер отразил данные операции следующим образом:

**Д-т счета 83 – К-т счета 01**

- 42 000 руб. – списано основное средство вследствие физического износа;

**К-т счета 010**

- 42 000 руб. – списана с забалансового счета сумма начисленного износа;

**Д-т счета 10 – К-т счета 91/Прочие доходы**

- 3000 руб. – оприходованы полки по рыночной стоимости.

Бухгалтер НКО отразил для целей налогообложения 3000 руб. в составе внереализационных доходов.

Аналогичные проводки составляются и при выбытии объектов ОС вследствие морального износа, ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации.

## **7. Учет нематериальных активов СОНКО.**

### **7.1. Учет нематериальных активов в соответствии с ПБУ 14/2000.**

В соответствии с п.4 ПБУ 14/2000 к нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации). В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

К нематериальным основным фондам относятся также объекты интеллектуальной собственности, права владения которыми позволяют предприятию как продавать данные нематериальные фонды, так и использовать их в производстве в течение более одного года.

Оценка нематериальных активов, так же как и основных средств, зависит от того, для каких целей оцениваются объекты.

В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости, то есть по фактическим затратам на их приобретение, сооружение и изготовление за вычетом суммы начисленной амортизации. Так как документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета начисление амортизации по объектам нематериальных активов в НКО не предусмотрено, эти объекты будут отражаться в балансе таких организаций по первоначальной стоимости (за исключением объектов нематериальных активов, используемых при осуществлении предпринимательской деятельности).

Поступление объектов нематериальных активов оформляется в бухгалтерском учете в соответствии с их оценкой, определенной по установленным правилам. Вне зависимости от источников поступления таких объектов для предварительного аккумулирования расходов, которые впоследствии составят инвентарную стоимость объекта, используется счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". Это положение не распространяется на случаи оприходования приобретенных жилых квартир, отражения в учете организационных расходов, а также деловой репутации организации.

Поступление и выбытие объектов нематериальных активов оформляются следующими основными бухгалтерскими проводками:

приобретение или иное получение объектов нематериальных активов:

Дебет 08 Кредит 60 – на сумму договорной стоимости приобретенных объектов;

Дебет 08 Кредит 60 (76) – на сумму стоимости услуг сторонних организаций, связанных с установкой, адаптацией приобретенных объектов, а также на сумму стоимости консультационных и посреднических услуг;

Дебет 08 Кредит 70 (76), 69 – на сумму заработной платы работников, занятых изготовлением объектов нематериальных активов. При этом счет 76 применяется в случае, если исполнителем работ является работник, не входящий в персонал организации;

Дебет 08 Кредит 76 – на сумму расходов по доведению изготовленных объектов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;

Дебет 08 Кредит 75 – на сумму стоимости объектов нематериальных активов, внесенных в качестве вклада в уставный капитал;

Дебет 76 Кредит 86 и Дебет 08 Кредит 76 – на сумму стоимости объектов, полученных в счет целевого финансирования.

## **7.2. Особенности учета нематериальных активов**

Бухгалтер НКО должен принять к учету нематериальные активы при выполнении следующих условий (п. 3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утвержденного **приказом** Минфина России от 27.12.2007 № 153н):

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, он должен быть предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания НКО (в том числе в предпринимательской деятельности); есть возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

- объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

- отсутствие у объекта материально-вещественной формы;

- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, докумен-

ты, подтверждающие переход исключительного права без договора, и т.п.), а также имеется контроль над объектом.

Стоимость НМА в некоммерческих организациях полностью списывается по окончании срока полезного использования на **счет 83** «Добавочный капитал».

Рассмотрим, какие проводки должен записать бухгалтер при отражении поступления и списания нематериальных активов, приобретенных за счет целевых поступлений и используемых в уставной деятельности.

### **Пример**

Фонд за счет средств целевого финансирования заключил лицензионный договор на исключительное право пользования дизайном сайта на срок три года. Стоимость – 60 000 руб.

Бухгалтеру следует отразить данные операции следующим образом:

**Д-т счета 60 – К-т счета 51**

- 60 000 руб. – перечислена оплата права дизайнерской студии;

**Д-т счет 08 – К-т счета 60**

- 60 000 руб. – отражена стоимость права в составе вложений во внеоборотные активы;

**Д-т счета 04 – К-т счета 08**

- 60 000 руб. – принят к учету нематериальный актив в виде права;

**Д-т счета 86 – К-т счета 83**

- 60 000 руб. – отражено использование средств целевого финансирования;

**Д-т счета 83 – К-т счета 04**

- 60 000 руб. – списан нематериальный актив через три года использования.

## **8. Учет расчетов с персоналом по заработной плате**

### **8.1. Кадровый учет в СОНКО**

Работники СОНКО могут быть включены в штат либо привлекаться по договорам гражданско-правового характера. Права, обязанности и ответственность работодателя и штатного работника регулируются коллективным договором и трудовыми договорами, заключаемыми с каждым работником.

Каждому работнику присваивается табельный номер, и на каждого принятого на работу заполняются личная карточка формы Т-2, налоговая кар-

точка, а также ведется учет отработанного времени в таблице формы Т-12. Ежемесячно заработная плата отражается в расчетно-платежной ведомости. Данные о начисленной заработной плате проставляются на основе форм Т-2 и Т-12.

В СОНКО обычно используют повременную оплату труда. Заработная плата, пособия и другие суммы, подлежащие выдаче работникам, находятся в кассе организации в течение 3-х дней. Если за этот срок они не получены, кассир против фамилий работников, не получивших заработную плату, делает отметку «Депонировано», составляет реестр невыданной заработной платы и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и не полученную работниками сумму заработной платы. Депоненты отражаются в книге учета депонированной заработной платы. Невыданная сумма сдается в банк.

При выдаче депонированной заработной платы требуемая сумма снова берется в банке и выдается по расходному кассовому ордеру, номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости.

При начислении и выдаче заработной платы производятся следующие основные бухгалтерские записи:

Дебет счета, на котором учитывается использование средств (20, 26, 86, 96) – кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (начисление заработной платы);

Дебет счета 70 – кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (удержание налога на доходы с физических лиц);

Дебет счета – кредит счета 51 (получение денег с расчетного счета в кассу на выдачу заработной платы);

Дебет счета 70 – кредит счета 50 (выдача заработной платы);

Дебет счета, на котором учитывается использование средств (20, 26, 86, 96), – кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Дебет счета 68, 69 – кредит счета 51 (перечисление налога на доходы физических лиц, страховых взносов).

При депонировании не полученной в срок заработной платы делаются следующие проводки:

Дебет счета 70 – кредит счета 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» (первая проводка);

Дебет счета 51 – кредит счета 50 (вторая проводка).

При получении ранее депонированной суммы делаются следующие проводки:

Дебет счета 50 – кредит счета 51 (первая проводка);

Дебет счета 76-4 – кредит счета 50 (вторая проводка).

## 8.2. Расходы на оплату труда

Состав расходов на оплату труда, учитываемых для целей налогообложения, установлен ст. 255 НК РФ, согласно которой в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются:

- любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах;
- стимулирующие начисления и надбавки;
- компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;
- премии и единовременные поощрительные начисления;
- другие расходы, предусмотренные в коллективном договоре, в правилах внутреннего трудового распорядка организаций или в других нормативных актах.

Кроме того, необходимо учитывать, что расходы на оплату труда можно учесть для налога на прибыль, только если НКО прямо указала в договоре с работником или в его должностной инструкции, что сотрудник работает в предпринимательстве.

Если же такой оговорки нет, то и делить расходы между видами деятельности, как мы уже отмечали, нельзя. Это особенно касается руководителя НКО, главного бухгалтера и других категорий работников.

Конечно, организация может предусмотреть в учетной политике разделение зарплаты не по выручке, а по часам работы. Например, указать в трудовом договоре с бухгалтером, что он занимается учетом уставной деятельности 7 часов в день и лишь час выделяет на предпринимательство. И исходя из этой пропорции учитывать зарплату бухгалтера для налогообложения. Но с данным способом могут не согласиться налоговые инспекторы.

## 8.3. Выплата заработной платы

Рассмотрим волнующий для всех НКО вопрос: нужно ли начислять заработную плату сотруднику, если финансирование вовремя не поступило на расчетный счет.

Да, оказывается, все равно нужно. Причем не только зарплату, но и аванс. Основанием является ст. 56 Трудового кодекса РФ, в которой говорится, что при заключении трудового договора работодатель обязуется предоставить сотруднику работу, обеспечить условия труда, своевременно и в полном размере выплачивать заработную плату. Делать это надо не реже, чем два раза в месяц (ст. 136 ТК РФ).

В случае если у организации денег на выплату зарплаты нет, при получении финансирования ей следует погасить долг перед работником и заплатить компенсацию за задержку заработной платы.

Размер компенсации прописывают в трудовом или коллективном договоре. Однако минимальная величина выплаты установлена **ст. 236** ТК РФ. Она рассчитывается по формуле:

Размер компенсации	=	Сумма удержанной зарплаты, руб.	На сколько дней была задержана зарплата	1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ
--------------------	---	---------------------------------	---	-------------------------------------

Поэтому, чтобы не возникло спора с налоговыми инспекторами, бухгалтеру НКО нужно внимательно составлять смету доходов и расходов и следить за своевременностью поступления целевого финансирования.

Также можно предусмотреть в договоре с работниками сдельную оплату труда. В этом случае, пока сотрудник не приступит к выполнению какой-либо программы, заработная плата ему не выплачивается.

Налогообложение, расчет страховых взносов с заработной платы сотрудников НКО, порядок сдачи отчетности аналогичны общепринятым правилам. Но есть и исключения. Рассмотрим особенности оформления и расчета налогов с труда добровольцев.

В бухгалтерском учете безвозмездный труд граждан, естественно, отражения не находит.

Помимо того, что добровольцы бесплатно работают на НКО, бывает, что они тратят личные деньги, чтобы выполнить свои обязанности. Можно ли компенсировать волонтерам расходы?

Реализуя какую-либо благотворительную программу, добровольцы хотя и не состоят в штате НКО, но выполняют поручения в соответствии с ее локальными нормативными актами. Поэтому выплаты, связанные с возмещением добровольцам расходов на проезд, проживание в гостинице, бензин и пр., не облагаются НДФЛ.

Все расходы добровольца должны быть подтверждены документами.

Так, например, по возвращении из другого города волонтер должен представить бумаги, подтверждающие сумму расходов на проезд и найм жилого помещения.

**Командировочное удостоверение и приказ** на командировку оформлять на добровольца не обязательно. Достаточно того, чтобы договор с волонтером содержал ссылку на то, что оказывать содействие в выполнении целевой программы доброволец будет в другом городе и его затраты на проезд НКО возместит.

Имейте в виду: поскольку доброволец осуществляет благотворительную деятельность в интересах НКО, все расходы на компенсацию его затрат связаны с ведением организацией уставной деятельности. Они, как правило, осуществляются за счет целевых средств (целевого финансирования или целевых поступлений).

Так как все НКО отчитываются о целевом использовании средств, необходимо, чтобы статьи планируемых расходов, связанных с компенсацией затрат добровольцам, были включены в сметы благотворительных программ или в бюджеты грантов.

В бухгалтерском учете расчеты с добровольцами отражают на **счете 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчета «Расчеты с добровольцами». При этом выдачу денежных средств оформляют проводками:

Д-т **счета 86** – К-т **счета 76**/Расчеты с добровольцем ...

Д-т **счета 76**/Расчеты с разными дебиторами и кредиторами к-т 50Касса

#### **8.4. Компенсация расходов добровольцев**

Помимо того, что добровольцы бесплатно работают на НКО, бывает, что они тратят личные деньги, чтобы выполнить свои обязанности. Можно ли компенсировать волонтерам расходы? Рассмотрим далее.

Напомним, что от обложения НДФЛ освобождены все виды установленных законодательством Российской Федерации компенсационных выплат, связанных с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (**п. 3 ст. 217 НК РФ**).

Кроме того, не облагаются НДФЛ с 2012 года суммы компенсации добровольцам, безвозмездно выполняющим работы по гражданско-правовым договорам, расходов, которые связаны с исполнением таких договоров, а также на наем жилого помещения, на проезд к месту осуществления благотворительной деятельности и обратно, на питание и т.п. (**п. 3.1 ст. 217 НК РФ**).

Реализуя какую-либо благотворительную программу, добровольцы хотя и не состоят в штате НКО, но обязаны выполнять поручения в соответствии с ее локальными нормативными актами. Поэтому выплаты, связанные с возмещением добровольцам расходов на проезд, проживание в гостинице, бензин и пр., не облагаются НДФЛ.

Что касается суточных (если волонтер едет в другую местность для выполнения программы), то, как правило, добровольцам их не выдают. Ведь в противном случае инспекторы могут потребовать удержать с выплаченной суммы налог на доходы физических лиц.

**Обратите внимание!** Как мы уже отмечали, законодательно возможность использовать труд добровольцев подробно прописана только для благотворительных организаций (см. **Закон № 135-ФЗ**). Все остальные НКО приглашают волонтеров на основании **Закона № 7-ФЗ**, где конкретно не указаны формы организаций, имеющих право работать с добровольцами.

В связи с этим для таких НКО может быть спорным вопрос отсутствия налогообложения возмещения затрат волонтера. Скорее всего, инспекторы также потребуют удержать НДФЛ с компенсации.

Поскольку компенсация расходов добровольца не является вознаграждением по трудовому или гражданско-правовому договору, она не облагается

страховыми взносами согласно п. 1 ст. 7 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ.

Все расходы добровольца должны быть подтверждены документами.

Так, например, по возвращении из другого города волонтер должен представить бумаги, подтверждающие сумму расходов на проезд и найм жилого помещения.

**Командировочное удостоверение и приказ** на командировку оформлять на добровольца не обязательно. Достаточно того, чтобы договор с волонтером содержал ссылку на то, что оказывать содействие в выполнении целевой программы доброволец будет в другом городе и его затраты на проезд НКО возместит.

Имейте в виду: поскольку доброволец осуществляет благотворительную деятельность в интересах НКО, все расходы на компенсацию его затрат связаны с ведением организацией уставной деятельности. Они, как правило, осуществляются за счет целевых средств (целевого финансирования или целевых поступлений).

Так как все НКО отчитываются о целевом использовании средств, необходимо, чтобы статьи планируемых расходов, связанных с компенсацией затрат добровольцам, были включены в сметы благотворительных программ или в бюджеты грантов.

## 9. Инвентаризация

Инвентаризация – это один из обязательных элементов бухгалтерского учета. Ее необходимость связана с тем, что данные бухгалтерского учета и фактическое состояние имущества и расчетов любой организации, и в том числе, некоммерческой, подлежат регулярной сверке.

Проведение инвентаризации обязательно:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Инвентаризации в НКО подлежит, во-первых, имущество, принадлежащее данной НКО: основные средства, нематериальные активы, прочие запасы, денежные средства.

Во-вторых, должна быть проведена инвентаризация финансовых обязательств, отраженных в бухгалтерском учете НКО: кредиторская задолженность, кредиты банков, займы, резервы.

В-третьих, инвентаризации подлежит имущество, не принадлежащее организации, но числящееся в бухгалтерском учете.

В-четвертых, в ходе инвентаризации может быть выявлено имущество, не учтенное по каким-либо причинам. Оно тоже входит в состав ценностей, подлежащих проверке.

Фактическое наличие всего вышеуказанного имущества сверяется с данными бухгалтерского учета. Кроме того, контролируется сохранность имущества, выявляется имущество, потерявшее свое первоначальное качество, залежавшееся и не нужное организации. Проверяется также полнота отражения в учете обязательств.

Основные этапы инвентаризации, оформляемые документы, и функции бухгалтерии в процессе инвентаризации приведены в таблице:

Этапы инвентаризации	Документы, оформляемые в ходе инвентаризации	Функции бухгалтерии
Подготовительный	Приказ руководителя о проведении, расписки материально ответственных лиц	Определение остатков имущества и обязательств по учетным данным
Сверка фактического состояния с данными бухгалтерских документов	Акты инвентаризации, инвентаризационные описи	Участие в проверках, проводимых инвентаризационной комиссией
Таксировочный	То же	Предоставление данных о существующих оценках имущества и обязательств
Аналитический	Акты инвентаризации, сличительные ведомости	Проверка данных, содержащихся в актах и описях; выяснение причин отклонений, подготовка предложений по отражению в учете результатов инвентаризации
Заключительный	Ведомость учета результатов инвентаризации. Приказ руководителя об утверждении результатов инвентаризации	Внесение бухгалтерских записей в учетные регистры, хранение документов по учету результатов инвентаризации

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие – списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризационная комиссия (ревизионная комиссия) обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший – в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Излишки имущества приходят по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующую сумму относят у некоммерческой организации на увеличение доходов.

Недостачу имущества и его порчу относят на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списывают на увеличение расходов некоммерческой организации.

К документам, представляемым для оформления списания недостач имущества, должны быть приложены решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо заключение внутренней или внешней экспертизы о причинах порчи ценностей.

В бухгалтерском учете некоммерческой организации по результатам инвентаризации могут быть оформлены следующие проводки:

На сумму стоимости основных средств, не отраженных в учете

Дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 86 «Целевое финансирование».

На сумму стоимости недостающих объектов основных средств

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 01.

На сумму стоимости материалов, не отраженных в учете

Дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 86.

На сумму стоимости недостающих материалов

Дебет счета 94, кредит счета 10.

На сумму излишка наличных денег в кассе

Дебет счета 50 «Касса», кредит счета 86.

На сумму недостачи денежных средств в кассе

Дебет счета 94, кредит счета 50.

Затем определяется, за счет, каких источников списываются суммы, отнесенные на счет 94. Суммы недостачи могут быть возмещены за счет виновных материально ответственных или должностных лиц некоммерческой организации. При этом делаются следующие проводки.

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит 94 – на сумму недостачи, отнесенную на счет виновных лиц;

Дебет 70 кредит 73 – на сумму материального ущерба, удержанную при начислении сумм оплаты труда;

Дебет 50 кредит 73 – на сумму материального ущерба, возмещенную посредством сдачи наличных денег в кассу организации.

На сумму недостачи, по которой виновные лица не определены либо во взыскании которой отказано органами суда или арбитража, делается проводка: дебет счета 86, кредит счета 94.

## **10. Использование счетов 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы»**

Расходы на проведение мероприятий, связанных с уставной деятельностью организации, отражают по дебету **счетов 20 «Основное производство»** или **26 «Общехозяйственные расходы»** в корреспонденции со **счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** и **76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»**.

В учетной политике указывают, что на **счете 20** отражают непосредственно расходы по проведению мероприятий НКО, а на **счете 26** – расходы на содержание аппарата управления НКО (заработная плата, налоги, канцтовары и др.).

Если некоммерческая организация ведет предпринимательскую деятельность, то на указанных счетах заводят соответствующие субсчета для ведения раздельного учета.

Например, на **счете 20** открывают субсчета:

- «Расходы по уставной деятельности»;
- «Расходы по предпринимательской деятельности».

При этом к субсчету «Расходы по уставной деятельности» **счета 20** открывают отдельные субсчета второго и третьего порядка. На них отражают расходование целевых средств по каждой целевой программе согласно соответствующей смете.

А на **счете 26 «Общехозяйственные расходы»** открывают сразу три субсчета:

- «Расходы по уставной деятельности»;
- «Расходы по предпринимательской деятельности»;
- «Общие расходы по уставной и предпринимательской деятельности».

К последнему виду расходов относится большинство общехозяйственных расходов.

В случае если невозможно определить, к какому виду деятельности относятся те или иные расходы, в учетной политике определяют критерии их

распределения. Таковыми могут быть, например, заработная плата или объемы поступающих в месяц средств целевого финансирования и доходов от коммерческой деятельности без учета НДС.

А если некоммерческая организация выполняет несколько целевых программ, то необходимо распределять общие административно-хозяйственные расходы между ними. Это можно сделать одним из следующих способов:

- путем списания всех административно-хозяйственных расходов за счет тех программ, в которых они предусмотрены сметой;
- путем списания расходов пропорционально удельному весу средств, поступивших на каждую из программ.

Выбранный НКО метод распределения общих административно-хозяйственных расходов обязательно должен быть отражен в учетной политике организации.

Все применяемые НКО способы ведения отдельного учета доходов и расходов по предпринимательской и уставной деятельности, а также отдельного учета поступлений и расходов по каждой целевой программе в рамках уставной деятельности отражают в учетной политике для целей налогообложения и для целей бухгалтерского учета. Там же закрепляют рабочий план счетов НКО с указанием субсчетов.

В конце каждого отчетного периода аккумулированные на **счетах 20** или **26** расходы списываются за счет средств целевого финансирования (**счет 86** «Целевое финансирование»), а если расходы были понесены для предпринимательства – в уменьшение выручки (**счет 90**).

**Обратите внимание!** Некоторые НКО, которые не ведут предпринимательскую деятельность или применяют упрощенную систему налогообложения, отражают расходование целевых средств минуя **счет 20** – сразу за счет средств целевого финансирования. Такой вариант учета они фиксируют в учетной политике. Сразу скажем, это неправильно, так как такой вариант учета не соответствует **Инструкции** по применению Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного **приказом** Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

## **11. Применение ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации»**

В бухгалтерском учете некоммерческие организации формируют поступления и расходы по уставной деятельности без применения ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденного **приказом** Минфина России от 06.05.1999 № 32н, и ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного **приказом** Минфина России от 06.05.1999 № 33н. Данные положения применяются НКО только в части предпринимательства. Такой вывод следует из **п. 1** ПБУ 9/99 и **п. 1** ПБУ 10/99.

Следовательно, лишь в коммерческой деятельности НКО будут использоваться **счета 90** «Продажи» и **91** «Прочие доходы и расходы». В разрезе уставной деятельности учет будет вестись с помощью **счета 86**.

Не применять **ПБУ 9/99** и **ПБУ 10/99** могут лишь социально ориентированные НКО. Они вправе признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков). В этом случае расходы они должны списывать после погашения задолженности.

Поскольку НКО в уставной деятельности руководствоваться **ПБУ 9/99** и **ПБУ 10/99** не должна, то и **счет 97** ей применять не нужно. Следовательно, все расходы она списывает за счет целевых средств, учтенных на **счете 86**.

Рассмотрим отражение самых распространенных расходов НКО: затраты на подписку на периодические издания, переходящие отпуска, права аренды.

Такие суммы списываются на расходы текущего месяца в полном размере (единовременно).

А вот с суммой перечисленной страховой премии сложнее.

Страховая премия, перечисленная единовременно, может быть учтена в полной сумме в составе расходов по обычным видам деятельности на дату вступления в силу договора страхования (получения страхового полиса), что отражается записью по дебету **счета 26** и кредиту **счета 76** (**пункты 5, 7, 18 ПБУ 10/99** «Расходы организации»).

Однако, учитывая, что при методе начисления по договорам страхования, заключенным на срок более одного отчетного периода, сумма страхового взноса, уплаченная единовременно, признается в расходах равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде (**п. 6 ст. 272 НК РФ**), а также во избежание разниц в бухгалтерском и налоговом учетах некоторые специалисты рекомендуют вместо **счета 97** применять счет учета расчетов (отдельный субсчет к **сметам 60** или **76**), с которого равномерно списывать «дебиторскую задолженность» на себестоимость оказываемых организацией услуг.

Тем самым фактически страховой взнос учитывается на prepaid-расходах, что немного некорректно с правовой точки зрения (так как договор страхования уже действует с момента оплаты), но оправданно, поскольку авансы отличает от расходов то, что их можно вернуть при расторжении договора.

## 12. Формирование резервов в учете СОНКО

Начиная с отчетности за 2011 год действует **Положение** по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» **ПБУ 8/2010** (утверждено **приказом** Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н). Примечательно, что действие **ПБУ 8/2010** распространено и на некоммерческие организации.

Согласно этому документу НКО должна для целей бухгалтерского учета формировать резервы по суммам, на которые у нее есть обязательства в соответствии с применяемыми документами и законодательством.

В частности, обязательным для НКО является резерв на оплату отпусков.

Данный резерв должен быть создан с учетом количества неиспользованных дней оплачиваемого отпуска, заработанного работником, и запланированных дней отпуска, отраженных в графике отпусков. Сумма резервирования учитывается на специальном субсчете, открытом к **счету 96** «Резервы предстоящих расходов». Записи будут такими:

Д-т **счета 86** – К-т **счета 96/Резерв на оплату отпусков** – отражены отчисления в резерв;

Д-т **счета 96/Резерв на оплату отпусков** – К-т **счета 70** – отпускные выплаты списаны за счет резерва.

Также в соответствии с **ПБУ 8/2010** некоммерческим организациям нужно создавать резервы на оплату премий по итогам года и за выслугу лет (если такие указаны в положении об оплате труда или иных кадровых документах), на оплату техосмотров авто, ремонтов основных средств, если обязанность их проводить указана в каких-либо документах и т.д.

Право не создавать резервы есть только у малых предприятий и социально ориентированных НКО.

Вариант неприменения **ПБУ 8/2010** НКО необходимо закрепить в учетной политике.

Остальным НКО, которые не могут отнести себя к социально ориентированным, можно попытаться не создавать резерв на основании следующих аргументов.

Дело в том, что согласно **ПБУ 8/2010** оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать.;

- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Получается, что при отсутствии хотя бы одного из условий резервы создавать необязательно.

А какие экономические выгоды в уставной деятельности НКО? Их нет – вся деятельность бесплатная. То есть можно считать, что при оплате отпусков за счет целевых средств уменьшения экономических выгод не происходит. Следовательно, резервы в уставной деятельности можно не создавать – такая обязанность есть только в части предпринимательства.

Однако будьте осторожны: в отсутствие подобных разъяснений инспекторов, возможно, придется доказывать такую точку зрения проверяющим.

Помимо резервов, указанных в **ПБУ 8/2010**, некоммерческая организация может столкнуться с требованием создавать резервы в бухгалтерском учете:

- по сомнительным долгам согласно **ПБУ 21/2008** «Изменения оценочных значений», утвержденному **приказом** Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н;

- на обесценение материальных ценностей согласно **ПБУ 5/01** «Учет материально-производственных запасов», утвержденному **приказом** Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н.

И если последнего можно избежать в случае отсутствия обесценения материальных ценностей на **счетах 10** «Материалы», **41** «Товары», **43** «Готовая продукция», то с резервом по сомнительным долгам риски те же, что и с резервом на оплату отпусков.

### 13. Особенности расчета НДС

#### 13.1 Использование счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

При приобретении услуг, материально-производственных ценностей или основных средств у бухгалтера некоммерческой организации зачастую возникает вопрос: а надо ли отдельно учитывать НДС?

Ответ на него положительный: да, надо, если в документах поставщика сумма налога выделена отдельной строкой. Ведь никаких исключений для НКО в **Плане счетов** и **Инструкции** по его применению не предусмотрено. Поэтому некоммерческие организации, как и все, должны учитывать входной НДС на **счете 19** «НДС по приобретенным ценностям».

Тем более что в случае, если НКО будет заниматься облагаемой НДС предпринимательской деятельностью, налог, уплаченный поставщикам, по тем объектам, которые направлены в бизнес, можно будет заявить к вычету.

А по уставной деятельности суммы налога согласно **ст. 170** НК РФ будут включены в стоимость активов, использованных в операциях, не облагаемых НДС. Так, например, при покупке канцтоваров в программе бухгалтер отдельно от их стоимости отразит «входной» НДС и поставит галочку – включить НДС в стоимость материалов.

, НДС не облагаются средства, полученные некоммерческой организацией в качестве внереализационного дохода.

Например, для НКО, работающих в области спорта, речь идет о компенсациях за переход игроков в другие спортивные клубы. На то, что такая выплата реализацией не признается и НДС в связи с этим не облагается, указал ВАС России в **Постановлении** от 27.02.2007 № 11967/06.

С другой стороны, если некоммерческая организация имеет имущество (основные средства, материалы), пусть даже используемое для уставной деятельности, и принимает решение продать их, то НДС с такой продажи заплатить придется (**письмо** Минфина России от 07.10.2013 № 03-07-11/41428).

Как и коммерческие организации, НКО имеют право принимать НДС к вычету. Но только если товары (работы, услуги) приобретены за счет предпринимательской деятельности и будут использоваться в предпринимательстве и при этом выполняются все требования **статей 171 и 172 НК РФ**:

- есть **счет-фактура** с выделенным НДС;
- товары (работы, услуги) приняты к учету;
- товары (работы, услуги) будут использованы в деятельности, облагаемой НДС.

А для принятия НДС к вычету по авансам уплаченным: есть правильно оформленный счет-фактура на аванс и договор.

НДС, уплаченный поставщикам при приобретении за счет целевых средств товаров (имущества, работ, услуг), к вычету не принимается. Суммы входного налога НКО включаются в стоимость товаров (работ, услуг) на основании **подп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ**. Фактически суммы налога покрываются за счет целевых средств и закладываются в смету.

НДС по расходам, которые невозможно разделить между видами деятельности (коммунальные платежи, арендная плата и пр.), к вычету также не принимается.

Это связано с тем, что порядок деления налога не предусмотрен кодексом. А считать пропорцию исходя из выручки, как этого требует **п. 4 ст. 170 НК РФ**, организация не имеет права. Поскольку у НКО в рамках основной (уставной) деятельности отсутствует понятие «отгруженные товары (работы, услуги)». Об этом говорится в письмах МНС России от **13.05.2004 № 03-1-08/1191/15@**, от 16.07.2003 № 03-1-08/2209/16-Ю169.

Если же НКО наперекор инспекторам будет считать пропорцию по доле поступлений от коммерческой деятельности в суммарном объеме всех поступлений и закрепит данный порядок в учетной политике, свою правоту ей, возможно, придется отстаивать в суде.

В случае если организация готова к спорам, учтите следующее!

Распределяется только НДС, относящийся к общехозяйственным (общепроизводственным) расходам, которые невозможно непосредственно отнести к облагаемой или не облагаемой налогом продукции. Это правило касается и налога в составе стоимости приобретенных основных средств, нематериальных активов и материалов.

На практике раздельный учет означает следующее:

- выделение в первичных учетных документах (счетах, актах выполненных работ, накладных, **приходных кассовых ордерах** и т.п.) и регистрах синтетического учета (мемориальных ордерах, бухгалтерских записях, журналах, книгах, ведомостях, оборотно-сальдовых ведомостях, **главной книге** и др.) сумм НДС по облагаемым операциям;

- наличие в первичных учетных документах записи «НДС не облагается» (в регистрах синтетического учета суммы НДС по необлагаемым операциям, естественно, не выделяются);

- отражение облагаемых и необлагаемых операций по отдельным субсчетам соответствующего балансового счета.

На **счете 19** следует выделить отдельный субсчет для учета сумм НДС по товарам, работам и услугам, используемым для осуществления облагаемых и не облагаемых налогом операций.

В течение налогового периода на этом субсчете накапливаются суммы «входного» НДС, относящиеся к товарам (работам, услугам), принятым к учету (приобретены) в данном налоговом периоде, которые будут использованы для осуществления как облагаемых, так и не облагаемых НДС операций. По окончании налогового периода НКО рассчитывает пропорцию и определяет долю налога, которая приходится на облагаемые и необлагаемые операции. Но еще раз напомним: не исключено, что данную позицию по разделению НДС придется доказывать в суде.

И еще один спорный момент по НДС.

Если организация отдает безвозмездно ценности (кроме денег) либо оказывает безвозмездно услуги, ей тоже придется заплатить налог (**письмо** Минфина России от 17.01.2013 № 03-07-08/04). Исключение: обязанность отдать подарок являлась целью благотворительной или иной программы, соответствующей уставу НКО. Согласно с этим и московские инспекторы (см. **письмо** УМНС РФ по г. Москве от 15.03.2004 № 24-11/17796).

В связи с этим НКО выгодно вести предпринимательскую деятельность, которая имеет льготы по НДС, или вообще получить освобождение от уплаты этого налога.

### 13.2. Льготы по НДС

СОНКО имеют право на льготы по НДС в случаях, перечисленных в **ст. 149 НК РФ**.

Но даже при применении льготы они обязаны ежеквартально представлять в налоговый орган по месту учета **декларацию** по НДС.

Перечень заполняемых разделов **декларации** по НДС может быть различным.

Так, например, организация, осуществляющая только льготлируемые операции, заполняет **раздел 1** «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика» и **раздел 7** «Операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения)...».

Рассмотрим, какие льготы имеют социально ориентированные некоммерческие организации.

### 13.3. Освобождение от уплаты НДС

От обязанностей налогоплательщика НДС могут быть освобождены некоммерческие организации с небольшими оборотами реализации по предпринимательской деятельности. Общая сумма их выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца не должна превысить 2 миллиона рублей без учета НДС (**п. 1 ст. 145 НК РФ**).

При этом выручку определяют исходя из всех доходов, которые связаны с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг) и получены как в денежной, так и в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами. Об этом говорится в **п. 2 ст. 153** НК РФ. Целевые поступления в лимит в 2 миллиона рублей не включают, так как они выручкой не признаются.

О своем намерении не платить НДС некоммерческая организация уведомляет налоговую инспекцию по месту учета не позднее 20-го числа месяца, с которого начала использовать освобождение. При этом контролерам представляют следующие документы:

- уведомление об использовании права на освобождение по **форме**, утвержденной **приказом** МНС России от 04.07.2002 № БГ-3-03/342;
- выписку из бухгалтерского баланса (с указанием выручки без НДС за три месяца с разбивкой по месяцам, можно также представить копии **баланса** и **отчета** о финансовых результатах);
- выписку из **книги продаж**;
- копию **журнала** полученных и выставленных счетов-фактур (с 2015 года не обязателен для применения, исключение: НКО выступает в качестве посредника).

Такой перечень утвержден **пунктами 3 и 6 ст. 145** НК РФ. Формы выписок ни Налоговым кодексом РФ, ни каким-либо иным документом не установлены. Поэтому они могут быть представлены НКО в произвольной форме. Главное, чтобы из указанных документов была видна сумма выручки, отдельно можно указать сумму целевых поступлений и их расходование.

Все документы лучше представить в инспекцию лично. Если же СОНКО решила все-таки отправить бумаги по почте заказным письмом, днем их представления будет считаться только шестой рабочий день со дня отправления. Поэтому отправить документы следует за шесть рабочих дней до истечения срока.

**Обратите внимание!** Если выручка от предпринимательской деятельности СОНКО за какие-либо три месяца подряд превысит 2 миллиона рублей, организация утратит право на освобождение. Это случится с 1-го числа месяца, в котором произошло превышение.

#### **13.4. СОНКО – налоговый агент по НДС**

НКО является налоговым агентом по НДС в случаях, предусмотренных **ст. 161** НК РФ. А именно:

- при приобретении товаров, работ, услуг у иностранцев, не состоящих на учете в налоговых органах;
- при аренде (покупке) имущества у органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления.

**Обратите внимание!** Если арендодателем является балансодержатель имущества, который не относится к органам государственной власти и управления или органам местного самоуправления, то обязанностей налогового агента не возникает.

Кроме того, налоговыми агентами признают организации, уполномоченные осуществлять реализацию конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству.

Наиболее распространенная операция – это аренда государственного имущества. Поэтому расскажем о ней подробнее.

Итак, НКО, арендующая имущество у органов государственной или местной власти, признается налоговым агентом. Следовательно, она должна удерживать налог из арендной платы и перечислять его в бюджет. Причем делать это следует, даже если заключен трехсторонний договор аренды: между арендодателем, арендатором и балансодержателем имущества.

Сумму НДС налоговый агент рассчитывает по формуле:

НДС, удерживаемый налоговым агентом	Сумма арендной платы, руб.	Расчетная ставка НДС (18/118)
-------------------------------------	----------------------------	-------------------------------

Что еще входит в обязанности налогового агента, кроме удержания и перечисления НДС?

Он составляет **счета-фактуры** на суммы арендной платы, регистрирует их в книге продаж и книге покупок, формирует **декларацию** по налогу на добавленную стоимость.

В такой ситуации бухгалтер заполняет **титальный лист** и **раздел 2** «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента» декларации по налогу на добавленную стоимость.

**Раздел 2** формируют отдельно по каждому арендодателю (органу государственной власти и управления и органу местного самоуправления, предоставляющему в аренду государственное имущество).

При наличии нескольких договоров с одним арендодателем (органом государственной власти и управления и органом местного самоуправления) указанный **раздел** декларации заполняют на одной странице.

**Обратите внимание!** Арендуя имущество, освобожденное от уплаты НДС, налог исчислять и удерживать не надо. В частности, речь идет об аренде НКО земли. Данная операция не облагается НДС согласно **подп. 17 п. 2 ст. 149 НК РФ**.

В подобных операциях налоговые агенты заносят суммы арендной платы в **Раздел 7** «Операции, не подлежащие налогообложению» декларации по НДС.

При этом **Раздел 2**, в котором отражаются суммы НДС, подлежащие перечислению в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента, не заполняется. Соответствующее разъяснение содержится, например, в **письме УФНС России по г. Москве от 27.03.2007 № 19-11/28227**.

### 13.5. Декларация по НДС

СОНКО, которые ведут предпринимательскую деятельность, заполняют **декларацию** по НДС в общем порядке. О том, как заполнять документы, если НКО признаются налоговыми агентами, мы рассказали в предыдущем разделе.

Далее рассмотрим, какие листы заполнять в **декларации** по НДС, если у СОНКО нет предпринимательской деятельности и она не является налоговым агентом.

Организация, осуществляющая за налоговый период только деятельность, операции по которой освобождены от налогообложения, помимо **титального листа** и **Раздела 1** заполняет **Раздел 7** декларации по НДС.

Заполнение раздела 7 на целевые средства

Отражаются ли в **декларации** по НДС суммы пожертвований, членских взносов и иных целевых поступлений?

Вопрос спорный. Ведь средства, не связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), никакого отношения к налоговой базе по НДС не имеют и, следовательно, в **декларацию** по НДС не включаются.

Однако с другой стороны, в **Разделе 7** необходимо показывать операции, которые не признаются объектом налогообложения в соответствии с **п. 2 ст. 146 НК РФ**. А согласно данной норме и **п. 3 ст. 39 НК РФ** к таковым можно отнести имущество, переданное НКО на ведение уставной деятельности. Многие инспекторы рассуждают именно так и заставляют некоммерческие организации заполнять на целевые средства **Раздел 7** декларации по НДС.

Тогда код для пожертвований, членских взносов, грантов, взносов по благотворительной деятельности и иных целевых поступлений в соответствии с Приложением № 1 Порядка заполнения декларации, утвержденного **приказом** Минфина России от 15.10.2009 № 104н, будет **1010801**. Для пожертвований на формирование целевого капитала – **1010808**.

В то же время есть и обратная позиция: на целевые средства **Раздел 7** декларации по НДС не заполняется. Причем подтверждается она **письмом** ФНС России от 10.12.2012 № ЕД-4-3/20919. А это значит, что у НКО есть шанс отстоять незаполнение данного раздела перед инспекторами.

**Сдача декларации в электронной форме**

Согласно **п. 5 ст. 174 НК РФ** с 2014 года налогоплательщики (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны представлять в налоговые органы по месту своего учета **декларации** по НДС в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. Данная обязанность касается и НКО.

Однако осталась возможность сдавать декларации на бумаге в следующих случаях:

- освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС по **ст. 145 НК РФ**;
- применение организацией специальных режимов налогообложения.

Также в случае, если некоммерческая организация не осуществляет операций, в результате которых происходит движение денежных средств на ее счетах в банке, а также не имеет объектов налогообложения по НДС, то на основании **п. 2 ст. 80 НК РФ** по истечении отчетного периода она представляет **единую (упрощенную) налоговую декларацию**, на которую требования **п. 5 ст. 174 НК РФ** тоже не распространяются.

Подтверждает данную позицию и **письмо** ФНС России от 04.04.2014 № ГД-4-3/6138.

## 14. Особенности составления отчетности

### 14.1 Отчетность СОНКО

*Бухгалтерский баланс* составляется в соответствии с требованиями, общими для организаций всех организационно-правовых форм.

Практически единственной особенностью, которую следует учитывать при формировании данных для баланса, является особый порядок учета целевого финансирования: по статье "Целевые финансирование и поступления" СОНКО оформляемые отражают остатки поступивших и неиспользованных целевых средств в качестве вступительных членских и добровольных взносов и иных источников. Данные об остатках средств целевого финансирования на начало отчетного периода по их видам и источникам, об их поступлении и использовании в течение отчетного периода, остатках на конец отчетного периода СОНКО приводятся в Отчете о целевом использовании полученных средств (форма N 6).

В Отчете о прибылях и убытках (форма N 2) данные о доходах, расходах и финансовых результатах представляются нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

Некоммерческие организации в Отчете о целевом использовании полученных средств (форма N 6) отражают данные по основной (уставной) деятельности об остатках средств, ранее поступивших в качестве вступительных, членских, добровольных взносов, данные о поступлении (подлежащем поступлении) вышеуказанных средств в течение отчетного периода, их расходовании в течение отчетного периода и остатках на конец отчетного периода. Эти сведения заполняются на основе данных, учтенных на счете учета фактических расходов, связанных с деятельностью НКО, и списанных на уменьшение целевых поступлений.

### 14.2. Состав форм бухгалтерской отчетности

Согласно **п. 2 ст. 14** Закона «О бухгалтерском учете» годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность СОНКО в общем случае состоит из **бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним** (см. также письмо Минфина России от 13.08.2013 № 07-01-12/32729).

Рекомендованные **формы** указанных отчетов приведены в **приказе Минфина России от 02.07.2010 № 66н**.

При необходимости обеспечения пользователей отчетности дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в баланс и отчет о целевом использовании средств, но которые необходимы пользователям для реальной оценки финансового положения, результатов деятельности организации и движения денежных средств, некоммерческие организации раскрывают такие данные в пояснениях к отчетности (см. **пункты 6, 11** ПБУ 4/99, **Рекомендации** аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам,

аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год (приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01)).

В **Информации** Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» приведены следующие разъяснения:

«Некоммерческая организация приводит в бухгалтерской (финансовой) отчетности показатели об отдельных доходах и расходах (финансовых результатах) обособленно применительно к форме и порядку составления отчета о финансовых результатах в случае, когда:

- в отчетном году эта некоммерческая организация получила доход от предпринимательской и (или) иной приносящей доход деятельности;

- показатель полученного некоммерческой организацией дохода существенен;

- раскрытия данных о прибыли от предпринимательской и (или) иной приносящей доход деятельности в **отчете** о целевом использовании средств недостаточно для формирования полного представления о финансовом положении некоммерческой организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении;

- без знания о показателе полученного дохода заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения некоммерческой организации и финансовых результатов ее деятельности».

То есть при наличии предпринимательской деятельности, прочих доходов некоммерческой организации необходимо дополнительно заполнять **отчет** о финансовых результатах.

Некоторым НКО придется к годовому бухгалтерскому отчету приложить еще и аудиторское заключение.

Это касается тех организаций, которые созданы в форме фондов, саморегулируемых организаций (СРО), кредитных и жилищных кооперативов, НКО, получающих целевые средства на формирование целевого капитала, и других организаций, для которых требование обязательного аудита указано в специальных законах.

По общему правилу обязательным аудит является для фондов, государственных НКО, а также тех, у кого либо выручка за год, предыдущий отчетному, превышает 400 миллионов рублей, либо сумма активов баланса больше 60 миллионов рублей (**п. 1 ст. 5** Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и специализированные законы по формам НКО).

Кроме того, аудит должны проходить те организации, чьи учредители напрямую записали такое требование в уставе.

За отсутствие аудиторского заключения на НКО может быть наложен штраф:

- 50 рублей – на НКО (**ст. 126 НК РФ**);

- от 300 до 500 рублей – на должностных лиц НКО (**ст. 15.6 КоАП РФ**).

Уплата штрафа не освобождает организацию от обязанности проведения аудиторской проверки.

Аудиторское заключение необходимо представлять только в дополнение к обязательному экземпляру годовой отчетности. Но обязательный экземпляр сдается в орган статистики. Получается, что в иные инстанции, включая налоговые органы, аудиторское заключение представлять не нужно.

Годовую бухгалтерскую отчетность НКО должны сдать в налоговую инспекцию, органы статистики, а также другим заинтересованным пользователям (например, жертвователям, грантодателям, исполнительному органу некоммерческой организации).

Согласно **подп. 2 п. 4 ст. 6** Закона о бухучете упрощенные способы ведения бухучета, включая составление упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности, вправе применять все НКО, за исключением:

- организаций, поступления денежных средств и иного имущества которых за предшествующий отчетный год превысили 3 миллиона рублей,
- коллегий адвокатов, адвокатских бюро, юридических консультаций, адвокатских палат, нотариальных палат,
- жилищных и жилищно-строительных кооперативов, кредитных потребительских кооперативов, сельскохозяйственных потребительских кооперативов,
- микрофинансовых организаций,
- обществ взаимного страхования,
- организаций государственного сектора, государственных корпораций, государственных компаний,
- политических партий, их региональных отделений или иных структурных подразделений,
- некоммерческих организаций, включенных в реестр НКО, выполняющих функции иностранного агента.

### **14.3. Особенности заполнения бухгалтерского баланса**

НКО по-особому заполняют **раздел III** баланса «Капитал и резервы». Ведь они вправе сами разрабатывать для себя формы бухгалтерской отчетности, основываясь при этом на бланках, которые рекомендовал Минфин России. Разработанную форму следует закрепить приказом об учетной политике.

В соответствии с требованиями **приказа** Минфина России от 02.07.2010 № 66н некоммерческие организации должны назвать **раздел III** «Целевое финансирование» и вместо показателей уставного, добавочного, резервного капитала и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) включать в него показатели «Паевой фонд», «Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды» (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

### **Пример**

Некоммерческая организация, созданная в 2013 году, осуществляет деятельность только за счет целевых взносов. При этом она не оказывает платных услуг.

На начало 2014 года остаток неизрасходованных целевых взносов был равен 50 000 руб. В течение года в организацию поступили целевые взносы в размере 180 000 руб. На нужды организации в 2014 году было израсходовано 165 000 руб.

В организации на **счете 83** субсчета «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества» отражена стоимость внеоборотных активов на сумму 100 000 руб. Сумма за последние два года не менялась.

### **14.4. Особенности заполнения отчета о финансовых результатах**

В **отчете** о финансовых результатах НКО, не осуществляющие предпринимательскую деятельность, заполняют строки, касающиеся отражения прочих доходов и расходов.

Организации, получающие доходы от предпринимательской деятельности, отражают выручку от продажи, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и финансовый результат от продаж в соответствии с порядком, установленным для коммерческих организаций.

### **14.5. Особенности заполнения отчета о целевом использовании средств**

**Отчет** о целевом использовании средств (далее – отчет) на практике заполняют почти все некоммерческие организации. Однако принцип заполнения данного отчета вызывает у многих бухгалтеров затруднения, неясно – какой способ применять при формировании отчета: кассовый или метод начисления.

Дело в том, что отчет – это один из основных документов, проверяемых налоговой инспекцией. Он отражает результаты деятельности НКО: сколько средств и каких она получила за год и сколько потратила в своей деятельности. То есть можно сказать, что отчет – это показатель исполнения годовой сметы.

Законодательных норм для заполнения сметы нет. Как правило, НКО планируют поступления и расходы по кассовому методу – сколько денег они должны получить и потратить.

В то же время бухгалтерская отчетность формируется на основании данных бухгалтерского учета, рассчитанных методом начисления: факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (**п. 5 ПБУ 1/2008**).

Поэтому при сопоставлении сметы и отчета у бухгалтера НКО возникнут расхождения.

К примеру, в договоре на получение гранта указан срок поступления денег – декабрь 2015 года (на ту же дату грант к получению запланирован и в смете 2015 года). Именно на эту дату бухгалтер должен сделать запись по субсчетам счетов:

**Д-т счета 76 – К-т счета 86.**

И тогда в 2015 году данная сумма будет отражена в отчете как полученная.

Однако если реально деньги придут только в следующем году, их вновь придется запланировать в смете, но уже 2016 года. Налицо – несоответствие в документах, которое, конечно же, вызовет вопросы со стороны налоговых инспекторов. Ведь в соответствии с отчетом за 2015 год грант отражен как уже полученный.

НКО необходимо составлять смету и отчет одним общим методом. Так как кассовый метод для бухгалтерского учета некоммерческих организаций пока не предусмотрен, то получается, организации должны использовать метод начисления и указать его в учетной политике.

Схожая проблема возникает и с отражением выручки, а также затрат в бухгалтерском учете по предпринимательской деятельности НКО.

Исключение: социально ориентированные организации. Согласно нормам **п. 12** ПБУ 9/99 и **п. 18** ПБУ 10/99 они вправе признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков). В этом случае расходы они должны списывать после погашения задолженности.

В то же время нельзя забывать еще об одном важном для НКО документе – декларации по налогу на прибыль, в **листе 07** которой также отражаются полученные и потраченные целевые средства. Причем в **пунктах 15.1-15.2** Порядка заполнения декларации, утвержденного **приказом** ФНС России от 22.03.2012 № ММВ-7-3/174@, указано, что данный лист заполняется по датам поступления и траты средств. То есть кассовым методом (подробнее – о заполнении декларации по налогу на прибыль говорится в **разделе** «Декларация по налогу на прибыль» на с. 169).

Следовательно, для сопоставления данных сметы, отчета и **декларации** по налогу на прибыль бухгалтеру проще использовать кассовый метод.

Организации придется или смириться с указанными сложностями и соблюдать требования законодательства, то есть составлять смету и отчет методом начисления, **лист 07** декларации по налогу на прибыль – кассовым методом, и быть готовой давать объяснения налоговым инспекторам. Либо идти на нарушение норм составления бухгалтерской отчетности и составлять отчет кассовым методом, прописав его в учетной политике.

Далее разберем построчно порядок заполнения **отчета** (возьмем его полную форму). Для наглядности всю информацию представим в виде таблицы (см. таблицу ниже).

Название строки	Описание строки
1	2
Остаток средств на начало отчетного года	Кредитовое сальдо по счету 86 «Целевое финансирование», в том числе сумма прибыли от предпринимательской деятельности и прочих доходов, оставшаяся в распоряжении НКО после налогообложения и не использованная в предыдущем году
<b>Поступило средств</b>	
Вступительные взносы	Вступительные взносы в общественных объединениях, союзах и ассоциациях, потребительских кооперативах. Взимаются один раз. Порядок и возможность взимания таких средств должны быть предусмотрены уставом и положением о членстве НКО
Членские взносы	Регулярно осуществляемые взносы на покрытие административно-хозяйственных расходов организаций, основанных на принципах членства. Порядок и возможность взимания таких средств должны быть предусмотрены уставом и положением о членстве НКО
Целевые взносы	<p>По этой строке показывают:</p> <p>суммы грантов;</p> <p>средства бюджетов, выделяемые осуществляющим управление многоквартирными домами товариществам собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным или иным специализированным потребительским кооперативам, управляющим организациям, выбранным собственниками помещений в многоквартирных домах, на доленое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов в соответствии с Законом от 21.07.2007 № 185-ФЗ;</p> <p>суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;</p> <p>средства, полученные на осуществление благотворительной деятельности;</p> <p>поступления от собственников созданным ими учреждениям;</p> <p>имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;</p> <p>денежные средства, внесенные членами садоводческого, огороднического или дачного некоммерческого товарищества либо садоводческого, огороднического или дачного некоммерческого партнерства на приобретение (создание) объектов общего пользования;</p> <p>денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала.</p> <p>Так как четкого описания целевых взносов нет, рекомендуем эту строку дробить на те целевые средства, которые НКО должна получить в соответствии со сметой и не будет облагать налогом на прибыль в соответствии со ст. 251 НК РФ</p>
Добровольные имущественные взносы и пожертвования	<p>Взносы, полученные:</p> <p>организациями, не основанными на принципах членства;</p> <p>не от членов организаций;</p> <p>в пределах выше установленных уставными документами.</p> <p>Обратите внимание: добровольные взносы не указаны в составе сумм, не облагаемых налогом на прибыль согласно ст. 251 НК РФ, а вот суммы пожертвований, используемые для уставной деятельности, там есть. Во избежание претензий со стороны налоговиков рекомендуем данную строку отчета назвать лишь «Пожертвования» и отражать в ней полученные пожертвования.</p> <p>А в случае получения НКО добровольных взносов, облагаемых налогом на прибыль, указанные суммы отражать в строке «Прочие»</p>

Прибыль от предпринимательской деятельности организации	По данной строке отражают чистую прибыль отчетного года, сформированную в отчете о прибылях и убытках по итогам предпринимательской деятельности за отчетный год, направленную некоммерческой организацией для достижения целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям
Прочие	По данной строке отражают доходы (счет 91 субсчет «Прочие доходы»): суммы положительных курсовых разниц от переоценки активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, от продажи валюты по курсу выше курса ЦБ РФ; проценты, начисляемые банком на остатки денежных средств на счетах; суммы штрафных санкций за неисполнение (ненадлежащее исполнение) договоров и т.п.
Всего поступило средств	Сумма всех выше перечисленных поступлений. Данные строки остатка средств на начало отчетного периода в расчет не берутся
<b>Использовано средств</b>	
Расходы на целевые мероприятия	Общая сумма средств, израсходованных на целевые мероприятия, к которым относятся проекты и программы, осуществляемые организацией в целях, ради которых она создана. А именно сумма средств по строкам: социальная и благотворительная помощь; проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.; иные мероприятия
В том числе: социальная и благотворительная помощь	Суммы, фактически потраченные на оказание социальной и благотворительной помощи физическим и/или юридическим лицам. Направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческим организациям
проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.	Расходы: на изготовление и рассылку приглашений участникам мероприятия; аренду конференц-зала; гонорары приглашенным лекторам, включая начисления во внебюджетные фонды; транспортное обслуживание участников мероприятия; питание и проживание в гостиничном номере участников мероприятия и т.п.
иные мероприятия	Расходы на мероприятия, преследующие культурные, образовательные, научные и управленческие цели, а также проводимые в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан
Расходы на содержание аппарата управления	Сумма использованных средств на содержание аппарата управления некоммерческой организации, а также других ее расходов, связанных с осуществлением управленческих и координирующих функций, выполнением иных уставных задач (в том числе организация работы по получению финансовых средств для достижения целей, предусмотренных уставом). Расходы на содержание аппарата управления включают: расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления); выплаты, не связанные с оплатой труда; расходы на служебные командировки и деловые поездки; содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта); ремонт основных средств и иного имущества; прочие

<p>В том числе: расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)</p>	<p>Расходы на оплату труда аппарата управления (начисления в пользу работников согласно трудовым договорам, заключенным в соответствии с Трудовым кодексом РФ, а также гражданско-правовым и авторским договорам) с учетом начислений во внебюджетные фонды.</p> <p>К расходам на оплату труда, в частности, относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>суммы, начисленные по тарифным ставкам и должностным окладам в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;</li> <li>начисления стимулирующего характера, в т.ч. премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;</li> <li>начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в т.ч. надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни;</li> <li>суммы начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде;</li> <li>расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска;</li> <li>денежные компенсации за неиспользованный отпуск;</li> <li>выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (по районным коэффициентам, коэффициентам за работу в пустынных, безводных местностях и в высокогорных районах, процентные надбавки к заработной плате за стаж работы в районах Крайнего Севера, в приравненных к ним местностях и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями) и др.</li> </ul> <p>К начислениям во внебюджетные фонды относятся следующие суммы, рассчитанные с указанных расходов на оплату труда:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>страховые взносы;</li> <li>взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.</li> </ul> <p>Напомним: существуют ограничения для благотворительных организаций, и именно по показателю данной строки налоговой будут их проверять: расходы на оплату труда административно-управленческого персонала должны составлять не более 20% полученных пожертвований</p>
<p>выплаты, не связанные с оплатой труда</p>	<p>Расходы на выплаты социального характера, а также на прочие выплаты, не связанные с оплатой труда (не указанные в трудовом договоре). Например, выплаты материальной помощи</p>
<p>расходы на служебные командировки и деловые поездки</p>	<p>Командировочные расходы организации, а также расходы на деловые поездки, причем как по территории РФ, так и за ее пределами:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>расходы на проезд и найм жилого помещения; суточные;</li> <li>расходы на оформление и выдачу виз, паспортов, приглашений и иных аналогичных документов;</li> <li>иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя</li> </ul>

содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта)	Эксплуатационные расходы на содержание и обслуживание зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и т.п., а также затраты на содержание служебного автотранспорта. В том числе: затраты на аренду помещения, а также автомобильных и иных транспортных средств; оплата стоимости услуг по электроснабжению, обеспечению теплом, водоснабжению, канализации, оказываемых специализированными организациями, и т.п.; затраты по обслуживанию компьютеров, факсов, ксероксов и т.п.; оплата стоимости топлива и иных расходуемых в процессе эксплуатации транспортного средства материалов; плата за проведение государственного технического осмотра транспортных средств и др.
ремонт основных средств и иного имущества	Затраты организации на текущий, средний и капитальный ремонт объектов основных средств и иного имущества, осуществленный как подрядным, так и хозяйственным способами
прочие	Иные расходы (стоимость услуг связи, консультационных услуг, уплаченных налогов и пр.)
Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	Расходы организации на покупку основных средств и материально-производственных запасов в соответствии с нормами ПБУ 6/01 и ПБУ 5/01
Прочие	Иные расходы, не отнесенные в предыдущие строки. Например, затраты, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств; проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов)
Всего использовано средств	Сумма всех вышеперечисленных расходов
Остаток средств на конец отчетного года	Рассчитывается сальдо на конец отчетного периода. Оно должно быть равно кредитовому сальдо по счету 86 «Целевое финансирование» на конец отчетного периода

#### 14.6. Особенности заполнения пояснений к бухгалтерской отчетности

На то, что пояснения к бухгалтерской отчетности являются обязательной частью годового отчета, указывают Минфин и ФНС России в совместном **письме** от 20.06.2013 № ЕД-4-3/11174@.

Содержание и форму пояснений можно определить самостоятельно.

Как правило, это отдельный документ, который содержит дополнительную информацию, не указанную в других формах отчетности. Чаще всего требуется расшифровка отдельных показателей баланса и отчета о финансовых результатах.

Согласно **п. 4** приказа Минфина России № 66н пояснения оформляются в табличной и (или) текстовой форме. Содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно, с учетом Примера оформления пояснений, приведенного в **Приложении 3** к приказу № 66н.

Рассмотрим некоторые необходимые аспекты данного документа.

В соответствии с **ПБУ 4/99** «Бухгалтерская отчетность организации» в пояснениях должны быть указаны:

- виды деятельности НКО;
- среднегодовая численность работающих за отчетный период (или численность работающих на отчетную дату);
- состав (по фамилиям и должностям) членов исполнительных и контрольных органов организации;

- сведения о доходах и расходах НКО по предпринимательской деятельности (объемы продаж, состав затрат, состав резервов, внереализационные доходы и расходы);

- сведения о целевых средствах, источниках их поступления и траты;

- источники и договоры, по которым НКО получает от контрагентов неденежные средства.

Важной частью пояснений является информация и об итогах рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности. Напоминаем: НКО не вправе распределять чистую прибыль, полученную от предпринимательства, между учредителями: ее направляют на уставную деятельность организации.

Кроме того, в соответствии с требованиями **ПБУ 6/01** «Учет основных средств» и **ПБУ 14/2007** «Учет нематериальных активов» в пояснениях необходимо раскрыть информацию об объектах основных средств и нематериальных активов:

- о способах оценки активов, приобретенных по договорам, предусматривающим погашение обязательств неденежными средствами;

- сроках полезного использования объектов;

- способах начисления износа;

- объектах недвижимости, находящихся в процессе государственной регистрации, но уже принятых в эксплуатацию и фактически используемых;

- отражении износа на забалансовых счетах НКО.

Согласно **ПБУ 5/01** «Учет материально-производственных запасов» в пояснениях приводят данные о способах оценки МПЗ по их группам (видам), о последствиях изменений этих способов, а также о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Некоторые данные включаются в пояснения только при их наличии в отчетном периоде. Для НКО это могут быть: получение государственной помощи, кредитов и займов, перевод краткосрочной задолженности в долгосрочную и пр.

Так, например, если организация получила в течение года кредит или займ, ей следует отразить:

- сроки погашения и изменения величины задолженности с указанием на договор, по которому задолженность образовалась;

- суммы затрат, включенные в операционные расходы и в стоимость инвестиционных активов;

- величину средневзвешенной ставки займов и кредитов (при ее применении).

Если заимодавец не выполнил условия договора займа (кредитного договора) или исполнил их не полностью, организация-заемщик в пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности приводит информацию о недополученных суммах (**п. 4 ПБУ 15/2008** «Учет расходов по займам и кредитам»).

Если НКО получает активы или денежные средства в валюте, на основании требований **ПБУ 3/2006** «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» в пояснениях раскрывают информацию об операциях в иностранной валюте:

- величину курсовых разниц, отнесенных на финансовые результаты;
- величину курсовых разниц, учтенных иным образом;
- **официальный курс** Банка России, действовавший на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Согласно **п. 5 ст. 22** Федерального закона от 23.11.2009 № 261-ФЗ в пояснения к годовой бухгалтерской отчетности подлежат включению данные о совокупных затратах НКО на оплату использованных в течение календарного года энергетических ресурсов.

#### **14.7. Специальная отчетность СОНКО в органы статистики**

Некоммерческие организации должны сдавать бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение в органы статистики. Заключение должно быть представлено не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения. Но при этом не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом (**пункты 2, 4 ст. 18** Закона о бухучете).

Также НКО представляет в органы статистики сведения по специализированным формам статистического наблюдения.

Для социально ориентированных НКО существует специальная отчетность **№ 1-СОНКО** «Сведения о деятельности социально ориентированной некоммерческой организации», утвержденная **приказом** Росстата от 23.07.2013 № 291.

В отношении некоммерческих организаций действует также **форма № 11 (краткая)** «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) некоммерческих организаций».

Данные формы должны утверждаться ежегодными приказами Росстата.

Органы государственной статистики могут запросить и другие сведения по установленным формам.

### **15. Особенности расчета налога на прибыль .**

Как и все другие организации, НКО платят налог на прибыль с доходов от предпринимательства. Что же касается поступлений по уставной деятельности, то их налогом можно не облагать. Но только при условии, что они соответствуют требованиям **ст. 251** НК РФ.

Рассмотрим подробнее некоторые аспекты деятельности СОНКО, влияющие на формирование налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

#### **15.1 Целевое назначение**

Что значит: поступления использованы по целевому назначению? Как быть, если средства используются одновременно и целевым, и нецелевым образом? В этом случае налог начисляют только на ту часть денег, которая использована нецелевым образом.

Сложнее, если целевые средства потрачены на покупку имущества, которое будет использоваться в обоих видах деятельности НКО. Тогда, по мнению налоговых инспекторов, такие средства облагаются полностью налогом на прибыль.

В противном случае придется предоставить документы о целевом использовании средств. Если документы предоставлены, то позиция налогоплательщика обоснована. Поэтому, даже если организация использует целевое имущество, направленное на некоммерческую деятельность, еще и в предпринимательстве для достижения уставных целей, облагать его налогом на прибыль неправомерно.

Но эта позиция все же является весьма спорной, и налоговики с такими доводами могут не согласиться. Поэтому не исключено, что отстаивать свои права организации придется в судебном порядке.

Также спор может возникнуть, если НКО положит целевые деньги на депозит. Минфин сообщил по этому вопросу следующее. Размещение целевых средств на депозите не будет являться нецелевым использованием денег и, следовательно, не приведет к их обложению налогом на прибыль только при наличии следующих условий:

- у НКО нет расходов по размещению временно свободных остатков целевых средств на депозитных счетах в учреждениях банков и в ценных бумагах, признаваемых в уменьшение налогооблагаемой прибыли. Наличие расходов, направленных на получение дохода, является основным критерием отнесения деятельности к предпринимательской;

- НКО имеет документальное обоснование целесообразности решения о размещении временно свободных остатков целевых средств в приносящих доход финансовых активах с точки зрения минимизации риска потери (обесценивания) соответствующих средств;

- НКО имеет документальное обоснование целесообразности неполного использования целевых средств в том периоде, в котором они получены;

- денежные средства с депозита будут потрачены на содержание некоммерческой организации или на ведение ее уставной деятельности по целевому назначению и в срок.

При этом целевые деньги налогом облагаться не будут. Подпадут под налогообложение только полученные проценты от размещения средств на депозите (см. письма Минфина России от **01.08.2013 № 03-03-06/4/30833**, от **29.07.2013 № 03-03-06/4/30025**, от 13.01.2014 № 03-11-06/2/262 (в части применения УСН) и др).

## **15.2. Раздельный учет**

Заметьте: целевые поступления признаются таковыми для целей налогового учета лишь при условии, что та некоммерческая организация, которая их получает, ведет раздельный учет, как самих целевых поступлений по программам, так и доходов и расходов по предпринимательской деятельности (если такая деятельность ведется). Если не вести раздельный учет,

все средства, которые получает некоммерческая организация, налоговики посчитают внереализационными доходами и потребуют включить их в

налогооблагаемую базу. Если целевые средства истрачены организацией не по назначению или не в срок, то они также увеличивают налогооблагаемую прибыль. Дело в том, что для некоммерческих организаций, получающих средства целевого финансирования и целевые поступления, в соответствии с **подп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ** установлена обязанность ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и в рамках целевых поступлений.

Некоммерческая организация не вправе уменьшать доходы, связанные с производством и реализацией товаров, работ, услуг, и внереализационные доходы на величину расходов, связанных с уставной некоммерческой деятельностью организации. Указанные расходы должны покрываться за счет целевых поступлений, а при их недостаточности или отсутствии – за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль организаций.

К средствам целевого финансирования относятся поступления, указанные в **подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ**.

Наиболее распространенными из них применительно практически ко всем НКО являются гранты.

### **15.3. Гранты**

Грантами признаются денежные средства и иное имущество, передача которого НКО удовлетворяет следующим условиям.

Во-первых, гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе.

Во-вторых, гранты должны быть получены:

- от российских физических лиц;
- некоммерческих организаций;

- иностранных и международных организаций, указанных в **Перечне**, утвержденном **Постановлением** Правительства РФ от 28.06.2008 № 485 «О перечне международных организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых не подлежат налогообложению и не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций – получателей грантов».

Имущество, полученное от коммерческих организаций и иностранных граждан, не является грантом и облагается налогом на прибыль.

Гранты предоставляются на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, физкультуры и спорта (за исключением профессионального спорта), а также на проведение конкретных научных исследований.

В-четвертых, гранты предоставляются на условиях, которые определяет грантодатель, с обязательным представлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта. Вообще о получении гранта свидетельствуют

также следующие документы: договор, платежные поручения, выписки с расчетного счета банка, приходные кассовые ордера.

В договоре обязательно должны быть указаны:

- наименование грантодателя и грантополучателя, их адреса и банковские реквизиты;
- решение о предоставлении гранта;
- сумма и порядок финансирования;
- цели использования гранта (конкретные программы);
- сроки использования средств;
- описание результатов, запланированных сторонами договора;
- порядок и форма представления отчетов об использовании полученных средств;
- ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств каждой из сторон.

Если полученный НКО грант не удовлетворяет хотя бы одному из перечисленных условий и его нельзя отнести к иным видам целевого финансирования или целевых поступлений, он учитывается при расчете налога на прибыль как безвозмездно полученное имущество (денежные средства) на основании **п. 8 ст. 250 НК РФ**.

#### **15.4 Средства бюджета**

Суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций, налогом на прибыль не облагаются. Такая льгота установлена **подп. 3 п. 2 ст. 251 НК РФ**.

Некоммерческая организация, чтобы применять льготу, должна быть бюджетополучателем и как таковая указана в бюджетной росписи. А поступления из бюджета должны соответствовать определениям бюджетных ассигнований и субсидий, указанных в **статьях 69 и 78.1** Бюджетного кодекса РФ.

Для НКО типична ситуация, когда они получают деньги не напрямую из бюджета, а от вышестоящего органа на конкурсной либо тендерной основе. Например, от администрации города или министерства (см. рис. 1). В этом случае необходимо внимательно читать договор.

Если между НКО и администрацией заключен договор возмездного оказания услуг, стороны которого именуются «заказчик» и «исполнитель» (либо «сторона 1» и «сторона 2», но по сути условия возмездности соблюдаются), то поступления по такому договору являются доходами от реализации и облагаются при общем режиме налогообложения не только налогом на прибыль, но и НДС. Даже в том случае, если в платежном поручении на получение средств администрации города есть запись: «НДС не облагается». Конечно, налог платить не нужно, если НКО получило освобождение от уплаты этого НДС.

Субсидии, полученные от государства и потраченные целевым образом на осуществление уставной деятельности, налогом на прибыль не облагаются (письма от **22.01.2014 № 03-01-10/2003**, от **15.03.2013 № 03-03-06/4/12497**).

Но только в том случае, если НКО использовала их по назначению. Понятие нецелевого использования бюджетных средств дано в **ст. 289** Бюджетного кодекса РФ. Это направление и использование средств на цели, не соответствующие условиям их получения, определенным утвержденным бюджетом, бюджетной росписью, уведомлением о бюджетных ассигнованиях, сметой доходов и расходов либо иным правовым основанием их получения. Нецелевое использование бюджетных средств влечет их изъятие в бесспорном порядке. Кроме того, **ст. 15.14** КоАП РФ устанавливает за данное правонарушение штрафы:

- на должностных лиц в размере от 20 000 до 50 000 рублей или дисквалификацию на срок от одного года до трех лет;
- на юридических лиц – от 5 до 25% суммы средств, полученных из бюджета бюджетной системы Российской Федерации, использованных не по целевому назначению.

Согласно **п. 1 ст. 26** Закона № 7-ФЗ для всех НКО в качестве источника формирования имущества названы «добровольные имущественные взносы и пожертвования». Действие данного закона не распространяется лишь на потребительские кооперативы, государственные и муниципальные учреждения.

Таким образом, все НКО, кроме вышеупомянутых, имеют право получать для своей общественно полезной деятельности пожертвования и не облагать их налогом на прибыль.

### **15.5. Благотворительные взносы**

Зачастую в благотворительных организациях встречается такой вид пожертвований, как благотворительные взносы. Рассмотрим, в каком случае они не будут облагаться налогом на прибыль.

Направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческим организациям, а также поддержка политических партий, движений, групп и кампаний благотворительной деятельностью не являются.

**Обратите внимание!** Очень важно отличать благотворительность от спонсорства. Если НКО не рекламирует жертвователя, то помощь является благотворительностью. Если рекламирует, то это спонсорство, которое подлежит обложению налогом на прибыль и НДС. Также запрещается проводить одновременно с благотворительной деятельностью агитацию перед выборами и по вопросам референдума.

### **15.6. Безвозмездно полученное имущество**

Согласно **п. 8 ст. 250** НК РФ безвозмездно полученное имущество (если, конечно, оно не относится к целевым поступлениям) признается внереализационным доходом. Причем единовременно – в момент подписания сторонами акта приемки-передачи такого имущества (**подп. 1 п. 4 ст. 271** НК РФ).

Налоговая стоимость безвозмездно полученного имущества определяется в том же порядке, что и в бухгалтерском учете: исходя из рыночных цен. Информация о ценах должна быть подтверждена получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

## Пример

АНО «В помощь сиротам» получила безвозмездно от коммерческой организации грузовой автомобиль. Чтобы определить стоимость автомобиля, организация привлекла независимого оценщика. Он оценил автомобиль в 150 000 руб. По этой стоимости АНО оприходовала автомобиль в бухгалтерском и налоговом учете.

И именно 150 000 руб. она обложит налогом на прибыль по ставке 20%.

С другой стороны, если бы НКО получила автомобиль как пожертвование, прописав данное условие в договоре, и использовала бы машину в своей уставной деятельности, то налога на прибыль бы не было.

**Обратите внимание!** Зачастую НКО использует в своей деятельности помещения, компьютеры, офисную мебель, бухгалтерские программы бесплатно. Как правило, эти средства принадлежат учредителям, членам или сотрудникам организации.

Если последние не пожертвовали их в НКО и на данное имущество не заключены договоры аренды и, соответственно, не производится оплата аренды, эти объекты (или плата за их пользование) также могут быть признаны безвозмездно полученными организацией. Будет ли в этом случае начисляться налог на прибыль? Согласно **п. 8 ст. 250 НК РФ** будет. Подтверждает это и Минфин России в **письме** от 31.10.2008 № 03-11-04/2/163.

Дело в том, что **Налоговый кодекс** различает получение имущества в собственность и получение права на пользование этим имуществом.

В первом случае, если НКО безвозмездно пожертвовали имущество, как уже указывалось в примере, налога на прибыль не возникает. Во втором случае, когда НКО всего лишь пользуется объектом (даже оформив договор на такой вид пожертвования), но права собственности на это имущество не имеет, льготы по налогу на прибыль нет и организации следует отразить доход.

В **письме** Минфина России от 07.03.2014 № 03-03-06/1/9966 указано:

«На основании **п. 1 ст. 582 ГК РФ** пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях.

**Пунктом 1 ст. 572 ГК РФ** предусмотрено, что по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом.

Таким образом, к имуществу некоммерческой организации, переданному по договору безвозмездного пользования в качестве пожертвования в общеполезных целях и не перешедшему в собственность к данной организации, положения **пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ** неприменимы».

С 2011 года в **п. 2 ст. 251 НК РФ** уточнено, что целевыми поступлениями признаются доходы в виде безвозмездно полученных некоммерческими организациями работ (услуг), выполненных (оказанных) на основании соответствующих договоров (**подп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ**).

### **15.7. Штрафные санкции**

В соответствии со **ст. 250 НК РФ** признаются внереализационными доходами НКО-получателя, даже если они начислены за несвоевременное целевое финансирование. Например, организацией, созданной на основе членства, скажем, некоммерческим партнерством, в отношении членских взносов своих членов.

Бухгалтеру важно правильно определить дату получения дохода.

Для организаций, которые при исчислении налога на прибыль выбрали метод начисления, рассматриваемые доходы считаются полученными в момент их начисления в соответствии с условиями заключенных договоров либо на основании решения суда (**ст. 271 НК РФ**).

При применении кассового метода штрафные санкции будут признаваться доходом в день поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу организации (**ст. 273 НК РФ**).

Напомним, что при определении внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств НКО, использующие метод начисления, должны отражать причитающиеся суммы в соответствии с условиями договоров или иных правоустанавливающих документов. Если штрафные санкции не предусмотрены, то у НКО-получателя не возникает обязанности для исчисления данного вида внереализационных доходов.

При взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению этого внереализационного дохода у организации возникает на основании решения суда (**ст. 317 НК РФ**).

**Обратите внимание!** Доходы, полученные в виде компенсации судебных расходов, по существу не соответствуют видам доходов, указанных в **п. 2 ст. 251 НК РФ**, и учитываются организацией при определении базы по налогу на прибыль вне зависимости от ее организационно-правовой формы. К такому выводу пришел Минфин России в **письме** от 26.11.2013 № 03-03-06/4/51060. Аналогичный вывод финансовое ведомство сделало в **письме** от 16.12.2011 № 03-03-06/4/148.

### **15.8 Проценты, полученные по банковским счетам**

У каждой НКО есть расчетный счет. Бывает, что за месяц банк насчитывает проценты организации на сумму, которая числилась на счете. Причем то, является ли данная сумма целевой или относится к предпринимательству, значения не имеет.

Полученные проценты включаются в состав внереализационных доходов. Об этом четко сказано в **п. 6 ст. 250 НК РФ**.

НКО, применяющие кассовый метод учета доходов и расходов, включают проценты в состав внереализационных доходов того периода, в котором эти проценты фактически были получены.

Для организаций, применяющих метод начисления, датой получения доходов в виде процентов признается дата начисления процентов в соответствии с условиями договора с банком.

## 16. Особенности налогообложения материальной помощи

### Обложение материальной помощи НДФЛ

Многие НКО в рамках своей уставной деятельности перечисляют деньги малоимущим и нуждающимся. Рассмотрим: должна ли в этом случае организация удерживать НДФЛ с оказанной материальной помощи?

Для этого обратимся к **ст. 217 НК РФ**, где прописаны все случаи, когда доходы физических лиц освобождаются от НДФЛ.

Так, к примеру, в **пунктах 8 и 8.1** этой статьи говорится, что НДФЛ не уплачивается с суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

- в связи со стихийным бедствием или с другим чрезвычайным обстоятельством, а также членам семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью независимо от источника выплаты;

- членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена его семьи;

- в виде гуманитарной, благотворительной помощи, оказываемой российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями), в соответствии с законодательством Российской Федерации о благотворительной деятельности в Российской Федерации;

- малоимущим и социально незащищенным категориям граждан в виде сумм адресной социальной помощи, оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти;

- пострадавшим от террористических актов на территории России, а также членам семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории России, независимо от источника выплаты;

- работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении/удочерении) ребенка, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка;

- вознаграждения, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта Российской Федерации физическим лицам за оказание ими содействия в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, лиц, подготавливающих такие акты, а также за оказание содействия органам исполнительной власти, осуществляющим оперативно-розыскную деятельность.

Также не облагаются НДФЛ:

- суммы, уплаченные религиозными, а также благотворительными и иными некоммерческими организациями, одной из целей деятельности которых является содействие в охране здоровья граждан, за услуги по лечению лиц, не состоящих с этими организациями в трудовых отношениях, а также за лекарственные средства для этих лиц;

- с 2012 года помощь, предоставляемая некоммерческими организациями детям-сиротам, детям, оставшимся без попечения родителей, и детям из семей с низким **прожиточным минимумом (п. 26 ст. 217 НК РФ)**.

Кроме того, освобождена от НДФЛ оплата (полная или частичная) работодателями путевок в российские санаторно-курортные и оздоровительные учреждения (за исключением туристских). Такая компенсация выплачивается как сотрудникам или членам их семей, так и бывшим работникам – пенсионерам. Выделяться эти суммы могут за счет средств, предоставленных религиозными или некоммерческими организациями, деятельностью которых является социальная поддержка и защита граждан (**п. 9 ст. 217 НК РФ**).

Еще одно упоминание об освобождении материальной помощи от налогообложения встречается в **п. 28 ст. 217 НК РФ** – не облагается сумма, не превышающая 4000 рублей в год. Это положение распространяется на существующих и бывших работников, уволившихся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту. Как видим, в этом случае также важно, чтобы человек, получающий деньги, состоял в трудовых отношениях с организацией, выплачивающей материальную помощь. В противном случае НКО придется удержать НДФЛ. А при невозможности это сделать (например, помощь была оказана имуществом) – в течение месяца сообщить в налоговую инспекцию.

Если этого не сделать, может последовать штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога (**ст. 123 НК РФ**). Но несмотря на штраф, обязанность заплатить налог останется за получателем материальной помощи, и налоговая инспекция будет требовать, чтобы налог заплатил именно он.

Имейте в виду: требование из налоговой инспекции об уплате НДФЛ может оказаться для получателя помощи неприятным сюрпризом. Как правило, получатели денег – это социально незащищенные люди, и требование уплатить налог может поставить их в еще более затруднительное положение. Ведь, скорее всего, полученные деньги к моменту выставления требования будут ими уже потрачены.

Поэтому лучше рассчитывать суммы выплат так, чтобы граждане получали на руки деньги за минусом удержанного налога (увеличивать сумму к начислению на сумму налога и предусмотреть это в смете).

Другое дело, если НКО выдает гражданину денежный подарок в сумме не более 4000 рублей. В данной ситуации уже не имеет значения, состоит человек, получивший подарок, в трудовых отношениях с дарителем или нет. НДФЛ подарок облагаться не будет.

## **17. Особенности расчета налога на имущество**

Некоммерческие организации являются плательщиками налога на имущество

Налог на имущество отражают:

- за счет внереализационных расходов – если имущество использовалось в предпринимательстве;

Д-т **счета 91/Прочие расходы** – К-т **счета 68/Расчеты по налогу на имущество** – начислен налог на имущество с основных средств, используемых в предпринимательстве;

- за счет средств целевого финансирования – если основные средства «работали» на уставную деятельность:

Д-т **счета 86** – К-т **счета 68**/Расчеты по налогу на имущество – начислен налог на имущество с основных средств, используемых в уставной деятельности.

При расчете налога следует обратить внимание на следующие моменты.

Для того чтобы найти остаточную стоимость основных средств, НКО от их балансовой стоимости отнимают сумму износа, начисляемого линейным способом. Ведь согласно **п. 17** ПБУ 6/01 «Учет основных средств» по объектам основных средств НКО амортизацию не начисляют. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа.

Причем это касается не только основных средств, которые были куплены за счет целевых средств, но и тех, что были приобретены за счет доходов от продажи товаров (работ, услуг) или неиспользуемого имущества организации.

В учете делают запись:

Д-т **счета 010** – начислен износ по основным средствам некоммерческих организаций.

Подсчитывают износ ежемесячно, так как среднегодовую стоимость объектов нужно определять тоже каждый месяц.

Для некоторых НКО установлены льготы по налогу на имущество. Речь идет о тех из них, кому послабления введены региональными властями либо **ст. 381** НК РФ

Как быть некоммерческим организациям, которые используют льготное имущество в предпринимательстве?

По мнению налоговиков, льготу можно применить только в отношении той части имущества, которая используется в уставной деятельности. Для этого стоимость объектов можно распределять:

- пропорционально занимаемой ими площади;
- исходя из удельного веса финансирования в общей сумме доходов).

Первый способ быстрее и проще, так как позволит не пересчитывать пропорцию для распределения стоимости основных средств несколько раз. Выбранный вариант бухгалтер НКО должен закрепить в приказе об учетной политике.

Конечно, с этим подходом можно поспорить и использовать льготу по имуществу, которое помимо уставной деятельности используется и в предпринимательстве, полностью. Не исключено, что свою позицию придется отстаивать в суде.

## 18. Особенности применения упрощенной системы налогообложения

Упрощенная система налогообложения позволяет сократить налоги и трудозатраты бухгалтерии. . Какие НКО могут стать «упрощенцами»?

Перейти на «упрощенку» может большинство НКО. Причем независимо от того, что в соответствии с **подп. 14 п. 3 ст. 346.12** НК РФ не имеют права применять спецрежим организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляла более 25%. В кодексе сказано, что данное требование не распространяется на НКО, в том числе на организации потребительской кооперации и союзы.

Но есть исключения.

Так, например, адвокатские образования применять «упрощенку» не вправе. Об этом прямо говорится в **подп. 10 п. 3 ст. 346.12** НК РФ.

Или же не могут работать в спецрежиме негосударственные пенсионные и инвестиционные фонды (**подпункты 4 и 5 п. 3 ст. 346.12** НК РФ). Также не могут применять УСН организации, имеющие филиалы и представительства.

Мы уже рассматривали вопрос о том, вправе ли НКО открывать подразделения (см. **с. 55**). И писали, что чиновники против: они указывают, что согласно **п. 1 ст. 5** Закона № 7-ФЗ некоммерческие организации могут создавать на территории РФ только филиалы или представительства (см. **письмо Минфина России от 10.01.2012 № 03-02-07/1-8**).

Значит ли это, что у некоммерческих организаций, имеющих рабочие места вне офиса, шансов на применение УСН нет?

С контролерами можно поспорить, так как запрета на открытие обособленного подразделения **Законом № 7-ФЗ** или иными нормативными актами не установлено. Особенно, если его регистрация, осуществленная иным образом чем по филиалу или представительству (путем подачи сообщения по **форме № С-09-3-1** в налоговую инспекцию), прошла успешно.

Кроме того, НКО, желающие стать «упрощенцами», должны помнить, что:

- нельзя превышать лимит доходов, установленный НК РФ. При этом стоимость целевых поступлений не учитывается при определении критической суммы;

- средняя численность работников не должна превышать 100 человек;

- стоимость амортизируемого имущества, находящегося в собственности НКО, не должна превышать 100 миллионов рублей;

- следует соблюдать иные ограничения, установленные **ст. 346.12** НК РФ.

Переход на УСН происходит добровольно путем подачи в налоговую инспекцию соответствующего заявления. Срок подачи заявления – не позднее 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик хочет перейти на УСН.

Для новых организаций срок подачи заявления на УСН – 30 календарных дней с даты регистрации (рекомендуется заявление, написанное на имя своей налоговой инспекции, сразу же подать с регистрационными документами при регистрации НКО).

## 19. Заключительные положения

В соответствии со ст.1 Закона о бухгалтерском учете с помощью бухгалтерского учета должны выполняться следующие задачи:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности – инвесторам, кредиторам и др.;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, за наличием и движением имущества и обязательств, за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

### Список использованной литературы

1. Митюкова Э.С. "Некоммерческие организации: правовое регулирование, бухгалтерский учет и налогообложение" М. : АйСи, 2015 г.
2. Семенихин В.В. Некоммерческие организации – налогообложение и бухучет. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2015.
3. Воеводина Н.А. и др. Некоммерческие организации . Научная книга, 2012. – 222 с
4. Федеральный закон от 06.12. 2011 №402 – ФЗ «О бухгалтерском учете»;
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности
6. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».
7. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».
8. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов
9. ПБУ 6/01 «Учет основных средств».
10. ПБУ 9/99 «Доходы организации». – ПБУ 10/99 «Расходы организации».
11. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».
12. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».
13. ПБУ 15/2008«Учет расходов по займам и кредитам
14. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»
15. Налоговый Кодекс Российской Федерации

Методические материалы изданы в рамках проекта «Школа актива социально-ориентированных некоммерческих организаций», реализуемого с использованием средств государственной поддержки, выделенных в качестве гранта в соответствии с распоряжением Президента Российской Федерации от 05.04.2016 № 68-рп и на основании конкурса, проведенного Благотворительным фондом «Покров».

**Для бесплатного распространения**

Подписано в печать 02.11.2016.

Формат 60x84/16. Объем 1,5 п. л. Гарнитура Times

Печать офсетная. Бумага офсетная 80 г/м<sup>2</sup>. Тираж 200 экз. Заказ № 39699

Отпечатано в типографии ООО «КОНСТАНТА»

308519, Белгородская обл., Белгородский р-н, п. Северный, ул. Березовая, 1/12.

Тел./факс (4722) 300-720, [www.konstanta-print.ru](http://www.konstanta-print.ru)