

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В.Р.Захарьин

ВВЕДЕНИЕ

В последние годы деятельность некоммерческих организаций приобретает все большее значение в экономике Российской Федерации. В странах с рыночной экономикой некоммерческие организации выполняют некоторые функции, которые в государствах с плановым ведением хозяйства осуществляются исключительно государством или уполномоченными им органами: удовлетворение отдельных нематериальных потребностей членов общества, создание и реализация нематериальных благ, имеющих общественную значимость, и т.д.

По данным Госкомстата России, в настоящее время в Российской Федерации насчитывается примерно 500 000 некоммерческих организаций. Из всех форм некоммерческих организаций наиболее распространенными являются общественные объединения и организации.

Увеличение количества некоммерческих организаций, расширение сферы деятельности и усложнение их функций становятся причиной все более жестких требований, предъявляемых к бухгалтерам.

В данной книге вниманию читателей предлагается подробный практический комментарий к требованиям законодательных и нормативных актов, регулирующих деятельность некоммерческих организаций, порядок организации и ведения бухгалтерского учета, а также особенности налогообложения таких организаций.

Особое внимание обращается на правовое положение отдельных видов некоммерческих организаций: общественных организаций или объединений; религиозных организаций или объединений; некоммерческих партнерств; автономных некоммерческих организаций; социальных и благотворительных фондов; ассоциаций и союзов; государственных корпораций. Подробно рассматриваются вопросы создания, реорганизации и ликвидации некоммерческих организаций.

В главах, посвященных организации и ведению бухгалтерского учета, рассматриваются вопросы, являющиеся специфическими для данной организационно-правовой формы хозяйствующих субъектов: учет уставного фонда, средств целевого финансирования, а также доходов, получаемых от предпринимательской деятельности, ведущейся в установленном законодательством порядке. Отдельно приводятся рекомендации по составлению и ведению смет доходов и расходов некоммерческих организаций. Кроме того, достаточно подробно излагаются и вопросы учета отдельных видов активов и обязательств (основных средств, нематериальных активов, денежных средств, расчетов и т.п.).

Текст книги проиллюстрирован большим количеством примеров и графического материала.

1. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

1.1. Общие положения

В соответствии со ст.50 ГК РФ некоммерческие организации - это организации, не имеющие извлечение прибыли в качестве основной цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками.

Юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться в форме потребительских кооперативов, общественных или религиозных организаций (объединений), финансируемых собственником учреждений, благотворительных и иных фондов, а также в других формах, предусмотренных законодательством.

Пунктом 5 ст.50 ГК РФ установлено, что некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям. Данное положение является

основным при определении права таких организаций на осуществление предпринимательской деятельности, распределение средств, полученных от такой деятельности, а также в некоторых случаях и на определение права на льготы по налогообложению.

Отдельной разновидностью некоммерческих организаций являются союзы и ассоциации, которые представляют собой объединения коммерческих и (или) некоммерческих организаций.

Правовое положение, порядок создания, деятельности, реорганизации и ликвидации некоммерческих организаций как юридических лиц, формирования и использования имущества некоммерческих организаций, а также права и обязанности их учредителей (участников), основы управления некоммерческими организациями и возможные формы их поддержки органами государственной власти и органами местного самоуправления регулируются Законом о некоммерческих организациях.

Из всех возможных форм некоммерческих организаций действие Закона о некоммерческих организациях не распространяется на потребительские кооперативы, деятельность которых регулируется нормами ГК РФ, законодательством о потребительских кооперативах, иными законами и правовыми актами. Это обусловлено особенностями функционирования этой организационно-правовой формы, в частности тем, что в деятельности потребительских кооперативов большое значение и большой удельный вес имеют торговые операции.

Кроме того, некоторые положения Закона о некоммерческих организациях не распространяются на религиозные организации.

Закон о некоммерческих организациях выделяет следующие основные цели, для которых может быть создана некоммерческая организация:

- достижение социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей;

- охрана здоровья граждан;
- развитие физической культуры и спорта;
- удовлетворение духовных и иных нематериальных потребностей граждан;
- защита прав, законных интересов граждан и организаций;
- разрешение споров и конфликтов;
- оказание юридической помощи;
- иные цели, направленные на достижение общественных благ.

Некоммерческие организации могут создаваться в следующих формах:

- общественные и религиозные организации или объединения;
- фонды;
- государственные корпорации;
- некоммерческие партнерства;
- учреждения;
- автономные некоммерческие организации;
- ассоциации и союзы и т.д.

Как юридическое лицо некоммерческая организация обязана обладать следующими признаками:

- иметь в собственности или в оперативном управлении обособленное имущество;
- отвечать (за исключением учреждений) по своим обязательствам этим имуществом;
- иметь право от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде;
- иметь самостоятельный баланс или смету.

Некоммерческая организация считается созданной как юридическое лицо (так же как и организация, основанная на иных отношениях собственности) с момента ее государственной регистрации в установленном законодательством порядке.

Срок деятельности некоммерческой организации, как правило, не ограничивается, если иное не установлено учредительными документами.

Некоммерческая организация имеет право открывать счета в кредитных учреждениях на территории Российской Федерации и за ее пределами. Печать некоммерческой организации для скрепления денежных и иных документов (в установленных случаях) должна иметь полное ее название на русском языке.

Некоммерческая организация может иметь собственные штампы и бланки, а также зарегистрированную в установленном порядке эмблему.

Для нужд бухгалтерского учета и налогообложения существенное значение имеет внутренняя организация хозяйствующего субъекта, в частности наличие структурных подразделений, как выделенных, так и не выделенных на обособленные балансы. Право

некоммерческих организаций на создание филиалов и представительств закреплено ст.5 Закона о некоммерческих организациях. Филиалом некоммерческой организации считается ее обособленное подразделение, расположенное вне места нахождения некоммерческой организации и осуществляющее все ее функции или часть их, в том числе функции представительства. Представительством некоммерческой организации является обособленное подразделение, которое расположено вне места нахождения некоммерческой организации, представляет ее интересы и осуществляет их защиту.

Филиал или представительство некоммерческой организации не являются юридическими лицами, наделяются имуществом создавшей их некоммерческой организации и действуют на основании утвержденного ею положения. Имущество филиала или представительства учитывается на отдельном балансе и на балансе создавшей их некоммерческой организации.

Руководитель филиала или представительства назначается некоммерческой организацией и действует на основании доверенности, выданной некоммерческой организацией. Ответственность за деятельность своих филиалов и представительств несет создавшая их некоммерческая организация.

Особенности правового положения отдельных форм некоммерческих организаций установлены гл.II Закона о некоммерческих организациях.

Общественные и религиозные организации (объединения). Основной особенностью общественных и религиозных организаций (объединений) является то, что круг лиц и перечень целей, для которых они могут создаваться, ограничен. В соответствии со ст.6 Закона о некоммерческих организациях общественными и религиозными организациями (объединениями) признаются добровольные объединения граждан, в установленном законом порядке объединившиеся на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей. Таким образом, членами общественных и религиозных организаций не могут быть юридические лица (другие организации), а круг потребностей, которые объединившиеся граждане могут удовлетворять, ограничивается нематериальными.

Общественные и религиозные организации (объединения) вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, соответствующую целям, для достижения которых они созданы. Это право создает условия для предоставления таким организациям налоговых и иных льгот. Следует, правда, учитывать, что основной целью предпринимательской деятельности подобных организаций является поиск дополнительных источников финансирования для достижения целей, ради которых эти организации были созданы.

Участники и члены общественных и религиозных организаций (объединений) не сохраняют прав на переданное ими в собственность этих организаций имущество, в том числе на членские взносы. Это требование представляется очевидным, так как сохранение за участниками и членами общественных и религиозных организаций (объединений) права собственности на переданное имущество практически исключает возможность его использования для уставных целей.

Участники и члены общественных и религиозных организаций (объединений) не отвечают по обязательствам вышеуказанных организаций (объединений), а эти организации (объединения) не отвечают по обязательствам своих членов. Из этого следует, что субсидиарная ответственность на участников и членов таких организаций и объединений распространяться не может. Случаи, когда участники общественных объединений, входящие в состав органов управления, своими действиями наносят ущерб организации, под данное правило не подпадают. Порядок их привлечения к материальной ответственности регулируется нормами трудового, гражданского, административного или уголовного законодательства.

Более подробно особенности правового положения общественных организаций (объединений) рассмотрены в Законе об общественных объединениях. Данным Законом, в частности, установлено следующее.

Под общественным объединением понимается добровольное, самоуправляемое, некоммерческое формирование, созданное по инициативе граждан, объединившихся на основе общности интересов для реализации общих целей, указанных в уставе общественного объединения (далее - уставные цели). Право граждан на создание общественных объединений реализуется как непосредственно путем объединения физических лиц, так и через юридические лица - общественные объединения.

Общественные объединения могут создаваться в одной из следующих организационно-правовых форм:

- общественная организация;
- общественное движение;
- общественный фонд;

- общественное учреждение;
- орган общественной самодеятельности;
- политическая партия.

Организационно-правовыми формами политических общественных объединений являются общественная организация (для политической организации, в том числе политической партии) и общественное движение (для политического движения).

Под общественной организацией понимается основанное на членстве общественное объединение, созданное на основе совместной деятельности для защиты общих интересов и достижения уставных целей объединившихся граждан. Членами общественной организации в соответствии с ее уставом могут быть физические лица и юридические лица - общественные объединения, если иное не установлено законами об отдельных видах общественных объединений. Высшим руководящим органом общественной организации является съезд (конференция) или общее собрание. Постоянно действующим руководящим органом общественной организации является выборный коллегиальный орган, подотчетный съезду (конференции) или общему собранию.

Под общественным движением подразумевается состоящее из участников и не имеющее членства массовое общественное объединение, преследующее социальные, политические и иные общественно полезные цели, поддерживаемые участниками общественного движения. Высшим руководящим органом общественного движения является съезд (конференция) или общее собрание. Постоянно действующим руководящим органом общественного движения является выборный коллегиальный орган, подотчетный съезду (конференции) или общему собранию.

Общественный фонд является одним из видов некоммерческих фондов и представляет собой не имеющее членства общественное объединение, цель которого заключается в формировании имущества на основе добровольных взносов, иных не запрещенных законодательством поступлений и использовании данного имущества на общественно полезные цели. Учредители и управляющие имуществом общественного фонда не вправе использовать вышеуказанное имущество в собственных интересах. Руководящий орган общественного фонда формируется его учредителями и (или) участниками либо решением учредителей общественного фонда, принятым в виде рекомендаций или персональных назначений, либо путем избрания участниками на съезде (конференции) или общем собрании.

Общественное учреждение - это не имеющее членства общественное объединение, ставящее своей целью оказание конкретного вида услуг, отвечающих интересам участников и соответствующих уставным целям указанного объединения.

Управление общественным учреждением и его имуществом осуществляется лицами, назначенными учредителем (учредителями). В соответствии с учредительными документами в общественном учреждении может создаваться коллегиальный орган, избираемый участниками, не являющимися учредителями данного учреждения и потребителями его услуг. Вышеуказанный орган может определять содержание деятельности общественного учреждения, иметь право совещательного голоса при учредителе (учредителях), но не вправе распоряжаться имуществом общественного учреждения, если иное не установлено учредителем (учредителями).

Под органом общественной самодеятельности понимается не имеющее членства общественное объединение, целью которого является совместное решение различных социальных проблем, возникающих у граждан по месту жительства, работы или учебы, направленное на удовлетворение потребностей неограниченного круга лиц, чьи интересы связаны с достижением уставных целей и реализацией программ органа общественной самодеятельности по месту его создания. Орган общественной самодеятельности формируется по инициативе граждан, заинтересованных в решении вышеуказанных проблем, и строит свою работу на основе самоуправления согласно уставу, принятому на собрании учредителей. Орган общественной самодеятельности не имеет над собой вышестоящих органов или организаций.

Политическим общественным объединением является общественное объединение, в уставе которого в числе основных целей должны быть закреплены участие в политической жизни общества посредством влияния на формирование политической воли граждан, участие в выборах в органы государственной власти и органы местного самоуправления посредством выдвижения кандидатов и организации их предвыборной агитации, участие в организации и деятельности указанных органов.

Политическим общественным объединением не может быть признано:

- объединение, зарегистрированное в соответствии с законодательством Российской Федерации в качестве профессионального союза, религиозной, благотворительной организации, национально-культурной автономии, а также в качестве общественного фонда, общественного учреждения, органа общественной самостоятельности;

- объединение, устав которого допускает членство в нем или принадлежность к нему в иной форме иностранных граждан, иностранных или международных организаций;

- объединение, устав которого предусматривает членство в нем или принадлежность к нему граждан только по профессиональному, национальному, этническому, расовому или конфессиональному признаку (признакам);

- объединение, устав которого предусматривает членство в нем или принадлежность к нему лиц, не имеющих права быть членами политических общественных объединений или принадлежать к данным объединениям;

- объединение, преследующее цели извлечения прибыли посредством осуществления предпринимательской деятельности и распределения полученной прибыли (имущества, собственности) между своими членами и (или) учредителями;

- объединение, созданное для реализации любительских и иных неполитических интересов;

- объединение, неполитический характер которого специально оговорен в федеральном законе.

Порядок создания, деятельности, реорганизации и (или) ликвидации политических партий регулируется специальным федеральным законом.

Общественные объединения создаются по инициативе их учредителей в количестве не менее трех физических лиц. Количество учредителей для создания отдельных видов общественных объединений может устанавливаться специальными законами о соответствующих видах общественных объединений.

В состав учредителей наряду с физическими лицами могут входить юридические лица - общественные объединения. Решения о создании общественного объединения, об утверждении его устава и о формировании руководящих и контрольно-ревизионного органов принимаются на съезде (конференции) или общем собрании. С момента принятия вышеуказанных решений общественное объединение считается созданным. После создания оно может осуществлять свою уставную деятельность, приобретать права, за исключением прав юридического лица, и принимать на себя обязанности, предусмотренные законодательством.

Правоспособность общественного объединения как юридического лица возникает с момента государственной регистрации данного объединения.

Учредителями, членами и участниками общественных объединений могут быть граждане, достигшие возраста 18 лет, и юридические лица - общественные объединения, если иное не установлено законодательством. Иностранные граждане и лица без гражданства наравне с гражданами Российской Федерации могут быть учредителями, членами и участниками общественных объединений, за исключением случаев, установленных федеральными законами или международными договорами Российской Федерации.

Членами и участниками молодежных общественных объединений могут быть граждане, достигшие возраста 14 лет.

Членами и участниками детских общественных объединений могут быть граждане, достигшие возраста 8 лет.

Условия и порядок приобретения, утраты членства, включая условия выбытия из членов общественных объединений по возрасту, определяются уставами соответствующих общественных объединений. Принадлежность или непринадлежность граждан к общественным объединениям не может служить основанием для ограничения их прав и свобод, условием для предоставления им государством каких-либо льгот и преимуществ, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации. Органы государственной власти и органы местного самоуправления не могут быть учредителями, членами и участниками общественных объединений.

При создании общественных объединений в форме общественных организаций учредители данных объединений автоматически становятся их членами, приобретая соответствующие права и обязанности. При создании общественных объединений в иных организационно-правовых формах права и обязанности учредителей таких объединений указываются в их уставах.

Общественное объединение вправе не регистрироваться в органах юстиции. В этом случае данное объединение не приобретает прав юридического лица.

Политическое общественное объединение подлежит государственной регистрации в обязательном порядке.

Государственная регистрация общероссийского и международного общественных объединений производится Минюстом России.

Государственная регистрация межрегионального общественного объединения осуществляется органами юстиции по месту нахождения постоянно действующего руководящего органа общественного объединения.

Государственная регистрация регионального и местного общественных объединений производится органами юстиции соответствующих субъектов Российской Федерации.

За государственную регистрацию общественного объединения, последующих изменений и дополнений в его уставе взимаются регистрационные сборы в порядке и размерах, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Документом, удостоверяющим государственную регистрацию общественного объединения, внесение данного объединения зарегистрировавшим его органом в Единый государственный реестр юридических лиц, а также уплату регистрационных сборов, является Свидетельство о государственной регистрации. Государственная регистрация молодежных и детских общественных объединений осуществляется в случае избрания в руководящие органы вышеуказанных объединений граждан, достигших возраста 18 лет.

Фонды. Закон о некоммерческих организациях определяет фонды как не имеющие членства некоммерческие организации, учрежденные гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов и преследующие социальные, благотворительные, культурные, образовательные или иные общественно полезные цели.

Таким образом, учредители фонда, передав имущество или перечислив денежные взносы, не становятся членами фонда и имеют право только на удовлетворение тех потребностей, для которых данный фонд создан. Имущество, переданное фонду его учредителями, является собственностью фонда. Учредители не отвечают по обязательствам созданного ими фонда, а фонд - по обязательствам своих учредителей.

В отличие от общественных и религиозных организаций фонды не только вправе заниматься предпринимательской деятельностью, соответствующей заявленным целям, но и создавать хозяйственные общества или участвовать в них (для осуществления предпринимательской деятельности). Кроме того, на законодательном уровне закреплена обязанность фонда ежегодно публиковать отчеты об использовании своего имущества.

Законом о некоммерческих организациях определен орган управления фондом - попечительский совет и обозначены его основные функции: осуществление надзора за деятельностью фонда, использование средств фонда, соблюдение законодательства и т.д. Попечительский совет фонда осуществляет свою деятельность на общественных началах. Это значит, что вознаграждение членам попечительского совета в каком бы то ни было виде выделяться не должно. Следовательно, любое списание денежных средств или иного имущества в пользу членов попечительского совета должно расцениваться как действие, противоречащее законодательству, со всеми вытекающими последствиями.

Порядок формирования и деятельности попечительского совета фонда определяется уставом фонда, утвержденным его учредителями.

Государственные корпорации. Данная форма некоммерческой организации является сравнительно новой по сравнению с другими формами - соответствующая статья была внесена в Закон о некоммерческих организациях только в июле 1999 г. (деятельность прочих форм некоммерческих организаций была в основном урегулирована непосредственно после принятия и введения в действие части первой ГК РФ - в 1995 - 1996 гг.).

Государственной корпорацией признается не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная Российской Федерацией на основе имущественных взносов и созданная для осуществления социальных, управленческих или иных общественно полезных функций. Государственная корпорация создается на основании федерального закона. Имущество, переданное государственной корпорации Российской Федерацией, является собственностью государственной корпорации. Государственная корпорация не отвечает по обязательствам Российской Федерации, а Российская Федерация - по обязательствам государственной корпорации, если законом о создании государственной корпорации не предусмотрено иное.

Таким образом, государственная корпорация является формой некоммерческой организации, для которой установлены следующие особенности:

- единственным учредителем государственной корпорации может быть только государство;

- членство в государственной корпорации исключено, так как это может нанести ущерб государству (в результате конфликта интересов) и затруднить достижение заявленных целей;

- цели, для достижения которых создается государственная корпорация, не преследуют удовлетворение потребностей отдельных граждан или юридических лиц, а носят более масштабный характер - выполнение социальных или управленческих функций в интересах общества в целом или отдельной отрасли народного хозяйства;

- существует особый порядок учреждения государственной корпорации - только федеральным законом. Таким образом, государственная корпорация не может быть создана ни постановлением Правительства РФ, ни распорядительным документом органа отраслевого, ведомственного или регионального управления;

- государство может в отдельных случаях гарантировать некоторые обязательства государственной корпорации. Это нельзя расценивать как предоставление этим организациям особо льготного режима функционирования. Просто система критериев и требований к подобной корпорации, установленная при разработке соответствующего федерального закона, должна обеспечивать максимально возможную прозрачность деятельности государственной корпорации и предупреждать возникновение конфликта интересов между органами управления корпорации и целями, для которых она создана.

Государственная корпорация использует имущество для целей, определенных законом, предусматривающим создание государственной корпорации. Государственная корпорация может осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям.

Так же как и фонды, государственные корпорации обязаны ежегодно публиковать отчеты об использовании своего имущества в соответствии с законом, предусматривающим создание государственной корпорации.

Так как государственная корпорация создается на основании федерального закона, то для ее создания не требуются учредительные документы, предусмотренные ст.52 ГК РФ (устав и учредительный договор).

В законе, предусматривающем создание государственной корпорации, должны определяться, как минимум, следующие элементы:

- наименование государственной корпорации;
- цели ее деятельности;
- место ее нахождения;
- порядок управления ее деятельностью (в том числе органы управления государственной корпорации и порядок их формирования, порядок назначения должностных лиц государственной корпорации и их освобождения);
- порядок реорганизации и ликвидации государственной корпорации и порядок использования имущества государственной корпорации в случае ее ликвидации.

Наиболее известной государственной корпорацией, осуществляющей деятельность в настоящее время, является Агентство по реструктуризации кредитных организаций (АРКО). В Бюджетной классификации выделена отдельная строка для отражения взносов, вносимых в эту организацию. Прочие организации, носящие название "государственная корпорация", по существу, являются унитарными предприятиями, и их деятельность регулируется ГК РФ и федеральными законами.

Некоммерческие партнерства. В соответствии со ст.8 Закона о некоммерческих организациях некоммерческим партнерством признается основанная на членстве некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами для содействия ее членам в осуществлении деятельности, направленной на достижение любых целей, ради которых может быть создана некоммерческая организация.

Имущество, переданное некоммерческому партнерству его членами, является собственностью этого партнерства. Члены некоммерческого партнерства не отвечают по его обязательствам, а некоммерческое партнерство - по обязательствам своих членов.

- Члены некоммерческого партнерства вправе:
- участвовать в управлении делами некоммерческого партнерства;
 - получать информацию о деятельности некоммерческого партнерства в установленном учредительными документами порядке;
 - по своему усмотрению выходить из некоммерческого партнерства;
 - если иное не установлено федеральным законом или учредительными документами некоммерческого партнерства, получать при выходе из некоммерческого партнерства часть его имущества или стоимость этого имущества в пределах стоимости имущества, переданного

членами некоммерческого партнерства в его собственность, за исключением членских взносов, в порядке, предусмотренном учредительными документами некоммерческого партнерства;

- получать в случае ликвидации некоммерческого партнерства часть его имущества, оставшегося после расчетов с кредиторами, либо стоимость этого имущества в пределах стоимости имущества, переданного членами некоммерческого партнерства в его собственность, если иное не предусмотрено федеральным законом или учредительными документами некоммерческого партнерства.

Нетрудно убедиться, что по совокупности вышеперечисленных требований некоммерческое партнерство наиболее близко к договору совместной деятельности (договору простого товарищества). Различия состоят в том, что при осуществлении совместной деятельности новое юридическое лицо не образуется, а некоммерческое партнерство обязано пройти регистрацию в качестве юридического лица, а также в том, что целью заключения договора простого товарищества является получение прибыли (посредством объединения имущества и передачи части функций по производству и реализации продукции, работ или услуг одному из участников), то есть осуществление предпринимательской деятельности, а некоммерческое партнерство имеет право осуществлять предпринимательскую деятельность, только соответствующую целям, для достижения которых оно создано.

Разумеется, при выполнении некоммерческим партнерством своих функций могут обеспечиваться условия для увеличения общего объема прибыли, получаемой участниками. Однако в качестве основной цели подобные задачи ни рассматриваться, ни объявляться не могут.

Еще одним отличием некоммерческого партнерства от прочих форм коммерческих и некоммерческих организаций является то, что любой член некоммерческого партнерства может быть исключен из него по решению остающихся членов в случаях и в порядке, которые предусмотрены учредительными документами некоммерческого партнерства. При этом Закон о некоммерческих организациях особо оговаривает, что член некоммерческого партнерства, исключенный из него, имеет право на получение части имущества некоммерческого партнерства в порядке, установленном для распределения имущества при ликвидации партнерства.

Учреждения. Статья 9 Закона о некоммерческих организациях определяет учреждение как некоммерческую организацию, созданную собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемую полностью или частично этим собственником. Имущество учреждения закрепляется за ним на праве оперативного управления в соответствии с ГК РФ. Права учреждения на закрепленное за ним имущество определяются в соответствии с гражданским законодательством.

Учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При их недостаточности субсидиарную ответственность по обязательствам учреждения несет его собственник.

В настоящее время в форме учреждений создаются и функционируют, как правило, организации, находящиеся на полном или частичном финансировании за счет средств бюджетов всех уровней (воинские части, подразделения других силовых министерств и ведомств, образовательные учреждения и т.п.). Бухгалтерский учет в таких учреждениях ведется по плану счетов, установленному для бюджетных организаций. Поэтому вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения в учреждениях в данной книге не рассматриваются.

Автономные некоммерческие организации. Автономной некоммерческой организацией признается не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов в целях предоставления услуг в области образования, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта и иных услуг.

Имущество, переданное автономной некоммерческой организации ее учредителями (учредителем), является собственностью автономной некоммерческой организации.

Цели, которые может ставить перед собой автономная некоммерческая организация, ограничены сферой услуг, оказываемых в некоторых отраслях.

Автономная некоммерческая организация также может осуществлять предпринимательскую деятельность, соответствующую целям, для достижения которых она создана.

Надзор за деятельностью автономной некоммерческой организации осуществляется ее учредителями в порядке, предусмотренном учредительными документами некоммерческой организации.

Учредители автономной некоммерческой организации могут пользоваться ее услугами только на равных условиях с другими лицами. Это означает, что установление каких-либо льготных ставок или тарифов для учредителей подобных организаций недопустимо.

Ассоциации и союзы. Данные формы организаций могут создаваться в виде объединений юридических лиц, являющихся коммерческими и некоммерческими организациями. Если ассоциации или союзы создаются коммерческими организациями в целях координации их предпринимательской деятельности, а также представления и защиты общих имущественных интересов, то они являются некоммерческими организациями.

При этом если по решению участников на ассоциацию (союз) возлагается ведение предпринимательской деятельности, такая ассоциация (союз) преобразуется в хозяйственное общество или товарищество в порядке, предусмотренном гражданским законодательством, либо может создать для осуществления предпринимательской деятельности хозяйственное общество или участвовать в таком обществе. Иными словами, ассоциации и союзы не имеют права самостоятельно осуществлять предпринимательскую деятельность - для этого они должны либо преобразоваться в другие организационно-правовые формы, либо передавать часть имущества и наделять соответствующими функциями другую организацию.

Некоммерческие организации могут добровольно объединяться в ассоциации (союзы) некоммерческих организаций. Ассоциации (союзы) некоммерческих организаций также являются некоммерческими организациями.

В любом случае члены ассоциации или союза сохраняют свою самостоятельность и права юридического лица.

Ассоциация или союз не отвечает по обязательствам своих членов, но члены ассоциации или союза, в отличие от других форм некоммерческих организаций, несут субсидиарную ответственность по обязательствам этих ассоциации или союза в размере и в порядке, предусмотренных их учредительными документами. Эта ответственность сохраняется и за членом ассоциации или союза, вышедшим или исключенным из соответствующего объединения. Прием нового члена ассоциации или союза возможен только при его согласии на субсидиарную ответственность по обязательствам, возникшим до его вступления в ассоциацию (союз).

Закон о некоммерческих организациях особо устанавливает обязательность указания в наименовании ассоциации или союза на основной предмет деятельности членов этих ассоциации или союза с включением слов "ассоциация" или "союз".

В отличие от автономной некоммерческой организации члены ассоциации или союза вправе безвозмездно пользоваться ее услугами.

Таким образом, при выборе формы некоммерческой организации учредителям следует учитывать различия в особенностях осуществления деятельности соответствующей формы, права и обязанности учредителей и участников, распределение ответственности между учредителями (участниками) и самой некоммерческой организацией.

1.2. Создание, реорганизация некоммерческих организаций

Общий порядок создания, реорганизации и ликвидации некоммерческих организаций установлен гл. III Закона о некоммерческих организациях.

Некоммерческая организация может быть специально учреждена, а также создана в результате реорганизации существующей некоммерческой организации. Учреждение некоммерческой организации осуществляется по решению учредителей (учредителя).

При создании некоммерческой организации должны быть разработаны и утверждены (заключены) учредительные документы - устав и учредительный договор.

В учредительных документах некоммерческих организаций всех форм должны определяться следующие элементы:

- наименование некоммерческой организации, содержащее указание на характер ее деятельности и организационно-правовую форму;
- место нахождения некоммерческой организации;
- порядок управления деятельностью;
- предмет и цели деятельности;
- сведения о филиалах и представительствах;
- права и обязанности членов;
- условия и порядок приема в члены некоммерческой организации и выхода из нее (если некоммерческая организация имеет членство);
- источники формирования имущества некоммерческой организации;

- порядок внесения изменений в учредительные документы некоммерческой организации;
- порядок использования имущества в случае ликвидации некоммерческой организации и иные положения, предусмотренные законодательством.

В учредительном договоре учредители:

- обязуются создать некоммерческую организацию;
- определяют порядок совместной деятельности по созданию некоммерческой организации;
- устанавливают условия передачи ей своего имущества и участия в ее деятельности;
- определяют условия и порядок выхода учредителей (участников) из ее состава.

Состав и содержание учредительных документов некоммерческих организаций существенно различаются в зависимости от их формы. Представим эти различия согласно ст.14 Закона о некоммерческих организациях в виде таблицы (см. табл. 1).

Таблица 1

Форма некоммерческой организации	Содержание учредительных документов	
	Устав	Учредительный договор
Общественная организация	Утверждается учредителями или участниками. Особенности содержания устава и учредительного договора общественных организаций определены в соответствующем федеральном законе	Не заключается
Фонд	Утверждается учредителями или участниками. Должен содержать наименование фонда, включающее слово "фонд", сведения о цели фонда; указания об органах фонда, в том числе о попечительском совете, и о порядке их формирования, о порядке назначения должностных лиц фонда и их освобождения, о месте нахождения фонда, о судьбе имущества фонда в случае его ликвидации	Не заключается
Некоммерческое партнерство	Утверждается учредителями или участниками. Должен содержать условия о составе и компетенции их органов управления, порядке принятия ими решений, в том числе по вопросам, решения по которым принимаются единогласно или	Заключение необязательно, но допустимо

	квалифицированным большинством голосов, и о порядке распределения имущества, остающегося после ликвидации	
Учреждение	Утверждается собственником	Не заключается, но необходимо решение собственника о создании
Автономная некоммерческая организация	Утверждается учредителями или участниками	Заключение необязательно, но допустимо
Ассоциации и союзы	Утверждается членами союза или ассоциации. Должен содержать условия о составе и компетенции их органов управления, порядке принятия ими решений, в том числе по вопросам, решения по которым принимаются единогласно или квалифицированным большинством голосов, и о порядке распределения имущества, остающегося после ликвидации	

В случаях, предусмотренных законом, некоммерческая организация может действовать на основании общего положения об организациях данного вида, то есть без утверждения устава и заключения учредительного договора.

Требования учредительных документов некоммерческой организации обязательны для исполнения самой некоммерческой организацией, ее учредителями (участниками).

Учредительные документы некоммерческой организации могут содержать и иные не противоречащие законодательству положения.

Изменения вносятся в устав некоммерческой организации по решению ее высшего органа управления, за исключением устава фонда, который может быть изменен органами фонда, если уставом фонда предусмотрена возможность изменения этого устава в таком порядке. Если сохранение устава фонда в неизменном виде влечет последствия, которые невозможно предвидеть при учреждении фонда, а возможность изменения его устава не предусмотрена либо устав не изменяется уполномоченными лицами, право внесения изменений в устав в соответствии с гражданским законодательством принадлежит суду по заявлению органов фонда или органа, уполномоченного осуществлять надзор за деятельностью фонда.

Учредителями некоммерческой организации в зависимости от ее организационно-правовых форм могут выступать граждане и (или) юридические лица. Число учредителей некоммерческой организации в общем случае не ограничено.

Некоммерческая организация может быть учреждена одним лицом, за исключением случаев учреждения некоммерческих партнерств, ассоциаций (союзов) и иных случаев, предусмотренных федеральным законом. Иными словами, общественные организации, фонды и автономные некоммерческие организации могут создаваться и одним учредителем. Что касается учреждений, то они должны создаваться одним учредителем - собственником имущества. Если собственников имущества несколько, то созданная организация вряд ли будет отвечать признакам учреждения.

Учредителями государственных и муниципальных учреждений выступают органы государственной власти и органы местного самоуправления, которые закрепляют за созданными ими учреждениями имущество на праве оперативного управления в соответствии с ГК РФ и осуществляют их полное или частичное финансирование. Органы государственной власти и органы местного самоуправления в пределах своей компетенции могут оказывать некоммерческим организациям экономическую поддержку в различных формах, в том числе:

- предоставление в соответствии с законодательством льгот по уплате налогов, таможенных и иных сборов и платежей некоммерческим организациям, созданным в благотворительных, образовательных, культурных и научных целях, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, других установленных законодательством целях, с учетом организационно-правовых форм некоммерческих организаций;

- предоставление некоммерческим организациям иных льгот, в том числе полное или частичное освобождение от платы за пользование государственным и муниципальным имуществом;

- размещение среди некоммерческих организаций на конкурсной основе государственных и муниципальных социальных заказов;

- предоставление в соответствии с законом льгот по уплате налогов гражданам и юридическим лицам, оказывающим некоммерческим организациям материальную поддержку.

При этом не допускается предоставление льгот по уплате налогов в индивидуальном порядке отдельным некоммерческим организациям, а также отдельным гражданам и юридическим лицам, оказывающим этим некоммерческим организациям материальную поддержку.

В силу тех или иных причин некоммерческие организации могут реорганизовываться. Основной причиной этого может быть изменение целей и задач некоммерческой организации.

Под реорганизацией некоммерческих организаций понимается их слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование.

Слиянием организаций признается возникновение новой организации путем передачи ей всех прав и обязанностей двух или нескольких организаций с прекращением последних. Организации, участвующие в слиянии, заключают договор о слиянии, в котором определяются порядок и условия слияния. При слиянии организаций все права и обязанности каждой из них переходят к вновь возникшей организации в соответствии с передаточным актом.

Присоединением организации признается прекращение одной или нескольких организаций с передачей всех их прав и обязанностей другой организации. Присоединяемая организация и организация, к которой осуществляется присоединение, заключают договор о присоединении, где определяют порядок и условия присоединения.

При присоединении одной организации к другой переход прав и обязанностей также осуществляется на основании передаточного акта.

Разделением организации признается прекращение организации с передачей всех ее прав и обязанностей вновь создаваемым организациям. При разделении организации все ее права и обязанности переходят к двум или нескольким вновь создаваемым организациям в соответствии с разделительным балансом.

Выделением организации признается создание одной или нескольких организаций с передачей им части прав и обязанностей реорганизуемой организации без прекращения последней. При выделении из состава организации одной или нескольких организаций к каждой из них переходит часть прав и обязанностей реорганизованной организации в соответствии с разделительным балансом.

Некоммерческая организация считается реорганизованной, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникшей организации (организаций).

При реорганизации некоммерческой организации в форме присоединения к ней другой организации первая из них считается реорганизованной с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенной организации.

Государственная регистрация вновь возникшей в результате реорганизации организации (организаций) и внесение в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности реорганизованной организации (организаций) осуществляются в порядке, установленном Законом о государственной регистрации юридических лиц.

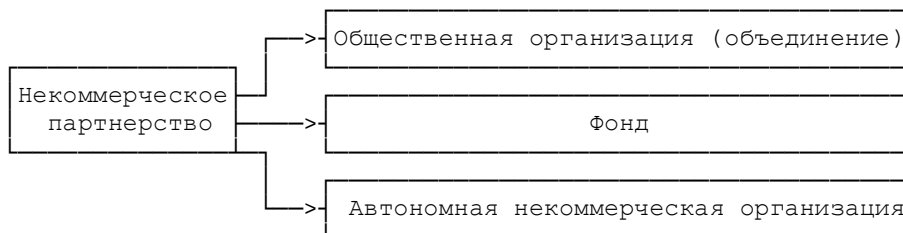
Преобразование организации является частным случаем ее реорганизации.

Под преобразованием организации понимается изменение ее организационно-правовой формы или формы некоммерческой организации (то есть в рамках одной организационно-правовой формы).

В отношении преобразования некоммерческих организаций законодательством предусмотрены некоторые ограничения. Статьей 17 Закона о некоммерческих организациях установлен исчерпывающий перечень форм, в которые такие организации могут преобразовываться. Для наглядности представим эти требования в виде схем.

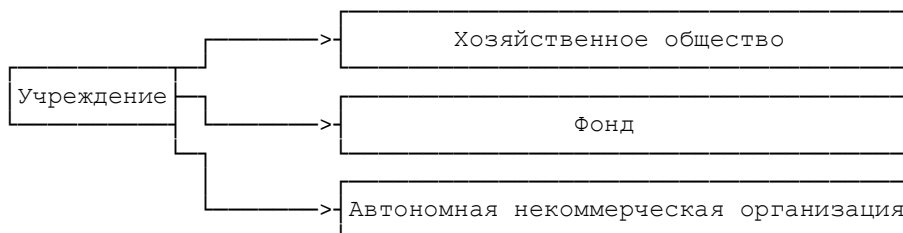
Некоммерческие организации могут преобразовываться в следующие формы (см. схемы 1, 2, 3, 4).

Схема 1



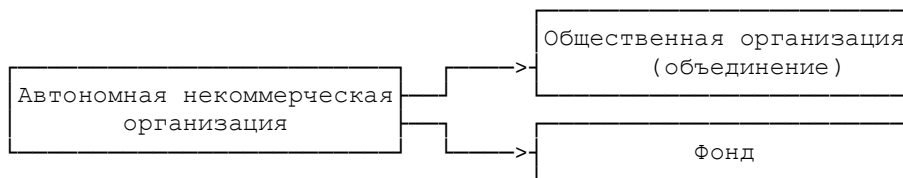
Решение о преобразовании некоммерческого партнерства принимается учредителями единогласно.

Схема 2



Решение о преобразовании учреждения принимается его собственником. Преобразование государственных или муниципальных учреждений в некоммерческие организации иных форм или хозяйственные общества допускается в случаях и в порядке, которые установлены законодательством.

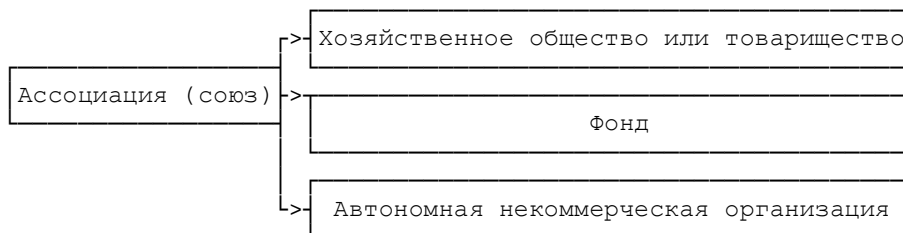
Схема 3



Автономная некоммерческая организация может быть образована в результате преобразования некоммерческого партнерства и учреждения, но обратное преобразование невозможно.

Решение о преобразовании автономной некоммерческой организации принимается ее высшим органом управления в соответствии с законодательством в порядке, предусмотренном уставом автономной некоммерческой организации.

Схема 4



Решение о преобразовании ассоциации (союза) принимается всеми членами, заключившими договор о ее создании.

При преобразовании некоммерческой организации к вновь возникшей организации переходят права и обязанности реорганизованной некоммерческой организации в соответствии с передаточным актом.

Таким образом, передаточный (разделительный) баланс составляется в случаях деления и выделения организаций; в остальных случаях оформляется передаточный акт. Бухгалтерский баланс составляется в нетто-оценке. В то же время следует иметь в виду, что при разделении или выделении организации передается часть всех прав и обязанностей. Это означает, что необходимо составить дополнительный документ для того, чтобы вновь образованная организация могла организовать полноценный бухгалтерский учет. Для этого показатели, которые при составлении баланса засчитываются, должны расшифровываться. Это касается прежде всего таких показателей, как балансовая стоимость амортизируемого имущества (отдельно следует показать начисленный износ и первоначальную или восстановительную стоимость), финансовые вложения (необходимо выделить размер резервов под обесценение вложений в ценные бумаги) и т.д. Разумеется, все остатки по активно-пассивным счетам должны быть расшифрованы вне зависимости от того, как они показываются в балансе - свернуто или развернуто.

При оформлении передаточного акта целесообразно следовать этим же правилам.

1.3. Ликвидация некоммерческих организаций

Некоммерческая организация может быть ликвидирована на основании и в порядке, которые предусмотрены ГК РФ, Законом о некоммерческих организациях и другими федеральными законами.

В соответствии со ст.51 ГК РФ ликвидация юридического лица влечет его прекращение без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам. В этой же статье ГК РФ определены основания, по которым организация может быть ликвидирована.

Любое юридическое лицо (в том числе и некоммерческая организация) может быть ликвидировано по следующим основаниям:

- по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, в том числе в связи:

- с истечением срока, на который создано юридическое лицо;

- с достижением цели, ради которой оно создано;

- с признанием судом регистрации юридического лица недействительной вследствие допущенных при его создании нарушений закона или иных правовых актов, если эти нарушения носят неустранимый характер;

- по решению суда в случае осуществления деятельности без надлежащего разрешения (лицензии) либо деятельности, запрещенной законом, либо с иными неоднократными или грубыми нарушениями закона или иных правовых актов.

Статьей 61 ГК РФ специально оговорено, что общественная или религиозная организация, благотворительный или иной фонд могут быть ликвидированы при систематическом осуществлении деятельности, противоречащей их уставным целям.

Инициатором судебного рассмотрения о ликвидации некоммерческой организации могут быть государственные органы или органы местного самоуправления, которым законом предоставлено право на предъявление такого требования.

Суд может возложить обязанности по осуществлению ликвидации юридического лица на его учредителей (участников) либо орган, уполномоченный осуществлять ликвидацию юридического лица согласно его учредительным документам.

Юридическое лицо, действующее в форме потребительского кооператива, благотворительного или иного фонда, ликвидируется также в соответствии со ст.65 ГК РФ

вследствие признания его несостоятельным (банкротом). Если стоимость имущества такого юридического лица недостаточна для удовлетворения требований кредиторов, то это юридическое лицо может быть ликвидировано только в порядке, предусмотренном ст.65 ГК РФ.

Согласно Закону о некоммерческих организациях решение о ликвидации фонда может принять только суд по заявлению заинтересованных лиц.

Фонд может быть ликвидирован:

- если имущества фонда недостаточно для осуществления его целей и вероятность получения необходимого имущества нереальна;
- если цели фонда не могут быть достигнуты, а необходимые изменения целей фонда не могут быть произведены;
- в случае уклонения фонда в его деятельности от целей, предусмотренных его уставом;
- в других случаях, предусмотренных федеральным законом.

Статьей 33 Закона о некоммерческих организациях установлено, что если некоммерческая организация совершила действия, противоречащие ее целям и федеральному законодательству, то некоммерческой организации может быть вынесено предупреждение в письменной форме органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, или прокурором. В случае вынесения некоммерческой организации более двух предупреждений в письменной форме или представлений об устранении нарушений некоммерческая организация может быть ликвидирована по решению суда.

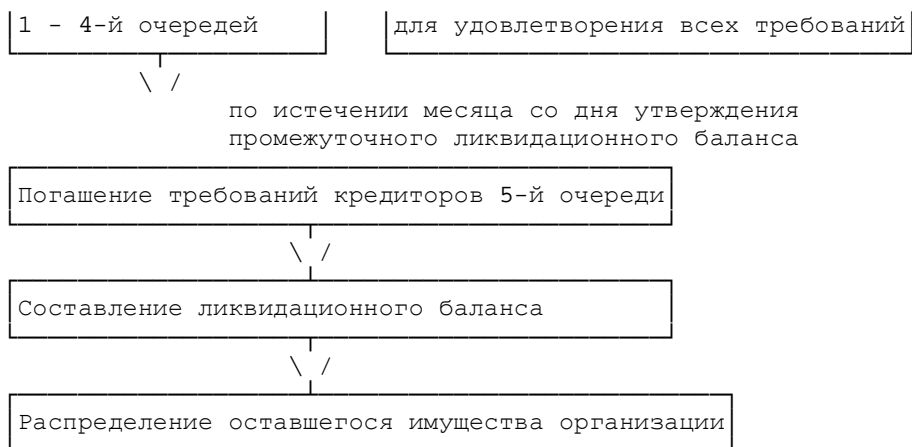
Учредители (участники) некоммерческой организации или орган, принявший решение о ликвидации некоммерческой организации, назначают по согласованию с органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, ликвидационную комиссию (ликвидатора) и устанавливают в соответствии с законодательством порядок и сроки ликвидации некоммерческой организации.

С момента назначения ликвидационной комиссии к ней переходят полномочия по управлению делами некоммерческой организации. Ликвидационная комиссия от имени ликвидируемой некоммерческой организации выступает в суде.

Порядок ликвидации некоммерческой организации установлен ст.19 Закона о некоммерческих организациях и может быть представлен в виде схемы (см. схему 5).

Схема 5





Промежуточный ликвидационный баланс и ликвидационный баланс составляются ликвидационной комиссией. Промежуточный баланс должен содержать сведения:

- о составе имущества ликвидируемой некоммерческой организации;
- о перечне предъявленных кредиторами требований;
- о результатах рассмотрения предъявленных требований.

Промежуточный ликвидационный баланс утверждается учредителями (участниками) некоммерческой организации или органом, принявшим решение о ее ликвидации, по согласованию с органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц (после 1 июля 2002 г. - это МНС России).

При недостаточности у ликвидируемого учреждения денежных средств для удовлетворения требований кредиторов продажа имущества с публичных торгов не производится, но кредиторы вправе обратиться в суд с иском об удовлетворении оставшейся части требований за счет собственника этого учреждения.

Выплата денежных сумм кредиторам ликвидируемой некоммерческой организации производится ликвидационной комиссией в порядке очередности, установленной ГК РФ, в соответствии с промежуточным ликвидационным балансом начиная со дня его утверждения.

Согласно ст.64 ГК РФ требования кредиторов ликвидируемой организации удовлетворяются в следующей очередности:

- в первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей;
- во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, и по выплате вознаграждений по авторским договорам;
- в третью очередь удовлетворяются требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица;
- в четвертую очередь погашается задолженность по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды;
- в пятую очередь производятся расчеты с другими кредиторами в соответствии с законом.

Напомним также, что п.п.4 и 5 ст.64 ГК РФ установлено следующее:

- в случае отказа ликвидационной комиссии в удовлетворении требований кредитора либо уклонения от их рассмотрения кредитор вправе до утверждения ликвидационного баланса юридического лица обратиться в суд с иском к ликвидационной комиссии. По решению суда требования кредитора могут быть удовлетворены за счет оставшегося имущества ликвидируемого юридического лица;
- требования кредитора, заявленные после истечения срока, установленного ликвидационной комиссией для их предъявления, удовлетворяются из имущества ликвидируемого юридического лица, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, заявленных в срок.

Ликвидационный баланс утверждается учредителями (участниками) некоммерческой организации или органом, принявшим решение о ликвидации некоммерческой организации, по согласованию с органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц.

Таким образом, в процессе ликвидации некоммерческой организации должно быть составлено не менее двух балансов:

- промежуточный, на основании которого определяется сумма денежных средств и стоимость имущества, подлежащих передаче кредиторам;
- ликвидационный, который фиксирует состояние имущества некоммерческой организации по состоянию на тот момент, когда расчеты с кредиторами будут закончены.

Целесообразно в дополнение к вышеперечисленным составлять еще два баланса:

- перед принятием решения о ликвидации (до уточнения сумм требований кредиторов), что позволит определить финансовое состояние организации на данный период, уточнить основания для ее ликвидации, а также установить размер возможных выплат и стоимости имущества, которое может остаться после удовлетворения требований кредиторов;
- после удовлетворения требований кредиторов четвертой очереди, что позволит установить суммы выплат, причитающиеся кредиторам пятой очереди. Весьма вероятно, что за месяц, прошедший после утверждения промежуточного ликвидационного баланса, в размере и структуре активов ликвидируемой некоммерческой организации могут произойти существенные изменения.

Порядок использования имущества, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, регулируется ст.20 Закона о некоммерческих организациях.

Такое имущество может быть использовано:

- на цели, в интересах которых была создана некоммерческая организация;
- на благотворительные цели.

Если использование имущества по вышеуказанным направлениям по каким-либо причинам невозможно, оно обращается в доход государства.

Исключение сделано для некоммерческих партнерств и учреждений.

При ликвидации некоммерческого партнерства оставшееся после удовлетворения требований кредиторов имущество подлежит распределению между членами некоммерческого партнерства в соответствии с их имущественным взносом, размер которого не превышает размер их имущественных взносов, если иное не установлено федеральными законами или учредительными документами некоммерческого партнерства. Имущество в части, превышающей размер имущественных взносов, направляется на цели, для которых это партнерство создавалось, на благотворительные цели или обращается в доход государства.

Оставшееся после удовлетворения требований кредиторов имущество учреждения передается его собственнику, если иное не предусмотрено законами и иными правовыми актами Российской Федерации или учредительными документами учреждения.

Запись о прекращении деятельности некоммерческой организации делается органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, при представлении следующих документов:

- заявления о внесении записи о ликвидации (в случае добровольной ликвидации) или о прекращении деятельности некоммерческой организации, подписанного лицом, уполномоченным некоммерческой организацией;
- решения соответствующего органа о ликвидации или о прекращении деятельности некоммерческой организации;
- устава некоммерческой организации и свидетельства о ее государственной регистрации;
- ликвидационного баланса, или передаточного акта, или разделительного баланса;
- документа об уничтожении печати некоммерческой организации.

Законом о государственной регистрации юридических лиц установлена строгая последовательность действий учредителей или участников по взаимодействию с органами, осуществляющими регистрацию.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, обязаны в трехдневный срок в письменной форме уведомить об этом регистрирующий орган по месту нахождения ликвидируемого юридического лица с приложением решения о ликвидации юридического лица.

Регистрирующий орган вносит в государственный реестр запись о том, что юридическое лицо находится в процессе ликвидации. С этого момента не допускается государственная регистрация изменений, вносимых в учредительные документы ликвидируемого юридического лица, а также государственная регистрация юридических лиц, учредителем которых выступает вышеуказанное юридическое лицо, или государственная регистрация юридических лиц, которые возникают в результате его реорганизации.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, уведомляют регистрирующий орган о формировании ликвидационной

комиссии или о назначении ликвидатора, а также о составлении промежуточного ликвидационного баланса.

Для государственной регистрации в связи с ликвидацией юридического лица в регистрирующий орган представляются следующие документы:

- подписанное заявителем заявление о государственной регистрации по форме, утвержденной Правительством РФ. В заявлении подтверждается, что соблюден установленный федеральным законом порядок ликвидации юридического лица, расчеты с его кредиторами завершены и вопросы ликвидации юридического лица согласованы с соответствующими государственными органами и (или) муниципальными органами в установленных федеральным законом случаях;

- ликвидационный баланс;

- документ об уплате государственной пошлины.

Вышеуказанные документы представляются в регистрирующий орган после завершения процесса ликвидации юридического лица.

Государственная регистрация при ликвидации юридического лица осуществляется регистрирующим органом по месту нахождения ликвидируемого юридического лица.

Ликвидационная комиссия (ликвидатор) уведомляет регистрирующий орган о завершении процесса ликвидации юридического лица не ранее чем через два месяца с момента помещения в органах печати ликвидационной комиссией (ликвидатором) публикации о ликвидации юридического лица.

Государственная регистрация при ликвидации юридического лица осуществляется в срок не позднее пяти рабочих дней со дня представления документов в регистрирующий орган.

Ликвидация некоммерческой организации считается завершенной, а некоммерческая организация - прекратившей существование после внесения об этом записи в Единый государственный реестр юридических лиц. Регистрирующий орган публикует информацию о ликвидации юридического лица.

1.4. Деятельность некоммерческой организации

Статьей 24 Закона о некоммерческих организациях допускается осуществление некоммерческой организацией нескольких видов деятельности. Эти виды деятельности не должны противоречить действующему законодательству и должны соответствовать целям, для которых некоммерческая организация была создана и которые указаны в учредительных документах.

Для обеспечения достижения объявленных целей (дополнительных источников финансирования) некоммерческая организация может осуществлять также предпринимательскую деятельность, в частности заниматься производством товаров и услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации, а также приобретать и реализовывать ценные бумаги, имущественные и неимущественные права, участвовать в хозяйственных обществах и в товариществах на вере в качестве вкладчика.

Законодательством Российской Федерации могут устанавливаться ограничения на предпринимательскую деятельность некоммерческих организаций отдельных видов.

Некоммерческая организация ведет учет доходов и расходов по предпринимательской деятельности в порядке, установленном для коммерческих организаций. Для некоммерческих организаций, которые ведут бухгалтерский учет с использованием Плана счетов бюджетных учреждений, в рабочих планах счетов должны предусматриваться субсчета для отражения операций, связанных с предпринимательской деятельностью.

Некоммерческая организация отвечает по обязательствам тем имуществом, на которое по законодательству Российской Федерации может быть обращено взыскание. Перечень имущества, на которое может быть обращено взыскание (точнее, той его части, на которую взыскание обращено быть не может), определяется гражданско-процессуальным законодательством.

Источниками формирования имущества некоммерческой организации в денежной и иных формах являются:

- регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов);
- добровольные имущественные взносы и пожертвования;
- выручка от реализации товаров, работ, услуг;
- дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам;
- доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации;

- другие не запрещенные законодательством поступления.
Законодательно могут устанавливаться ограничения на источники доходов некоммерческих организаций отдельных видов.

Порядок регулярных поступлений от учредителей (участников, членов) определяется учредительными документами некоммерческой организации.

Статьей 24 Закона о некоммерческих организациях запрещается распределять между участниками прибыль, полученную некоммерческой организацией.

1.5. Управление некоммерческой организацией

В соответствии со ст.28 Закона о некоммерческих организациях структура, компетенция, порядок формирования и срок полномочий органов управления некоммерческой организацией, порядок принятия ими решений и выступления от имени некоммерческой организации устанавливаются учредительными документами некоммерческой организации в соответствии с действующим законодательством.

Высшими органами управления некоммерческими организациями являются:

- для автономной некоммерческой организации - коллегиальный высший орган управления;

- для некоммерческого партнерства - общее собрание членов;

- для ассоциации и союза - общее собрание членов.

Порядок управления фондом определяется его уставом.

Основная функция высшего органа управления некоммерческой организацией - обеспечение соблюдения некоммерческой организацией целей, ради которых она была создана.

К компетенции высшего органа управления некоммерческой организацией относятся решение следующих вопросов:

- изменение устава некоммерческой организации;

- определение приоритетных направлений деятельности некоммерческой организации, принципов формирования и использования ее имущества;

- образование исполнительных органов некоммерческой организации и досрочное прекращение их полномочий;

- утверждение годового отчета и годового бухгалтерского баланса;

- утверждение финансового плана некоммерческой организации и внесение в него изменений;

- создание филиалов и открытие представительств некоммерческой организации;

- участие в других организациях;

- реорганизация и ликвидация некоммерческой организации (за исключением ликвидации фонда, который может быть ликвидирован только на основании судебного решения).

Учредительными документами некоммерческой организации может предусматриваться создание постоянно действующего коллегиального органа управления, к ведению которого может быть отнесено решение таких вопросов, как утверждение финансового плана и внесение в него изменений, создание филиалов и представительств, участие в других организациях, а также утверждение годовой отчетности.

Прочие вопросы относятся к исключительной компетенции высшего органа управления некоммерческой организацией.

Общее собрание членов некоммерческой организации или заседание коллегиального высшего органа управления некоммерческой организацией считается правомочным, если на указанном собрании или заседании присутствует более половины его членов.

Решение общего собрания или заседания принимается большинством голосов членов, присутствующих на собрании или заседании. Решение общего собрания или заседания по вопросам, входящим исключительно в компетенцию высшего органа управления некоммерческой организацией, принимается единогласно или квалифицированным большинством голосов в соответствии с действующим законодательством и учредительными документами.

Нетрудно убедиться, что высший орган управления некоммерческой организации и ее исполнительные органы решают меньше вопросов, нежели те же органы коммерческой организации. Это связано, прежде всего, с двумя причинами.

Во-первых, состав и сложность задач, решаемых некоммерческими организациями, существенно уступает составу и сложности задач, стоящих перед организацией, созданной для систематического получения и распределения прибыли.

Во-вторых, решения, принимаемые органами управления некоммерческой организацией, практически не могут повлиять на уровень личного благосостояния ее участников или членов. Все принимаемые ими решения должны быть направлены на достижение целей, поставленных перед некоммерческой организацией в момент ее создания.

Пунктом 5 ст.29 Закона о некоммерческих организациях запрещено осуществлять выплату вознаграждения членам ее высшего органа управления за выполнение ими возложенных на них функций, за исключением компенсации расходов, непосредственно связанных с участием в работе высшего органа управления.

Исполнительный орган некоммерческой организации может быть коллегиальным и (или) единоличным. Он осуществляет текущее руководство деятельностью некоммерческой организации и подотчетен высшему органу управления некоммерческой организацией. К компетенции исполнительного органа некоммерческой организации относится решение всех вопросов, которые не составляют исключительную компетенцию других органов управления некоммерческой организацией, определенной действующим законодательством и учредительными документами некоммерческой организации.

Некоммерческая организация ведет бухгалтерский учет и статистическую отчетность в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Некоммерческая организация предоставляет информацию о своей деятельности органам государственной статистики и налоговым органам, учредителям и иным лицам в соответствии с законодательством Российской Федерации и учредительными документами некоммерческой организации.

Специфика формирования и представления некоммерческими организациями отчетности заинтересованным пользователям состоит в том, что законодательством существенно ограничены права таких организаций по закрытию определенных видов информации (которая в организациях иных организационно-правовых форм относится к категории коммерческой тайны). В соответствии со ст.32 Закона о некоммерческих организациях не могут быть предметом коммерческой тайны следующие данные:

- размеры и структура доходов некоммерческой организации;
- сведения о размерах и составе имущества некоммерческой организации;
- сведения о расходах организации;
- сведения о численности и составе работников;
- сведения об оплате труда работников;
- сведения об использовании безвозмездного труда граждан в деятельности некоммерческой организации.

Для сравнения: организации, не относящиеся к некоммерческим, не могут относить к категории коммерческой тайны только сведения о численности, составе работающих, их заработной плате.

2. ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

2.1. Правовое регулирование деятельности некоммерческих организаций

Органы управления и бухгалтерские службы некоммерческих организаций руководствуются при ведении бухгалтерского учета следующими законодательными и нормативными актами, носящими общеотраслевой характер:

- Закон о бухгалтерском учете;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;
- ПБУ 1/98. В ПБУ 1/98 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 3/2000. Данный стандарт применяется некоммерческими организациями, которые осуществляют расчеты в иностранной валюте. В ПБУ 3/2000 устанавливаются порядок пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли, правила учета активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, а также порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте. В отдельном Приложении приведен перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте (банковские и кассовые операции, признание доходов и расходов, формирование финансового результата и т.п.);

- ПБУ 4/99. В ПБУ 4/99, в частности, определены содержание бухгалтерского баланса, содержание отчета о прибылях и убытках, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, 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 некоммерческими организациями.

На основании ПБУ 4/99 Минфин России регулярно разрабатывает методические рекомендации или указания по составлению бухгалтерской отчетности, которые действуют в течение одного года или нескольких лет.

В настоящее время действуют Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, отдельными положениями которых особо регулируется порядок формирования некоторых показателей некоммерческих организаций. Кроме того, установлена отдельная форма бухгалтерской отчетности (форма N 6), применяемая исключительно организациями, использующими целевое финансирование (в частности, из бюджетов всех уровней и внебюджетных фондов);

- ПБУ 5/01. 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. Согласно ПБУ 6/01 особенности учета объектов основных средств в некоммерческих организациях сводятся к учету износа таких объектов;

- ПБУ 7/98. ПБУ 7/98 применяется исключительно для целей бухгалтерской отчетности и только при наличии соответствующих условий - совершения событий после даты составления бухгалтерской отчетности;

- ПБУ 8/01. Положения ПБУ 7/98 и ПБУ 8/01 в некоммерческих организациях применяются весьма редко. Это обусловлено составом пользователей бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций и спецификой запросов пользователей к структуре и составу отчетных данных;

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

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

ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 применяются некоммерческими организациями, 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.

При учете расходов организации следует иметь в виду, что требования нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет, и требования налогового законодательства по организации налогового учета существенно различаются;

- ПБУ 13/2000. ПБУ 13/2000 применяется организациями, получающими государственную помощь или средства бюджетного финансирования под выполнение определенных мероприятий (выпуск продукции, выполнение работ или оказание услуг). ПБУ 13/2000 устанавливает порядок признания полученных сумм суммами государственной помощи, а также определяет схему бухгалтерского учета поступления и использования бюджетных средств. 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 (прежде всего, бюджетных средств), 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 некоммерческих организациях чаще и полнее всего используется именно ПБУ 13/2000;

- ПБУ 14/2000. В ПБУ 14/2000 установлен перечень способов начисления амортизации нематериальных активов; причем этот перечень шире, чем аналогичный перечень, установленный Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Некоммерческие организации применяют требования данного стандарта в том случае, если на их балансе имеется имущество, подпадающее под категорию нематериальных активов;

- ПБУ 15/01. Применение ПБУ 15/01 в некоммерческих организациях весьма ограничено, так как основным источником финансирования деятельности некоммерческих организаций являются вступительные и членские взносы, а также целевые поступления от государственных, муниципальных органов, юридических и физических лиц.

При исчислении и уплате отдельных видов налогов некоммерческие организации руководствуются соответствующими статьями НК РФ, федеральными законами, регулируемыми налоговыми отношения по тем налогам, которые пока не включены в НК РФ, методическими рекомендациями МНС России по применению НК РФ и иных законодательных актов по налогообложению, а также нормативными документами, устанавливающими порядок заполнения налоговых деклараций.

Кроме вышеперечисленных законодательных и нормативных актов, некоммерческие организации руководствуются в практической деятельности отраслевыми и ведомственными нормативными актами, а также условиями договоров и соглашений с инвесторами и иными участниками отношений, возникающих в связи с выполнением некоммерческими организациями своих функций.

2.2. Основные цели и объекты бухгалтерского учета в некоммерческих организациях

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.

Основной задачей деятельности бухгалтерских служб некоммерческих организаций является задача, связанная с обеспечением пользователей информацией, необходимой для контроля за деятельностью некоммерческой организации. Как уже отмечалось, состав пользователей бухгалтерской информации некоммерческих организаций 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 некоммерческой организации могут использоваться в уставной деятельности, а также в производственной или торговой предпринимательской деятельности (то есть в деятельности, направленной на получение систематической прибыли).

Уставная деятельность некоммерческих организаций чаще всего связана с осуществлением непроизводственных расходов (на социальные, бытовые, культурные, оздоровительные, спортивные и т.п. нужды);

- 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 некоммерческих организаций 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 некоммерческих организаций.

Основной целью создания некоммерческих организаций и осуществления ими уставной деятельности является полное, точное и своевременное выполнение задач, для достижения которых они созданы. Следовательно, по уставной деятельности конечными объектами бухгалтерского учета некоммерческих организаций являются доходы и расходы организации в соответствии с финансовым планом, в частности исполнение сметы доходов и расходов по каждому показателю.

Основной целью осуществления предпринимательской деятельности является систематическое получение прибыли. Таким образом, конечным объектом бухгалтерского учета являются финансовые результаты деятельности организации и факторы, влияющие на качество (прибыль или убыток) и размер финансовых результатов - расходы и доходы некоммерческой организации.

Учитывая состав активов организации и процессы, связанные с их движением, совокупность объектов бухгалтерского учета можно представить в виде следующей схемы (см. схему 6).

Схема 6



Из вышеперечисленных видов имущества и обязательств некоторые 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.

Остальные объекты бухгалтерского наблюдения могут иметь место независимо от того, какую деятельность выполняет организация.

Дебиторская и кредиторская задолженности возникают при осуществлении расчетов в процессе выполнения организацией своих функций. При этом кредиторская задолженность образуется при расчетах за приобретаемые материально-производственные запасы, работы и услуги сторонних организаций, при расчетах с бюджетом, а также при расчетах с работниками по суммам оплаты труда и дополнительных выплат. Дебиторская задолженность чаще всего возникает в некоммерческих организациях при отражении в учете сумм задолженности по взносам учредителей и участников, а также по суммам, подлежащим получению в рамках финансирования отдельных программ и мероприятий. Бухгалтерские проводки по счету учета добавочного капитала могут оформляться при оприходовании приобретенных или построенных объектов основных средств (иных внеоборотных активов) и списании использованных сумм финансирования таких операций.

2.3. Учетная политика некоммерческой организации

2.3.1. Общие положения

Порядок составления учетной политики организации установлен ПБУ 1/98. 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 некоммерческих организаций. Исключение сделано только для кредитных организаций (в силу особой специфики осуществления ими предпринимательской деятельности) и для филиалов и представительств иностранных организаций, находящихся на территории Российской Федерации (которые могут формировать учетную политику исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, при условии, что эти правила не противоречат МСФО).

Раскрывать учетную политику обязаны только те организации, которые публикуют свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе. К числу таких организаций относятся, например, открытые акционерные общества, публичность отчетности которых установлена законодательно. Некоммерческие организации, созданные в виде фондов, также обязаны обеспечить публичность своей отчетности.

Учетная политика организации - это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета, а именно:

- первичного наблюдения;
- стоимостного измерения;
- текущей группировки;
- итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

В соответствии с п.2 ПБУ 1/98 к способам ведения бухгалтерского учета относятся:

- способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;
- способы погашения стоимости активов;
- способы организации документооборота;
- способы инвентаризации;
- способы применения счетов бухгалтерского учета;

- системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

В соответствии с п.9 ПБУ 1/98 принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации. По нашему мнению, наиболее целесообразным представляется оформление принятия учетной политики приказом руководителя некоммерческой организации, в котором должны быть изложены основные элементы учетной политики, а те элементы, которые требуют подробной разработки и имеют сравнительно большой объем, должны раскрываться в приложениях к данному приказу. В число таких приложений могут входить:

- формы первичной учетной документации, не предусмотренные альбомами форм;

- структура и состав структурного подразделения организации, занимающегося бухгалтерским учетом и отчетностью, а также основные функции, выполняемые этим подразделением;

- график документооборота и т.п.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. Это значит, что приказ (или распоряжение), утверждающий принятие учетной политики, должен быть подписан руководителем организации не позднее 31 декабря года, предшествующего году, в котором данная учетная политика будет применяться.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения организацией прав юридического лица (государственной регистрации).

В соответствии с ПБУ 1/98 учетная политика основной организации применяется всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения.

ПБУ 1/98 устанавливает четыре допущения и шесть требований, которые должны учитываться при формировании учетной политики.

Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных п.6 ПБУ 1/98, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности. При формировании учетной политики организации такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Иными словами, в общем случае каким-либо особым способом описывать допущения учетной политики нет необходимости. Однако при любом отклонении они должны быть указаны в учетной политике. Что касается требований, то отклонение от них в принципе невозможно.

При формировании учетной политики предполагается следующее:

- активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности). Данное допущение в некоммерческих организациях выполняется автоматически, так как сам статус такой организации предполагает обособление имущества (право собственности на имущество, включая денежные средства, переданное некоммерческой организации, учредителям и участникам не принадлежит, и по обязательствам некоммерческой организации учредители и участники не отвечают);

- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности). Особенностью реализации этого допущения в условиях некоммерческих организаций является то, что эти организации могут создаваться с расчетом на ограниченный период существования - до выполнения каких-либо программ. Таким образом, реализация данного допущения в некоммерческих организациях возможна только в случае, если цели и задачи, поставленные перед организацией в момент ее создания, предполагают неограниченный период ее существования;

- принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

- 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 (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности). В общем случае под этим допущением понимается использование метода начисления при определении выручки от реализации продукции, работ или услуг и финансового результата (прибыли или убытка) предпринимательской деятельности. Действующие документы системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогообложения не исключают использование кассового метода. Для некоммерческих организаций данное допущение имеет существенное значение только в случае, если эти организации осуществляют предпринимательскую деятельность. Если же организация занимается только уставной деятельностью, данное допущение означает необходимость отражения в учете образования кредиторской или дебиторской задолженности независимо от того, когда реально происходят расчеты. Например, счет 86 "Целевое финансирование" должен кредитоваться не в момент поступления денежных средств, а в момент получения

некоммерческой организацией соответствующего документа (утвержденной сметы или плана), свидетельствующего о том, что запланированные расходы будут профинансированы. Данная норма объясняется тем, что правилами бухгалтерского учета установлена схема, в соответствии с которой счет 86 кредитуется, как правило, в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", а не со счетами учета денежных средств или иных активов.

Учетная политика организации должна обеспечивать:

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

2.3.2. Формирование и раскрытие учетной политики

Начиная с 1999 г. учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основании ПБУ 1/98 и утверждается руководителем организации. Ранее за формирование учетной политики организации отвечал руководитель 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.

В данном разделе учетной политики должны раскрываться вопросы, не нашедшие отражения в других разделах, но необходимые для организации бухгалтерского учета в организации.

В этом же разделе учетной политики утверждается выбор организационной формы бухгалтерского учета.

Далее в учетной политике должна быть определена форма счетоводства (системы учетных регистров) - журнально-ордерная, мемориально-ордерная, автоматизированная, упрощенная и т.п.

В соответствии с п.8 ПБУ 1/98 при формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа организации бухгалтерского учета из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка соответствующего способа организации бухгалтерского учета исходя из ПБУ 1/98 и иных Положений по бухгалтерскому учету.

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

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

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

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся:

- способы амортизации:

основных средств;

нематериальных и иных активов;

- способы оценки:

производственных запасов;

товаров;

незавершенного производства;

готовой продукции;

- способы признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и др.

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 данном разделе учетной политики должны быть определены следующие элементы:

1) способы начисления амортизации (по видам амортизируемого имущества). Объекты внеоборотных активов, используемые некоммерческими организациями при осуществлении ею уставной деятельности, амортизации не подлежат - по таким объектам начисляется только износ, который учитывается за балансом. При этом сумма начисленного износа не уменьшает остаточной стоимости объектов основных средств или объектов нематериальных активов. Если такие объекты используются при осуществлении предпринимательской деятельности, они подлежат амортизации на общих основаниях. Следовательно, для таких объектов должен быть выбран и указан в учетной политике (по каждой группе объектов) способ начисления амортизации - отдельно для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;

2) метод оценки материально-производственных запасов (при их поступлении в организацию и списании). При осуществлении только уставной деятельности выбор метода оценки материально-производственных запасов ни к каким налоговым последствиям не ведет. Следовательно, выбор метода оценки материально-производственных запасов осуществляется исходя из его оптимальности для данной номенклатуры запасов и принятой в организации схемы документооборота. Если некоммерческая организация осуществляет предпринимательскую деятельность, выбор метода этой оценки целесообразно проводить, основываясь на результатах анализа возможности оптимизации налогообложения и иных факторов, влияющих на эффективность предпринимательской деятельности;

3) вариант учета материалов (с использованием или без использования счетов 15 и 16). Поступающие материалы целесообразно учитывать с использованием счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей", если в их фактической себестоимости существенный удельный вес занимают транспортно-заготовительные расходы (не включаемые в цену), а также расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Если таких расходов нет или они незначительны, поступающие материалы следует приходить непосредственно по счету 10 "Материалы";

4) метод оценки готовой продукции; вариант учета выпуска готовой продукции (с использованием или без использования счета 40); вариант оценки товаров - для организаций розничной торговли (по покупным или продажным ценам); оценка отгруженной продукции, товаров, работ и услуг; метод оценки незавершенного производства; порядок и сроки списания расходов будущих периодов; создание резерва по сомнительным долгам; создание резервов предстоящих расходов и платежей; порядок списания доходов будущих периодов; порядок признания коммерческих и управленческих расходов. Очевидно, что вышеуказанные элементы учетной политики относятся только к тем организациям, которые осуществляют предпринимательскую деятельность. Варианты, из которых можно сделать выбор, приведены в

Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Некоммерческие организации, занимающиеся только уставной деятельностью, не раскрывают эти элементы в своей учетной политике.

Из требований нормативных актов Минфина России вытекает необходимость раскрытия в учетной политике организации некоторых других элементов. Элементы, которые подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности, должны отражаться и в учетной политике. В данном случае речь о выборе вариантов, как правило, не идет.

В соответствии с п.27 ПБУ 5/01 в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, 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, как минимум, 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 информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, 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 составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности должен раскрываться порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

Как уже отмечалось, ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 применяются только в тех некоммерческих организациях, которые наряду с уставной осуществляют предпринимательскую деятельность. Следовательно, элементы, связанные с применением ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, отражаются в учетной политике организаций, которые наряду с уставной занимаются предпринимательской деятельностью.

Перечень случаев, при которых допускается изменение учетной политики, приведен в п.16 ПБУ 1/98. Он является исчерпывающим и ограничивается тремя позициями:

- изменение законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

- разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

- существенное изменение условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом ее утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Если изменения в учетную политику вносятся в результате изменения законодательной или нормативной базы, то в соответствующих актах, как правило, определяется порядок оценки последствий изменения учетной политики.

Если же изменение учетной политики производится по иным причинам либо в соответствующих законодательных или нормативных актах порядок оценки последствий не установлен, последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или результаты деятельности некоммерческой организации, отражаются в бухгалтерской отчетности исходя из требования представления числовых показателей как минимум за два года, кроме случая, если оценка в денежном выражении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью. В этом случае измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к соответствующим фактам хозяйственной деятельности, свершившимся только после введения такого способа.

Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному.

Вышеуказанные корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

Корректировка бухгалтерской отчетности, как правило, связана с изменением вступительного баланса (валюты баланса или показателей по отдельным строкам). Причины таких изменений должны быть подробно объяснены в пояснительной записке. В ней же должны быть раскрыты избранные при формировании учетной политики отличные от предыдущего года способы ведения бухгалтерского учета.

Пунктом 22 ПБУ 1/98 уточнено, что информация об изменениях учетной политики, приводимая в бухгалтерской отчетности, должна, как минимум, включать:

- причину изменения учетной политики;

- оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год);

- указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы.

Рабочий план счетов является составной частью системы бухгалтерского учета.

Рабочий план счетов организации является обязательным элементом учетной политики организации и представляет собой всю совокупность синтетических счетов, субсчетов и аналитических счетов, используемых в организации. Рабочий план счетов принимается при создании организации и разработке ее учетной политики. В последующем рабочий план счетов ежегодно уточняется в зависимости от изменений нормативной базы бухгалтерского учета и изменения производственной, торговой и иной деятельности организации.

Подчеркнем, что в рабочий план счетов организации должны входить не только те счета, субсчета и счета аналитического учета, которые используются в организации, но прямо не

предусмотрены в Плане счетов и Инструкции по его применению, но вся совокупность счетов, используемых в организации.

При этом рабочий план счетов целесообразно вынести в отдельное приложение к учетной политике и представить в форме таблицы, где в первой графе указать счета синтетического учета, во второй - субсчета, в третьей - счета аналитического учета первого порядка, открываемые к субсчетам, в четвертой (при необходимости) - счета аналитического учета второго порядка, открываемые к счетам второго порядка, и т.д. При разработке перечня аналитических счетов следует руководствоваться требованиями Инструкции по применению Плана счетов (в части, регулирующей обязанности по организации аналитического учета), а также спецификой организации и осуществления процессов управления, производства и реализации продукции (работ, услуг).

Кроме того, в приложении к учетной политике могут быть приведены корреспонденции счетов, включенных в рабочий план, а также типовые проводки по отражению в учете операций, наиболее распространенных в данной организации.

Для некоммерческих организаций существенное значение имеет раскрытие в рабочем плане счетов субсчетов второго и более низких порядков, открываемых к счету 86 "Целевое финансирование". Например, субсчета второго порядка можно открывать в соответствии со структурой доходов (членские взносы, собственно целевое финансирование, предпринимательская деятельность и т.п.), субсчета третьего порядка - по направлениям использования (по отдельным программам или мероприятиям) и т.д.

С момента введения в действие первых глав (21 - 24) части второй НК РФ все организации, являющиеся налогоплательщиками, обязаны дополнительно разрабатывать учетную политику для целей налогообложения.

Статьей 313 НК РФ установлено, что система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому, а порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

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

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

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

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

- ответственного за организацию налогового учета;
- ответственного за ведение налогового учета;
- график документооборота (в приложении к учетной политике) или сроки и состав документов, представляемых лицу, ведущему налоговый учет;
- формы первичных учетных документов и аналитических регистров налогового учета (в приложении к учетной политике для целей налогообложения).

Разработку учетной политики для целей налогообложения следует производить исходя из того, какие налоги платит некоммерческая организация, как формируется налоговая база по отдельным видам налогов, а также из принятой в организации схемы документооборота.

2.4. Смета доходов и расходов некоммерческой организации

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

Напомним, что 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.

Какой-либо унифицированной формы сметы доходов и расходов, утвержденной на федеральном уровне и обязательной к применению всеми некоммерческими организациями, не существует. Это в значительной степени обусловлено тем, что некоммерческие организации могут создаваться для достижения различных задач и выполнять весьма различные функции даже в рамках одной формы сметы доходов и расходов. Следовательно, форма сметы, состав и структура показателей, а также система группировки и детализации данных должны разрабатываться самой некоммерческой организацией (органами управления) исходя из поставленных задач.

Примерная форма сметы доходов и расходов может иметь следующий вид (приведены условные данные) (см. табл. 2).

Таблица 2

Смета доходов и расходов
общественного объединения " _____ "
на 200__ год

(в тыс. руб.)

N	Наименование показателей	На 200__ год - всего:	В том числе по кварталам:			
			1	2	3	4
I. ДОХОДЫ						
	Остаток средств на 01.01.200__	200				
1	Взносы учредителей	150	150			
2	Вступительные взносы	120	20	30	30	40
3	Членские взносы	320	80	80	80	80
4	Добровольные пожертвования юридических лиц	400	50	100	50	200
5	Добровольные пожертвования физических лиц	100	10	50	30	10
6	Целевое финансирование	4 500	1 000	2 200	1 000	300
7	Поступления от предпринимательской деятельности	800	200	200	200	200
	Итого доходов:	6 590	1 510	2 660	1 390	830
II. РАСХОДЫ						
1	Заработная плата работников	1 600	400	400	400	400
2	Начисления на заработную плату (включая единый социальный налог и взносы в ФСС РФ)	600	150	150	150	150
3	Коммунальные расходы	600	200	100	100	200

4	Административные расходы	400	100	100	100	100
5	Хозяйственные расходы и расходы на ремонт основных средств	700	100	200	300	100
6	Целевые расходы	1 600	400	400	400	400
7	Прочие расходы	500	100	200	100	100
8	Резерв непредвиденных расходов	120	30	30	30	30
9	Итого расходов	6 120	1 480	1 580	1 580	1 480
	Остаток на 31.12.200__	670				

Разумеется, работа по планированию поступлений и использованию полученных сумм не заканчивается только составлением сметы доходов и расходов. Каждая строка сметы должна быть подтверждена соответствующим расчетом или оправдательным документом. Приведем краткие рекомендации в отношении каждого вида доходов и расходов.

Доходная часть сметы:

1) взносы учредителей. Доходы этого вида не могут быть постоянными - они возникают только при создании некоммерческой организации 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 (если таковая имеется) по состоянию на начало планируемого года;

2) вступительные взносы. В отличие от взносов учредителей данный вид доходов может поступать в некоммерческую организацию в течение всего срока ее функционирования. Точное планирование этого вида доходов довольно затруднительно. Однако при определенной постановке аналитической работы на основании данных о количестве новых членов в предыдущие годы можно сделать достаточно удовлетворительный прогноз. В приведенном примере учтена общая тенденция, в соответствии с которой количество новых членов некоммерческой организации несколько возрастает в конце календарного года и уменьшается в его начале. Основанием для планирования является расчет, проведенный аналитиками некоммерческой организации;

3) членские взносы. Для данных примера 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. Таким образом, основанием для планирования могут быть только дополнительные расчеты, проведенные на основании анализа;

4) добровольные пожертвования юридических и физических лиц. Несмотря на кажущуюся неопределенность размеров таких поступлений, суммы доходов по данной строке можно определить с большой степенью точности. Это обусловлено тем, что добровольные пожертвования и целевые взносы являются основными источниками финансирования не столько текущих расходов некоммерческих организаций, сколько целевых программ и мероприятий. Общая сумма расходов на проведение тех или иных программ и мероприятий определяется на основании соответствующих расчетов. Следовательно, и суммы предполагаемых поступлений могут быть рассчитаны. Дальнейшее зависит от активности и профессионализма органов управления некоммерческой организации и отдельных специалистов. При хорошей работе необходимые суммы будут изысканы, и потребности в денежных средствах или иных активах будут удовлетворены полностью. Если же поиск добровольных жертвователей окажется неудачным, придется секвестрировать расходную часть сметы, то есть выполнять только те мероприятия, которые обеспечены необходимыми средствами;

5) целевое финансирование. Планирование поступлений по данной строке доходов, как правило, трудностей не вызывает. 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. Доходы от предпринимательской деятельности, как уже отмечалось, возникают далеко не во всех некоммерческих организациях. 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). Полученная прибыль также может направляться исключительно на уставные цели. При этом некоммерческая организация может использовать только суммы чистой прибыли, остающиеся в ее распоряжении после уплаты налогов. Налогообложение прибыли от предпринимательской деятельности некоммерческих организаций в большинстве случаев осуществляется на общих основаниях;

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. При разработке штатного расписания и расчетов к нему учитываются как общие размеры выплат, причитающихся работникам в соответствии с формой и системой заработной платы, принятой в организации, так и персональные размеры выплат, учитывающие уровень квалификации и опыта конкретных работников (надбавка за выслугу лет, профессиональное мастерство и т.д.);

2) начисления на заработную плату (включая единый социальный налог и взносы в ФСС РФ). 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 некоммерческих организаций 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. Как правило, в течение календарного года эти расходы распределяются неравномерно. В приведенном примере учтено увеличение расходов в зимний период и сравнительное сокращение в летний;

4) административные расходы. В этот вид затрат включаются канцелярские расходы, расходы по оплате командировок, консультационных, информационных и иных аналогичных услуг. Планирование расходов 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. Данные, необходимые для составления сметы, можно взять из этих документов. Кстати, новой редакцией гл.25 "Налог на прибыль организаций" НК

РФ хозяйствующим субъектам рекомендуется устанавливать нормативы расходов на ремонт основных средств в зависимости от их первоначальной или восстановительной стоимости. Этот же подход целесообразно использовать при установлении норматива хозяйственных расходов. В приведенном примере учтено, что на практике ремонт основных средств производится неравномерно в течение года, а именно: наибольший объем работ приходится на третий квартал;

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. В учебных целях в примере приведены цифры, из которых можно сделать вывод о том, что размер поступлений будет существенно колебаться по кварталам года, а расходы будут равномерными. Это обычная практика: инвестор планирует перечисления исходя из своих возможностей, а задача некоммерческих организаций - обеспечить равномерное использование полученных средств, что предполагает накопление средств в одни периоды и превышение расходов над доходами в другие периоды;

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. Наиболее рациональным представляется установление резерва исходя из общей суммы расходов (без учета резерва). В примере этот норматив принят равным 2%.

Аналогичным порядком разрабатываются вспомогательные формы отчетных документов.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

3.1. Учет уставного фонда

Общие принципы учета уставного фонда некоммерческих организаций 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 некоммерческих организациях 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 взноса 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 взноса.

При формировании уставного фонда и отражении в учете соответствующих операций необходимо иметь в виду следующие особенности:

- при оплате взносов основными средствами и объектами незавершенного строительства погашение задолженности по вкладу в уставный капитал производится на основании акта приемки-передачи. Независимо от того, какие суммы указаны в сопроводительных документах (приложениях к акту приемки-передачи), стоимость переданного имущества в учете создаваемой организации должна отражаться по стоимости в оценке, согласованной учредителями или подтвержденной независимым оценщиком. При поступлении внеоборотных активов, внесенных в качестве вклада в уставный капитал (за исключением оборудования к

установке), их стоимость первоначально зачисляется на счет 08. Если согласованная оценка включает только стоимость передаваемых объектов без учета транспортных и иных аналогичных расходов, а также расходов по доведению объектов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на расчеты с учредителями отнесится только стоимость объектов. Прочие затраты, увеличивающие первоначальную стоимость объектов основных средств и объектов нематериальных активов, относятся на счет 08 в корреспонденции со счетами учета расчетов или производственных затрат (если те или иные работы выполняются своими силами). Формирование первоначальной стоимости оборудования к установке как имущества, относящегося к материально-производственным запасам, осуществляется в порядке, принятом в организации для формирования фактической себестоимости материалов;

- при оплате взноса материалами оценка должна производиться по рыночным ценам. Передающая сторона должна своевременно списать на стоимость передаваемых материалов суммы их дооценки (уценки), если дооценка (уценка) производилась, а также суммы отклонений в стоимости материалов (числящиеся по учету на счете 16 "Отклонения в стоимости материалов", если учет организуется с использованием этого счета) и транспортно-заготовительных расходов в части, приходящейся на стоимость передаваемых ценностей. В данном случае могут также иметь место расходы по доведению ценностей до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. При этом стоимость поступивших материалов в сумме, равной согласованной учредителями (или подтвержденной независимым оценщиком) оценке, отражается по дебету счета 10 "Материалы" (или 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", если организацией принят такой метод формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов) и кредиту счета 75. Прочие расходы относятся в дебет счета 10 (или 15) в корреспонденции со счетами учета расчетов или производственных затрат. Таким образом, не требуется уточнения задолженности учредителя и, соответственно, размера уставного фонда;

- при оплате задолженности товарами следует иметь в виду, что основной деятельностью некоммерческих организаций торговля быть не может. Следовательно, товары должны отражаться в учете как другие виды материально-производственных запасов, а именно: материалы или оборудование к установке;

- оплата взноса готовой продукцией, товарами отгруженными, дебиторской задолженностью или выполненными этапами по незавершенным работам невозможна в принципе, так как это имеет смысл только применительно к продукции основного производства, то есть только в той организации, которая производит данную продукцию, товары или работы. У передающей стороны материальные ценности могут быть списаны с этих счетов, но у принимающей они должны приходиться на соответствующих счетах производственных запасов или внеоборотных активов (дебиторская задолженность или задолженность по товарам отгруженным должна быть оформлена в виде каких-либо финансовых обязательств); кстати, План счетов и не предполагает корреспонденции счета 75 со счетами учета подобных активов.

В качестве учредителей некоммерческих организаций могут выступать и физические лица. При этом следует иметь в виду некоторые особенности:

- при оплате взноса основными средствами непосредственное зачисление полученных объектов в состав основных средств возможно только в случае, если у передающей стороны эти объемы также учитывались в составе основных средств. Иными словами, если оплата объектами основных средств осуществляется физическим лицом, не зарегистрированным в качестве предпринимателя (у таких лиц основных средств быть не может, так как экономический смысл основных средств предполагает их использование для получения продукции и перенесения части стоимости на себестоимость), сумма оценки полученных основных средств предварительно относится на счет 08 и после осуществления расходов, необходимых для ввода основных средств в эксплуатацию, и оформления необходимых регистров аналитического учета составляется акт ввода, на основании которого полученная инвентарная стоимость переносится в состав основных средств; эта особенность обусловлена не только и не столько экономическим смыслом операции, сколько ее документальным оформлением: основанием для оприходования основных средств по учету принимающей стороны является акт приемки-передачи, который, в свою очередь, составляется на основании данных аналитического учета (книг или инвентарных карточек учета и т.п.);

- при оплате взноса объектами нематериальных активов должна быть обеспечена возможность собственника (создаваемой организации) отчуждать (обособлять) эти объекты от того, кто их передает; иными словами, невозможно передать просто "интеллектуальную собственность" как характеристику умственных и деловых качеств физического лица:

объектами нематериальных активов, разрешенными к передаче, могут быть только надлежащим образом оформленные права пользования зарегистрированными ранее объектами (патенты, авторские права, лицензии, свидетельства и т.п.);

- если физическое лицо передает в оплату взноса объект основных средств, но при этом оговаривает, что фактически передает его в аренду (то есть к организации не переходит право собственности на этот объект), стоимость вклада должна оцениваться отдельно и учитываться в составе нематериальных активов; это обусловлено тем, что договор аренды между юридическим и физическим лицом достаточным образом законодательно не урегулирован, хотя и возможен в принципе; кроме того, в этом случае весьма затруднителен будет бухгалтерский учет операций, связанных с арендой (по общему правилу суммы арендной платы относятся на счета учета прибыли или доходов будущих периодов и т.п.); при оценке стоимости вклада целесообразно исходить из восстановительной стоимости передаваемых объектов (прав на их использование), норм амортизационных отчислений и предполагаемого срока использования этих объектов в данной некоммерческой организации.

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

Если реорганизация осуществляется в форме слияния, основанием для отражения в учете соответствующих операций является передаточный акт. При этом все показатели, отраженные в передаточном акте, определяются посредством суммирования соответствующих данных о состоянии и размере имущества и обязательств реорганизуемых организаций. Размер уставного фонда приводится в соответствие с данными учредительных документов. Дополнительные бухгалтерские проводки оформляются в случае необходимости. При этом должно быть обеспечено соответствие данных о размере и структуре уставного фонда изменившемуся соотношению вкладов учредителей.

Аналогичным порядком оформляется реорганизация, проводимая в форме присоединения.

При разделении некоммерческой организации все ее права и обязанности передаются вновь создаваемым организациям в соответствии с разделительным балансом. В бухгалтерском учете вновь создаваемых организаций операции по формированию уставного фонда отражаются так же, как и при обычном создании. При этом задолженность учредителей по взносам, как правило, определяется равной сумме стоимости имущества (включая денежные средства), передаваемого при разделении.

Аналогичным порядком отражается реорганизация некоммерческих организаций в порядке выделения.

Если некоммерческая организация преобразуется в коммерческую, в балансе реорганизуемой организации активы и пассивы списываются в порядке, аналогичном порядку, применяемому при ликвидации организации. В бухгалтерском учете создаваемого хозяйственного общества или товарищества операции по формированию уставного капитала отражаются с учетом особенностей, установленных для организации соответствующей правовой формы.

Таким образом, в случае реорганизации или преобразования некоммерческих организаций уставный фонд вновь образовавшегося юридического лица по существу вновь не формируется, а образуется на базе имущества реорганизуемых или преобразованных организаций. В бухгалтерском учете дополнительных бухгалтерских проводок не делается: вступительный баланс формируется на основании данных разделительного баланса. При слиянии и присоединении организаций осуществляется строчное суммирование данных собственного и передаточного балансов. При разделении и выделении организации данные передаточного баланса в полном размере включаются во вступительные балансы вновь образованных некоммерческих организаций. В случае выделения организации валюта баланса реорганизуемой организации уменьшается на сумму валют передаточных балансов.

В связи с расширением деятельности некоммерческой организации возможны ситуации, при которых по тем или иным причинам необходимо увеличивать размер уставного фонда. При этом следует заметить, что такие ситуации менее характерны, нежели случаи увеличения уставного капитала коммерческих организаций. Кроме того, источников такого увеличения в отношении уставного фонда существенно меньше. Практически уставный фонд может увеличиваться только одним способом, а именно: за счет дополнительных взносов учредителей или расширения состава учредителей.

В бухгалтерском учете такое увеличение уставного фонда оформляется следующими проводками:

Дебет 75 Кредит 80 - на сумму увеличения уставного фонда;

Дебет счетов учета денежных средств или имущества Кредит 75 - на сумму денежных средств или стоимости имущества, поступивших в качестве дополнительных вкладов участников.

В принципе, возможно увеличение размера уставного фонда за счет направления на эти цели сумм добавочного капитала. Однако ситуации, при которых результатом хозяйственных операций является образование или увеличение добавочного капитала, в настоящее время встречаются редко. Правда, у некоторых некоммерческих организаций на счете учета добавочного капитала могут числиться суммы переоценок объектов основных средств и объектов незавершенного строительства, которые до 2000 г. неоднократно проводились организациями всех форм собственности по решению Правительства РФ. Если орган управления некоммерческой организации принимает решение о направлении сумм добавочного капитала на увеличение уставного фонда, в бухгалтерском учете оформляется следующая проводка:

Дебет 83 "Добавочный капитал" Кредит 80 - на сумму средств добавочного капитала, направленную на увеличение уставного фонда.

Следует иметь в виду, что любое изменение размера уставного фонда должно сопровождаться внесением изменений в учредительные документы некоммерческой организации.

Согласно положениям законодательных и нормативных актов уменьшение уставного фонда действующей (нереорганизуемой некоммерческой организации) не предусмотрено. Это обусловлено, прежде всего, тем, что в общем случае уменьшение уставного или складочного капитала влечет образование задолженности организации перед учредителями с последующей передачей им имущества в части, соответствующей проведенному уменьшению. Иными словами, в некоммерческих организациях уставный фонд может быть полностью списан лишь при ликвидации организации.

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.

Если кредиторская задолженность образовалась ранее (до начала процедуры ликвидации некоммерческой организации), кредитуются счета, в корреспонденции с которыми оформлялось образование задолженности. Это касается как случаев погашения задолженности за счет средств целевого финансирования, так и случаев направления на эти цели сумм уставного фонда, например:

Дебет 10 "Материалы" Кредит 60 - на сумму стоимости приобретенных материально-производственных запасов;

Дебет 26 "Общехозяйственные расходы" Кредит 10 - на сумму стоимости использованных материалов;

Дебет 86 Кредит 26 - на сумму произведенных расходов в рамках текущей деятельности некоммерческой организации;

Дебет 80 Кредит 26 - на сумму расходов в части, не покрываемой целевым финансированием;

Дебет 60 Кредит 51 - на сумму погашенной задолженности.

Пример. Некоммерческая организация приобрела и использовала в текущей деятельности материалы на общую сумму 100 тыс. руб. Остаток средств целевого финансирования на момент начала ликвидации организации составил 50 тыс. руб.; уставный фонд - 200 тыс. руб. До начала ликвидации задолженность перед поставщиками материально-производственных запасов не погашена. Дополнительных поступлений средств целевого финансирования не было. В процессе ликвидации задолженность погашена посредством перечисления средств с расчетного счета некоммерческой организации.

В бухгалтерском учете будут оформлены следующие проводки (проводки, связанные с возникновением и погашением других обязательств, в учебных целях опущены):

Дебет 10 Кредит 60 - 100 тыс. руб.;

Дебет 26 Кредит 10 - 100 тыс. руб.;

Дебет 86 Кредит 26 - 50 тыс. руб.;

Дебет 80 Кредит 26 - 50 тыс. руб.

Таким образом, сальдо по счету 60 будет равно нулю, а по счету 80 составит 150 тыс. руб.

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.

Так как к этому моменту все обязательства должны быть погашены, в пассиве баланса могут иметься остатки только по двум счетам - 86 и 80. Если некоммерческая организация осуществляет предпринимательскую деятельность, определяет ее финансовые результаты и обособленно учитывает полученную прибыль, то при составлении такого баланса могут иметь место остатки и по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Как следует из вышеприведенной схемы оформления бухгалтерских проводок, к этому моменту не должны числиться суммы на счетах учета затрат 20 "Основное производство" и 26 "Общехозяйственные расходы": они должны быть списаны в процессе погашения обязательств как суммы, которые образовались при формировании кредиторской задолженности.

В разд.1 уже указывалось на то, что суммы оставшегося имущества могут быть использованы на цели, для которых была создана данная некоммерческая организация, либо обращены в доход бюджета. Исключение сделано только для некоммерческих партнерств, где оставшиеся активы могут быть распределены между участниками. Кроме того, нельзя исключать возможность истребования инвестором ранее перечисленных сумм в случае, если некоммерческая организация ликвидируется до осуществления профинансированных мероприятий. Таким образом, на данном этапе могут быть оформлены следующие проводки:

Дебет 86 Кредит 76 и Дебет 76 Кредит 51 (или иных счетов учета имущества, если объектом передачи являются неденежные активы) - на сумму денежных средств (стоимости имущества), переданных на осуществление уставных целей некоммерческой организации;

Дебет 80 Кредит 76 и Дебет 76 Кредит учета активов (51, 50, 10, 01 и т.д.) - на сумму стоимости имущества в части, соответствующей размеру уставного фонда, передаваемой на осуществление уставных целей некоммерческой организации.

Обращение имущества и денежных средств в доход бюджета оформляется аналогичными проводками с применением счета 76. Использование счета 68 в данном случае неправомерно, так как этот счет предназначен для учета задолженности перед бюджетом по налоговым и иным аналогичным платежам;

Дебет 86 Кредит 51 (счетов учета имущества) - на сумму целевого финансирования, возвращенного инвестору.

Пример. После завершения расчетов по обязательствам остаток средств на расчетном счете некоммерческой организации составил 100 тыс. руб., в кассе - 10 тыс. руб. В пассиве баланса на счете 86 числится остаток средств целевого финансирования в сумме 75 тыс. руб., размер уставного фонда (счет 80) - 35 тыс. руб. Средства в сумме 40 тыс. руб. должны быть возвращены инвестору, так как работы, под выполнение которых было перечислено финансирование, фактически не начаты. Использование остатка средств для уставных целей не представляется возможным.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

Дебет 51 Кредит 50 - 10 тыс. руб. - на сумму наличных денег, сданных на расчетный счет. Эта операция не обязательна, но целесообразна, так как окончательные расчеты наличными деньгами (в том числе и с бюджетом) вряд ли можно назвать удобными;

Дебет 86 Кредит 51 - 40 тыс. руб. - на сумму неиспользованных средств сумм целевого финансирования, возвращенных инвестору. В принципе, можно оформить и две проводки с использованием счета 76. Однако в данном случае необходимость такой схемы нельзя назвать оправданной;

Дебет 86 Кредит 76 - 35 тыс. руб. - на сумму средств целевого финансирования, подлежащих обращению в доход бюджета;

Дебет 80 Кредит 76 - 35 тыс. руб. - на сумму средств в части, соответствующей размеру уставного фонда, обращаемых в доход бюджета. В данном случае использование счета 76 также не представляется обязательным. Целесообразность использования этого счета может быть обусловлена тем, что предварительно все суммы, подлежащие зачислению в бюджет, аккумулируются на одном счете и переводятся одним платежом;

Дебет 76 Кредит 51 - 70 тыс. руб. - на сумму средств, перечисленных в бюджет.

В некоммерческих партнерствах остаток имущества может быть распределен между участниками.

При этом в ликвидационном балансе не должно быть остатков по разд.V "Долгосрочные пассивы", а в разд.VI "Краткосрочные пассивы" могут иметься остатки по строкам 630 - 640 - "Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов", "Доходы будущих периодов", "Фонды потребления" и "Резервы предстоящих расходов и платежей". В активе баланса остатки могут быть по любым строкам, если реализация имущества не произведена или произведена частично. Если же все имущество общества реализовано, то остатки средств будут иметься только по счетам 50 и 51. Если числятся остатки по счету 52, то валюта должна быть конвертирована и переведена на счет 51, так как действующее законодательство исключает возможность расчетов валютой.

Распределение имущества ликвидируемой организации между ее участниками осуществляется в последнюю очередь. При этом сумма по строке 699 пассива баланса (валюта баланса) за минусом остатка по строке 630 "Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов" должна быть распределена между всеми участниками пропорционально номиналу их вкладов в уставный фонд. После этого в пассиве баланса вся сумма отражается на счете 75. Эта сумма соответствует стоимости активов общества, подлежащих распределению. После списания активов и уменьшения задолженности по расчетам с акционерами баланс должен стать нулевым.

В этом случае целесообразно использовать следующую схему бухгалтерских проводок:

Дебет 80 (82, 83, 84, 98, 99) Кредит 75 - на сумму стоимости имущества, причитающегося участнику;

Дебет 75 Кредит счетов учета денежных средств - на выплаченную сумму.

В первой проводке может использоваться только один счет - 80, если остатки по другим счетам учета собственных средств предварительно были перенесены на него.

Во второй проводке наряду со счетами учета денежных средств могут использоваться счета учета имущества ликвидируемой некоммерческой организации.

3.2. Учет средств целевого финансирования

3.2.1. Учет целевого финансирования организациями, не осуществляющими предпринимательской деятельности

Для учета средств, поступивших для финансирования программ и отдельных мероприятий, осуществляемых некоммерческими организациями, Планом счетов предусмотрен счет 86 "Целевое финансирование". Причем на этом счете учитываются все поступления в некоммерческую организацию, 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

некоммерческих 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.

В соответствии с классификацией доходов, приведенной в предыдущих разделах книги, 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 внереализационных операций";
- 86-5 "Средства от собственной предпринимательской деятельности".

Субсчета третьего порядка открываются в данном случае к субсчетам второго порядка и предназначены 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.

До 2001 г. среди специалистов не было единого мнения о том, каким образом учитывать расходы, осуществленные некоммерческими организациями: с использованием счетов учета производственных затрат или нет. В последнем случае предлагалось все произведенные затраты списывать в корреспонденции со счетом 96 "Целевое финансирование и поступления" (по старому Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий). При этом информация о состоянии исчерпания сметного финансирования по отдельным программам и мероприятиям группировалась и детализировалась на уровне аналитического учета, что обуславливало необходимость разработки и ведения значительного количества вспомогательных учетных форм. После вступления в силу нового Плана счетов и Инструкции по его применению и перехода организаций всех форм собственности и организационно-правовых форм на ведение учета с использованием нового Плана счетов вопрос разрешен однозначно. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации оформляется проводка по дебету счета 86 в корреспонденции со счетом 20 "Основное производство" или 26 "Общехозяйственные расходы".

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. При этом можно использовать одну из двух традиционных схем:

распределять суммы расходов между отдельными программами и списывать на соответствующие субсчета, открытые к счету 20,

или

списывать распределенные суммы общехозяйственных расходов непосредственно в корреспонденции со счетом 86 по субсчетам третьего порядка. При этом следует иметь в виду, что общие расходы, произведенные некоммерческими организациями, могут осуществляться за счет всех видов доходов. Средства целевого финансирования направляются, как правило, на обеспечение отдельных программ. При этом может оговариваться доля средств, которые некоммерческая организация может направить на общехозяйственные расходы, но может быть и так, что целевыми поступлениями, направленными участниками некоммерческой организации, финансируются только прямые расходы по выполнению какой-либо программы, а

общие расходы обеспечиваются суммами вступительных и членских взносов. Эти особенности следует учитывать при определении схем распределения общих расходов по источникам финансирования. При распределении общехозяйственных расходов за основу можно принимать сумму целевого финансирования, полученного (или подлежащего получению) для обеспечения отдельных программ или мероприятий, размер заработной платы работников, занятых на основных работах (по данным штатных расписаний), или иные показатели, экономический характер которых связан с экономическим характером осуществляемой деятельности;

- счет 20 "Основное производство" целесообразно применять для формирования данных о сумме затрат по отдельным программам. Такой подход предполагает открытие к счету 20 отдельных субсчетов в соответствии с выполняемыми программами. В общем случае достаточно открыть субсчета, соответствующие числу открытых программ, и ограничиться только субсчетами второго порядка. Если же некоммерческая организация параллельно с основной деятельностью осуществляет предпринимательскую, часть расходов которой также может финансироваться (на возвратной или безвозвратной основе) средствами, направленными участниками, жертвователями и т.п., к счету 20 целесообразно открывать субсчета двух уровней. При этом на втором уровне необходимо производить распределение затрат между некоммерческой и предпринимательской деятельностью, а на третьем уровне - непосредственно по открытым программам.

Таким образом, в бухгалтерском учете некоммерческих организаций 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 единого социального налога и взносов в ФСС 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.

Пример. Общая сумма средств целевого финансирования - 500 тыс. руб., в том числе на обеспечение программы N 1 - 300 тыс. руб., программы N 2 - 200 тыс. руб. Общехозяйственные расходы финансируются за счет общих поступлений средств целевого финансирования, распределяются пропорционально суммам поступивших средств и списываются (в соответствии с учетной политикой организации) непосредственно на счет 86. Общая сумма таких расходов в отчетном периоде составила 60 тыс. руб. По реализации отдельных программ

в отчетном периоде освоено 300 тыс. руб., в том числе по программе N 1 - 200 тыс. руб., по программе N 2 - 100 тыс. руб.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки (номера субсчетов третьего порядка к счетам 86 и 20 соответствуют номерам программ):

Дебет 76 Кредит 86-3-1 - 300 тыс. руб.;

Дебет 76 Кредит 86-3-2 - 200 тыс. руб.;

Дебет 51 Кредит 76 - 500 тыс. руб.;

Дебет 26 Кредит счетов учета затрат (70, 69, 10, и т.д.) - 60 тыс. руб.;

Дебет 20-3-1 Кредит счетов учета затрат - 200 тыс. руб.;

Дебет 20-3-2 Кредит учета затрат - 100 тыс. руб.;

Дебет 86-3-1 Кредит 26 - 36 тыс. руб. ((60 тыс. руб. x 300 тыс. руб.) : 500 тыс. руб.) - на сумму общехозяйственных расходов в части, приходящейся на программу N 1;

Дебет 86-3-2 Кредит 26 - 24 тыс. руб. ((60 тыс. руб. x 200 тыс. руб.) : 500 тыс. руб.) - на сумму общехозяйственных расходов в части, приходящейся на программу N 2;

Дебет 86-3-1 Кредит 26 - 200 тыс. руб. - на сумму прямых расходов в части, приходящейся на программу N 1;

Дебет 86-3-1 Кредит 26 - 100 тыс. руб. - на сумму прямых расходов в части, приходящейся на программу N 2.

Из вышеприведенного примера видно, что принятая схема распределения общих расходов может привести к ситуации, когда финансирование одной из программ будет исчерпано, а работы по другой еще не закончены. В связи с этим может возникнуть вопрос, как списывать расходы, осуществленные в следующие отчетные периоды? Наиболее правомочным представляется списание всех расходов за счет оставшихся средств целевого финансирования по другой программе.

3.2.2. Особенности учета целевого финансирования организациями, осуществляющими предпринимательскую деятельность

Если некоммерческая организация 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.

Некоммерческие организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность при организации учета средств целевого финансирования (включая бюджетные ассигнования), переданные для финансирования такой деятельности, должны руководствоваться требованиями ПБУ 13/2000, которое разработано для применения коммерческими организациями, получающими средства государственной помощи. Однако следует признать, что в настоящее время наиболее распространенным является бюджетное финансирование коммерческих проектов, осуществляемых некоммерческими организациями.

Для учета средств государственной помощи используется счет 86 "Целевое финансирование".

В соответствии с п.2 ПБУ 13/2000 государственной помощью признается увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества). В этом же пункте ПБУ 13/2000 уточнено, что в качестве экономической выгоды не рассматриваются создание инфраструктуры в развивающихся регионах, установление ограничений на деятельность конкурентов, занимающих доминирующее положение на рынке и осуществляющих монополистическую деятельность и тому подобные действия, которые могут оказывать влияние на общие хозяйственные условия, в которых организация ведет деятельность.

Иными словами, государственной помощью могут считаться только те действия государственных органов, которые имеют конкретную стоимостную оценку и выражаются в виде перечислений денежных средств или передачи иных активов, которые могут быть использованы для осуществления мероприятий, финансируемых за счет государственной помощи.

ПБУ 13/2000 не применяется в отношении экономической выгоды, связанной:

1) с государственным регулированием цен и тарифов;

2) с применением соответствующих правил налогообложения прибыли (предоставление налоговых льгот, отсрочки или рассрочки по уплате налогов и сборов, инвестиционных налоговых кредитов и др.);

3) с участием Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в уставных (складочных) капиталах юридических лиц (бюджетных инвестиций юридическим лицам). Государственная помощь предполагает предоставление денежных средств или иных активов без намерения получить прибыль от их использования, а только для финансирования конкретных мероприятий (предоставление бюджетных кредитов нельзя считать предпринимательской деятельностью, так как проценты по ним начисляются и уплачиваются, прежде всего, для того, чтобы исключить потери бюджета за счет иммобилизации денежных средств). Участие государственных и муниципальных органов в уставных капиталах коммерческих организаций относится к предпринимательской деятельности и имеет в качестве основной цели именно получение прибыли.

Для целей бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются:

- на средства, направляемые на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.). Предоставление этих средств может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими приобретение определенных видов активов, их местонахождение или сроки приобретения и владения;

- на средства, направляемые на финансирование текущих расходов. К ним относятся бюджетные средства, отличные от предназначенных на финансирование капитальных расходов.

Бюджетные средства принимаются к учету при выполнении следующих условий:

- имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены. Подтверждением тому могут быть заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация и т.п.;

- имеется уверенность, что указанные средства будут получены. Подтверждением тому могут быть утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы.

Из вышеприведенных условий можно сделать вывод, что принятие бюджетных средств к учету не обязательно обусловлено их фактическим получением. Проще говоря, если по состоянию на какую-либо дату имеется извещение финансирующего органа о суммах выделенных ассигнований и смета расходов, под которые эти ассигнования выделяются, в бухгалтерском учете должна быть сделана следующая проводка:

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" Кредит 86 "Целевое финансирование" - на сумму бюджетных средств, причитающихся к получению.

Согласно п.12 ПБУ 14/2000, если организация фактически получила бюджетные средства, но нет уверенности в том, что она выполнит условия предоставления этих средств, в бухгалтерском учете поступление денежных средств (капитальных вложений и т.п.) отражается как целевое финансирование и учитывается так до получения достаточных подтверждений того, что организация выполнит условия их предоставления.

Иными словами, в данном случае должна быть сделана следующая проводка:

Дебет 51 "Расчетный счет" Кредит 86 - на сумму поступивших денежных средств или Дебет 08 "Капитальные вложения", 10 "Материалы", 41 "Товары" Кредит 86 - при получении имущества, отличного от денежных средств.

В соответствии с п.п.8 и 9 ПБУ 13/2000 бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов организации. Одновременно по внеоборотным активам, приобретенным за счет бюджетных средств и подлежащим согласно действующим правилам амортизации, в общем порядке начисляются амортизационные отчисления.

При этом суммы бюджетных средств на финансирование капитальных расходов списываются на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, подлежащих амортизации, или в течение периода признания расходов, связанных с выполнением условий предоставления бюджетных средств на приобретение внеоборотных активов, не подлежащих амортизации согласно действующим правилам. При этом целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию с последующим отнесением в течение срока полезного

использования объектов внеоборотных активов в размере начисленной амортизации на финансовые результаты организации как внереализационные доходы.

Иными словами, в бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дебет 51 Кредит 86 - на сумму полученных бюджетных средств;

Дебет 86 Кредит 98 - на сумму, равную стоимости введенных в эксплуатацию объектов.

Данная проводка делается одновременно с проводкой Дебет 01 Кредит 08.

Если капитальные расходы осуществляются посредством строительства объектов основных средств, получатель бюджетных средств является заказчиком строительства. Это значит, что суммы превышения бюджетных средств над суммами стоимости законченного строительством объектов являются прибылью заказчика и должны быть списаны на увеличение валовой и налогооблагаемой прибыли сразу после ввода объекта в эксплуатацию. Разумеется, это справедливо только в случае, если условиями предоставления бюджетных средств не предусмотрен возврат неиспользованной суммы государственному или муниципальному органу, передавшему эти средства. В бухгалтерском учете суммы превышения (при соблюдении вышеуказанного условия) списываются следующей проводкой:

Дебет 86 Кредит 91.

С месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию, начинается начисление амортизации объектов основных средств, используемых в предпринимательской деятельности:

Дебет счетов учета производственных затрат (20, 23, 44 и т.д.) Кредит 02.

Одновременно делается проводка на ту же сумму (сумму начисленной амортизации) Дебет 98 Кредит 91.

Таким образом, валовая налогооблагаемая прибыль увеличивается на сумму начисленной амортизации в течение всего срока полезного использования объектов основных средств, приобретенных или построенных за счет бюджетных средств. В течение всего этого срока остаток суммы бюджетных средств продолжает числиться на счете учета доходов будущих периодов 83 (98).

Пример. Некоммерческая организация направила 5 января 2002 г. бюджетные средства на приобретение объекта основных средств в общей сумме 40 тыс. руб. с условием последующего использования приобретенного объекта в предпринимательской деятельности. Фактические затраты, подлежащие включению в инвентарную стоимость объекта, произведенные в период с 5 по 15 января, - 36 тыс. руб.; затраты, не увеличивающие стоимость объектов основных средств, - 2 тыс. руб. Норма амортизации - 12%. Акт приемки-передачи (форма N ОС-1) оформлен 16 января 2002 г. Государственная регистрация прав на недвижимое имущество по приобретенному объекту не предусмотрена. Объект используется в основном производстве. Амортизация начисляется в последний день месяца.

В бухгалтерском учете будут оформлены следующие проводки:

5 января 2002 г.:

Дебет 51 Кредит 86 - 40 тыс. руб.;

5 - 15 января 2002 г.:

Дебет 08-4 Кредит 60 - 36 тыс. руб.

В плане счетов открытие субсчета "Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств" к счету 08 не предусмотрено. Следовательно, произведенные расходы будут списываться непосредственно за счет источников финансирования (бюджетных средств):

Дебет 86 Кредит 60 - 2 тыс. руб.;

16 января 2002 г.:

Дебет 01 Кредит 08 - 36 тыс. руб.;

Дебет 86 Кредит 83 - 36 тыс. руб.;

Дебет 86 Кредит 91 - 2 тыс. руб.;

28 февраля 2002 г.:

Дебет 20 Кредит 02 - 360 руб. и Дебет 98 Кредит 91 - 360 руб.

Иными словами, сальдо по счету учета доходов будущих периодов на 1 февраля 2002 г. составит 36 тыс. руб., на 1 марта 2002 г. - 35,64 тыс. руб. Налоговая база должна быть увеличена в январе на 2 тыс. руб. и в феврале - на 360 руб.

Суммы бюджетных средств на финансирование текущих расходов списываются в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены. При этом целевое финансирование признается в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, начисления оплаты труда и

осуществления других расходов аналогичного характера с последующим отнесением на доходы отчетного периода при отпуске материально-производственных запасов в производство продукции, на выполнение работ (оказание услуг), при начислении оплаты труда и осуществлении других расходов аналогичного характера.

Если выделение бюджетных средств связано с выполнением определенных условий, то период, в течение которого производится списание суммы со счета учета целевого финансирования, должен определяться исходя из времени признания отдельных видов расходов.

Иными словами, в бухгалтерском учете делаются одновременно следующие проводки:

Дебет 10 (70 и т.д.) Кредит 86 (76, если на основании извещения ранее была сделана проводка Дебет 76 Кредит 86) и Дебет 86 Кредит 83 (98).

При выдаче материалов в производство или выплате сумм начисленной оплаты труда делается следующая проводка:

Дебет 98 Кредит 91.

Пример. Некоммерческая организация для выполнения мероприятий, носящих характер предпринимательской деятельности, по плану государственного органа управления получила материалы на общую сумму 5 тыс. руб. Планом предусмотрено включение произведенных расходов в себестоимость продукции производства. В первом месяце в производство отпущены материалы на сумму 3 тыс. руб.

В бухгалтерском учете оформлены следующие проводки:

Дебет 10 Кредит 86 и Дебет 86 Кредит 98 - на сумму стоимости полученных материалов - 5 тыс. руб.;

Дебет 20 Кредит 10 и Дебет 98 Кредит 91 - на сумму стоимости материалов, списанных в производство, - 3 тыс. руб.

Таким образом, по окончании первого месяца сальдо по счету 98 (по соответствующему субсчету) составило 2 тыс. руб., а налоговая база по налогу на прибыль в месяце, когда началось использование материалов, должна быть увеличена на 3 тыс. руб.

Бюджетные средства, предоставленные в установленном порядке на финансирование расходов, понесенных организацией в предыдущие отчетные периоды, отражаются как возникновение задолженности по таким средствам и увеличение финансового результата организации как внереализационные доходы.

При этом предполагается, что соответствующие расходы были произведены некоммерческой организацией при осуществлении предпринимательской деятельности в предыдущих отчетных периодах и на их сумму уменьшен размер валовой и налогооблагаемой прибыли. Например:

Дебет 20 Кредит 10;

Дебет 90 Кредит 20 - при осуществлении расходов;

Дебет 76 Кредит 91 - при получении извещения о назначении бюджетных ассигнований в покрытие произведенных расходов;

Дебет 51 Кредит 76 - на сумму фактически полученных бюджетных средств.

Если в отчетном году возникают обстоятельства, в связи с которыми организация должна вернуть ресурсы, признанные ранее в этом же году в качестве бюджетных средств, то в бухгалтерском учете производятся исправительные записи.

Пример. Организация должна была вернуть в бюджет сумму неиспользованных бюджетных средств до конца 2001 г. (см. условия предыдущего примера). При их возврате должны быть сделаны следующие проводки:

Дебет 86 Кредит 98 - сторно - 2 тыс. руб.;

Дебет 86 Кредит 76 - (обычным цветом чернил) - 2 тыс. руб.;

Дебет 76 Кредит 51 - 2 тыс. руб. - на сумму возвращенных средств.

3.3. Учет объектов основных средств и нематериальных активов

3.3.1. Учет основных средств

Оценка и учет основных средств в некоммерческих организациях 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. Однако в зависимости от источников поступления понятие "первоначальная стоимость" имеет различное содержание. Применяются следующие основные подходы к определению 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. По нашему мнению, 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.

Кроме первоначальной и остаточной стоимости, на практике иногда используются понятия, имеющие непосредственное отношение к оценке, а именно:

балансовая стоимость - это стоимость, по которой основные средства отражаются в бухгалтерской отчетности. Так как объекты основных средств, принадлежащие некоммерческим организациям (числящиеся на их балансе), в общем случае амортизации не подлежат, основные средства отражаются в балансе по первоначальной стоимости. В полной мере это относится только к организациям, не ведущим предпринимательскую деятельность;

восстановительная стоимость - это стоимость воспроизводства основных средств на момент оценки. Необходимость использования данного понятия обусловлена тем, что одни и те же объекты основных средств, приобретаемые в разные периоды (годы или даже месяцы), различаются по цене, что связано с инфляционными процессами. Наиболее надежный метод определения восстановительной стоимости - это переоценка с целью уточнения первоначальной стоимости основных средств. В ходе переоценки основных средств в некоммерческих организациях какие-либо материальные выгоды не достигаются, но может увеличиться размер добавочного капитала, что, в свою очередь, оказывает влияние на размер требований кредиторов, которые подлежат удовлетворению при ликвидации организации. Так как к моменту ликвидации стоимость переоцененных объектов может существенно уменьшиться, то при расчетах с кредиторами могут возникнуть весьма серьезные проблемы. Поэтому решение о проведении переоценки должно приниматься с учетом возможных последствий и мнения всех учредителей и участников;

ликвидационная стоимость - это стоимость объекта, списанного (подлежащего списанию) с баланса, с учетом расходов по демонтажу, утилизации отходов от демонтажа и с учетом доходов от оприходования материалов, пригодных к дальнейшему использованию (например, запасных частей или металлолома). В некоммерческих организациях ликвидационная стоимость объектов основных средств относится на увеличение расходов или уменьшение доходов.

Поступление объектов основных средств оформляется в бухгалтерском учете в соответствии с их оценкой, определенной по правилам, изложенным в ПБУ 6/01. Обращаем внимание читателей на то, что вне зависимости от источников поступления объектов основных средств и формы организации используется счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" для

предварительного аккумулирования расходов, которые впоследствии составят инвентарную стоимость объекта.

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. Это же условие является необходимым для начисления амортизации по таким объектам (и, соответственно, для включения начисленной амортизации в себестоимость продукции (работ, услуг)), если приобретенные или полученные объекты используются при осуществлении предпринимательской деятельности.

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, при выбытии объектов основных средств некоммерческих организаций чаще всего может иметь место уменьшение доходов (увеличение расходов), что в коммерческих организациях расценивается как образование убытка.

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 (доставка, монтаж, консультирование и т.п.), 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.

Пример. Некоммерческая организация приобрела технологическое оборудование на сумму 240 тыс. руб. Оплачены доставка оборудования сторонней транспортной организацией - 24 тыс. руб. и услуги консультанта, привлеченного по договору гражданско-правового подряда, - 7 тыс. руб. (в том числе подоходный налог - 1 тыс. руб.; сделаны отчисления в государственные внебюджетные фонды - 2 тыс. руб.). В бухгалтерском учете оформлены следующие проводки:

Дебет 08, субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств", Кредит 76, субсчет "Поставщик основных средств", - 200 тыс. руб.;

Дебет 08 Кредит 76, субсчет "Транспортные организации", - 20 тыс. руб.;

Дебет 08 Кредит 76, субсчет "Расчеты по договорам гражданско-правового подряда", - 5 тыс. руб.;

Дебет 76 Кредит 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Подоходный налог", - 1 тыс. руб.;

Дебет 08 Кредит 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" (по соответствующим субсчетам) - 2 тыс. руб.;

Дебет 76 Кредит 51 "Расчетные счета" - 240 тыс. руб.;

Дебет 76 Кредит 51 - 24 тыс. руб.;

Дебет 76 Кредит 50 "Касса" - 4 тыс. руб.

После оформления ввода приобретенного оборудования в эксплуатацию оформлена следующая проводка:

Дебет 01 Кредит 08 - 227 тыс. руб.

Пример. Некоммерческая организация получила в счет целевого финансирования объект основных средств стоимостью 100 тыс. руб. (в соответствии с данными, указанными в сопроводительных документах). Расходы по доведению объекта до состояния, в котором он пригоден к использованию в запланированных целях, составили 10 тыс. руб.

В бухгалтерском учете сделаны следующие проводки:

Дебет 76 Кредит 86 и Дебет 08 Кредит 76 - 100 тыс. руб.;

Дебет 08 Кредит счетов учета производственных затрат - 10 тыс. руб.;

Дебет 01 Кредит 08 - 110 тыс. руб.

Следует иметь в виду, что дополнительные расходы также оплачиваются за счет средств целевого финансирования или иных доходов некоммерческой организации. Иными словами, сумма первоначальной стоимости объекта отражается и в пассиве баланса (на счете 86) в полном размере.

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 демонтажом (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 (например, в случае если стоимость оприходованных материалов превышает расходы по демонтажу), отнесенную на увеличение доходов некоммерческой организации.

Если приобретенные объекты основных средств используются в предпринимательской деятельности, средства, израсходованные организацией или учредителями при приобретении объектов основных средств, должны быть возмещены. Так как основные средства используются в течение нескольких (нескольких десятков, сотен и т.д.) производственных циклов, то единовременное списание затрат, связанных с приобретением или строительством основных средств, неправомерно. Для равномерного включения стоимости объектов основных средств в себестоимость продукции (работ, услуг) используются амортизационные отчисления (амортизация).

Амортизацию следует отличать от износа основных средств. Разница между этими понятиями состоит в том, что амортизация имеет отношение к экономике и выражается в суммах, которые возмещаются после каждого цикла производства и реализации продукции (работ, услуг) в составе выручки от реализации, а износ - это техническая характеристика физического состояния (изношенности) объектов основных средств. Иногда используется понятие "моральный износ", который означает неэффективность дальнейшего использования объектов в связи с появлением новых, более производительных основных средств, которые могут выполнять те же функции. Однако единой методики стоимостной оценки морального износа пока не существует.

Сумма начисленного износа в системном учете не отражается, а относится на забалансовый счет 010 "Износ основных средств". Проводка делается один раз в год - перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

Сумма амортизации, полученная в составе выручки от реализации, в активе баланса никак не выделяется и "растворяется" в составе других активов: сначала в виде денежных средств, полученных от покупателей (заказчиков), затем - в виде другого имущества (не обязательно внеоборотных активов), приобретенного за эти деньги.

Сумма амортизации накапливается на счете 02 "Амортизация основных средств". Сальдо по этому счету показывает размер денежных средств и иных активов, полученных в возмещение ранее произведенных расходов по приобретению основных средств.

Действующими нормативными документами предусмотрено четыре способа начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего его срока полезного использования.

Осуществление предпринимательской деятельности некоммерческими организациями не является характерным. Поэтому подробная характеристика всех способов начисления амортизации представляется нецелесообразной.

В бухгалтерском учете начисление амортизации отражается проводкой по кредиту счета 02 в корреспонденции со счетами учета затрат (20, 26 и т.д.). Накопленная амортизация списывается при выбытии объекта основных средств в кредит счета 01 по специально открываемому субсчету.

Под восстановлением объектов основных средств понимается их ремонт (текущий, средний и капитальный), модернизация и реконструкция.

В некоммерческих организациях ремонт основных средств производится в рамках осуществления уставной деятельности в соответствии с суммами, указанными в смете доходов и расходов. Восстановление основных средств, в результате которого их первоначальная стоимость должна увеличиться (модернизация, реконструкция и т.п.), является отдельным целевым мероприятием и должно финансироваться также отдельно. Расходы по всем видам ремонта учитываются наравне с иными видами расходов - административными и хозяйственными. Иными словами, сумма расходов на ремонт основных средств относится в дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы" с последующим списанием за счет источников финансирования (Дебет 86 Кредит 26).

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

В соответствии с п.2 ст.9 Закона о бухгалтерском учете первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. В отношении основных средств такие формы утверждены Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а "Об утверждении Унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве" (с учетом последующих изменений и дополнений).

В соответствии с этим Постановлением по учету основных средств применяются следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

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

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

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

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

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

Акт (накладная) приемки-передачи основных средств (форма N ОС-1) применяется для зачисления в состав основных средств отдельных объектов, поступивших путем:

- приобретения за плату у других организаций;
- строительства хозяйственным или подрядным способом;
- получения от других организаций и лиц в безвозмездное пользование;
- внесения учредителями в счет их вкладов в уставный капитал;
- получения в хозяйственное ведение или оперативное управление;
- взятия в аренду с последующим выкупом;
- поступления по акту дарения;
- передачи в совместную деятельность и доверительное управление;
- передачи в обмен на другое имущество и другими способами, не противоречащими действующему законодательству.

Документ применяется для учета ввода объектов в эксплуатацию, за исключением случая, если в соответствии с действующим законодательством ввод объектов в действие должен оформляться в особом порядке, для оформления внутреннего перемещения основных средств из одного структурного подразделения организации в другое, для оформления передачи основных средств со склада (из запаса) в эксплуатацию, а также для исключения из состава основных средств при передаче, продаже другой организации.

Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма N ОС-3) служит для оформления приемки-сдачи основных средств из ремонта, реконструкции и модернизации.

Акт на списание основных средств (форма N ОС-4) используется для оформления полного или частичного списания основных средств (кроме автотранспортных средств).

Акт на списание автотранспортных средств (форма N ОС-4а) применяется для оформления списания автотранспортных средств. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным. Первый экземпляр с документом, подтверждающим снятие с учета в ГАИ - ГИБДД, передается в бухгалтерию, второй - остается у лица, ответственного за сохранность автотранспортных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

Затраты по списанию, а также стоимость материальных ценностей, поступивших от разборки автотранспортных средств, отражаются в разделе "Справка о затратах, связанных со списанием автотранспортных средств, и о поступлении материальных ценностей от их списания".

Инвентарная карточка учета основных средств (форма N ОС-6) применяется для учета всех видов основных средств, а также для группового учета однотипных объектов основных средств, поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце и имеющих одни и те же производственно-хозяйственное назначение, техническую характеристику и стоимость.

3.3.2. Учет нематериальных активов

До 1 января 2001 г. учет нематериальных активов регулировался только общими требованиями Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. С 1 января 2001 г. действует ПБУ 14/2000, в котором приведены определения нематериальных активов, а также установлен порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с поступлением, использованием и выбытием объектов нематериальных активов.

В соответствии с ПБУ 14/2000 нематериальные активы - это часть имущества организации, которая характеризуется следующими признаками при одновременном их соблюдении:

- не имеет материально-вещественной (физической) структуры;
- может быть идентифицирована (выделена, отделена) организацией от другого имущества;
- предназначена для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- приобретена с намерением использовать в течение длительного времени, то есть периода продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- в отношении которой организация не предполагает ее последующую перепродажу;
- обладает способностью приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Пунктом 2 ПБУ 14/2000 специально оговорено, что данное Положение не распространяется на некоторые виды имущества, а следовательно, эти виды имущества не могут быть отнесены к объектам нематериальных активов. К числу таких объектов относятся:

- объекты, не давшие положительного результата, а также не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

- материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных.

Это означает, что, например, программа, записанная на дискете или CD-диске, не является нематериальным активом и должна учитываться в составе материалов. Но программное обеспечение, разработанное специально для данной организации и не являющееся объектом тиражирования и свободной продажи, должно быть включено в состав объектов нематериальных активов по фактической стоимости изготовления.

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 организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Более подробный перечень объектов нематериальных активов можно найти в ОКОФ, в котором вместо понятия "нематериальные активы" используется понятие "нематериальные основные фонды". В соответствии с ОКОФ к нематериальным основным фондам (нематериальным активам) относятся:

- компьютерное программное обеспечение;
- базы данных;
- оригинальные произведения развлекательного жанра, литературы или искусства;
- наукоемкие промышленные технологии;
- топологии интегральных микросхем;
- секреты производства (ноу-хау);
- торговые знаки, патенты;
- прочие нематериальные основные фонды, являющиеся объектами интеллектуальной собственности, использование которых ограничено установленными на них правами владения.

Кроме того, ОКОФ относит к нематериальным основным фондам геологические изыскания и разведку недр, так как информация, полученная предприятиями в результате выполнения этих работ, оказывает влияние на производственную деятельность этих предприятий в течение ряда лет.

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.

В качестве основного признака, который отличает нематериальные основные фонды от иных видов активов организации, ОКОФ выделяет возможность полного отчуждения прав пользования этими объектам вплоть до продажи. Таким образом, интеллектуальная собственность как совокупность знаний и опыта работника организации не может быть объектом нематериальных основных фондов.

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 некоммерческих организациях не предусмотрено, эти объекты будут отражаться в балансе таких организаций по первоначальной стоимости (за исключением объектов нематериальных активов, используемых при осуществлении предпринимательской деятельности).

По общему правилу нематериальные активы, так же как и основные средства, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Однако в зависимости от

источников поступления понятие "первоначальная стоимость" имеет различное содержание. Оценка первоначальной стоимости объектов нематериальных активов в зависимости от источников поступления определяется аналогично оценке объектов основных средств.

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.

В двух последних случаях могут также возникнуть расходы по доведению полученных объектов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Сумма расходов также списывается в дебет счета 08;

Дебет 04 Кредит 08 - на сумму первоначальной стоимости объектов нематериальных активов, по которой они приняты к учету.

В отличие от объектов основных средств по объектам нематериальных активов ПБУ 14/2000 не запрещает начисление амортизации. Однако исходя из определения нематериальных активов, приведенного выше, а также из экономического смысла понятия "амортизация" можно сделать вывод о том, что начисление амортизации по таким объектам возможно, если они используются при осуществлении предпринимательской деятельности (в этом случае они могут хотя бы обеспечивать получение экономических выгод, а начисленная амортизация может быть направлена на приобретение новых объектов взамен выбывших).

Если начисление амортизации допускается и является целесообразным, в бухгалтерском учете эта операция отражается следующей проводкой:

Дебет 26, 44, 25, 20, 23 (счета учета производственных затрат приведены в последовательности наиболее вероятной частоты их использования) Кредит 05 - на сумму начисленной амортизации (кроме жилых квартир, организационных расходов и деловой репутации организации);

выбытие объектов нематериальных активов:

Дебет 05 Кредит 04 - на сумму амортизации, начисленной по выбывающим объектам (обращаем внимание на то, что в отличие от выбытия объектов основных средств Инструкцией по применению Плана счетов не предусмотрено открытие нового субсчета к счету 04 для формирования остаточной стоимости выбывающих объектов. Поэтому внутренняя проводка по счету 04 на сумму первоначальной стоимости объекта не оформляется);

Дебет 91 Кредит 04 - на сумму остаточной стоимости выбывших объектов;

Дебет 86 Кредит 91 - на сумму убытка от выбытия объектов нематериальных активов, относимого на увеличение расходов или уменьшение доходов некоммерческой организации;

Дебет 62 Кредит 91 - на сумму договорной стоимости проданных объектов (выбывших в связи с реализацией);

Дебет 91 Кредит 86 - на сумму прибыли от продажи объектов нематериальных активов, относимую на увеличение доходов или уменьшение расходов некоммерческой организации.

Аналитический учет объектов нематериальных активов ведется на карточке учета нематериальных активов (форма N НМА-1), которая применяется для учета всех видов нематериальных активов, поступивших в организацию.

Карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект. Форма заполняется в одном экземпляре на основании документа на оприходование, приемки-передачи (перемещения) нематериальных активов и другой документации.

В карточке указывается сумма амортизации, которая исчисляется ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости объекта и срока его полезного использования.

В разделе "Краткая характеристика объекта нематериальных активов" записываются только основные показатели объекта, исключая дублирование данных имеющейся в организации технической документации на данный объект.

3.4. Учет материально-производственных запасов

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета понятие "материально-производственные запасы" означает часть имущества, используемого при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, предназначенных для продажи, либо предназначенного для продажи, а также используемого для управленческих нужд организации.

В некоммерческих организациях материально-производственные запасы используются при реализации программ и отдельных мероприятий, финансируемых за счет целевых средств, в управленческой деятельности, при осуществлении административных и хозяйственных расходов.

В соответствии с п.58 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и п.5 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Определение фактической себестоимости материалов и ее размер зависят от того, каким образом имущество поступило в организацию.

В некоммерческих организациях основным видом материально-производственных запасов являются материалы. Напомним, что организация имеет право относить затраты, связанные с приобретением или изготовлением материалов, либо в дебет счета 10 "Материалы", либо в дебет счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". В последнем случае счет 15 играет роль калькуляционного счета, на котором аккумулируются затраты для их последующего распределения. Использование счета 15, по нашему мнению, обоснованно только в случае, если организация использует обширную номенклатуру материально-производственных запасов, осуществляется большое количество операций, связанных с поступлением материально-производственных запасов, а договорные отношения с поставщиками построены таким образом, что допускают расхождение данных документов, представленных для предварительной оплаты, и документов, в которых отражаются фактический объем и сумма поступивших материалов. В формировании фактической себестоимости материалов участвует иногда счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", если на счете 10 материалы учитываются по учетным ценам. Использование счета 16 не означает автоматического применения счета 15, но, как правило, эти счета применяются одновременно. Это обусловлено теми же причинами, что и принятие решения о применении счета 15.

В соответствии с ПБУ 5/01 материалы могут:

- приобретаться за плату;
- изготавливаться силами самой организации;
- вноситься в качестве вклада в уставный капитал;
- поступать безвозмездно;
- поступать в результате товарообменной операции.

В некоммерческие организации материалы чаще всего поступают либо посредством их приобретения за плату, либо как имущество, переданное в счет целевого финансирования.

Фактической себестоимостью материалов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение. При получении материалов в качестве средств целевого финансирования они должны приходиться в оценке, согласованной сторонами.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов определяют порядок детализации и группировки данных, связанных с движением материалов. Пунктом 68 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов установлено, что фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату, включает:

- стоимость материалов по договорным ценам;

- транспортно-заготовительные расходы;
- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных организацией целях.

В Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов приводится подробный перечень расходов, включаемых в фактическую себестоимость приобретенных материалов. Особенности учета всех видов расходов заслуживают отдельного рассмотрения. Ограничимся лишь перечнем проводок, оформляемых при поступлении и списании материалов:

приобретение материалов за плату:

Дебет 10 (15) Кредит 60 - на сумму договорной стоимости приобретенных материалов;

Дебет 10 (15, 16) Кредит 60 - на сумму транспортно-заготовительных расходов в виде работ и услуг, выполненных и оказанных сторонними организациями;

Дебет 10 (15, 16) Кредит счетов учета затрат (70, 69, 10 и т.п.) - на сумму стоимости транспортно-заготовительных расходов, осуществленных силами организации, а также на сумму расходов по доведению приобретенных материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;

Дебет 10 Кредит 15 - на сумму фактической себестоимости материалов, сформированную на счете 15. Проводка оформляется только в случае, если учетной политикой некоммерческой организации закреплен порядок учета материалов с использованием счета 15;

Дебет 10 Кредит 16 - на сумму отклонений в стоимости материалов. Проводка оформляется в случае, если материалы отражаются на счете 10 или 15 по учетным ценам, а отклонения между этими ценами и фактической себестоимостью приобретения учитываются обособленно;

поступление материалов в порядке целевого финансирования (для использования при осуществлении целевых программ или отдельных мероприятий):

Дебет 76 Кредит 86 - на сумму стоимости материалов, подлежащих получению в счет целевого финансирования;

Дебет 10 (15) Кредит 76 - на сумму стоимости фактически полученных материалов по согласованной оценке.

Если получение материалов в счет целевого финансирования сопровождается осуществлением транспортно-заготовительных расходов или расходов по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, схема бухгалтерских проводок аналогична схеме, используемой при их приобретении за плату.

Выбытие материалов осуществляется по следующим основным направлениям:

- отпуск для использования в уставной деятельности некоммерческой организации;
- использование материалов в управленческой деятельности и при осуществлении прочих общехозяйственных расходов;
- использование материалов при осуществлении предпринимательской деятельности (выпуске продукции, выполнении работ или оказании услуг), а также использование материалов при реализации готовой продукции;
- реализация материалов (как правило, не используемых на производственные и управленческие цели).

При использовании материалов в уставной деятельности их стоимость списывается со счета 10 в дебет счетов 20 "Основное производство" или 26 "Общехозяйственные расходы" в зависимости от того, где использованы материалы. Если материалы использованы при осуществлении общих расходов, не связанных непосредственно с конкретными программами или мероприятиями, дебетуется счет 26, в противном случае - счет 20.

Если материалы используются в предпринимательской деятельности, то они учитываются на субсчетах, открываемых к счету 10 "Материалы".

Субсчет "Сырье и материалы" (10-1). Помимо сырья, на данном субсчете учитываются как основные материалы (составляющие основу вырабатываемой продукции), так и вспомогательные (используемые при производстве продукции или потребляемые для хозяйственных нужд).

При списании сырья и основных материалов наиболее часто оформляется следующая проводка:

Дебет 20 Кредит 10.

Вспомогательные материалы не составляют основу продукции, выпускаемой организацией, но непосредственно участвуют в производственном процессе или в хозяйственной деятельности организации. Наиболее частыми бухгалтерскими проводками по субсчету 10-1 в части учета вспомогательных материалов будут следующие:

Дебет 25 Кредит 10;
Дебет 26 Кредит 10;
Дебет 20 Кредит 10.

Проводки приведены в том порядке, с какой частотой (по нашему мнению) они будут оформляться в среднестатистических организациях. Это обусловлено тем, что вспомогательные материалы, как правило, не могут быть отнесены на конкретный вид или партию продукции и, будучи использованными в основном производстве, подлежат распределению.

Субсчет "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали" (10-2). Полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали приобретаются, прежде всего, для использования в основном производстве. Поэтому наиболее часто используется следующая проводка по списанию стоимости полуфабрикатов:

Дебет 20 Кредит 10-2.

Так как полуфабрикаты могут представлять собой продукцию, готовую к дальнейшей реализации, то нельзя исключить и возможность оформления следующей проводки:

Дебет 91 Кредит 10-2 (для списания стоимости реализуемых материальных ценностей через счет 90 необходимо, чтобы они были учтены на счете 41 "Товары", а учредительные документы организации предполагали бы ведение ею торговой или иной аналогичной деятельности). Впоследствии финансовый результат от продажи материалов относится на счет 86 и выражается в увеличении доходов или уменьшении расходов.

Субсчет "Топливо" (10-3). Вследствие того, что технически довольно сложно определить количество топлива, израсходованного на производство той или иной продукции (за исключением ГСМ в транспортных организациях), то суммы его стоимости должны относиться на одну из статей, предназначенных для учета затрат общего назначения: 25 "Общепроизводственные расходы" или 26 "Общехозяйственные расходы".

На этом же субсчете учитывается топливо, используемое для выработки тепловой и электрической энергии. Суммы стоимости оплаченной энергии списываются общим порядком.

Таким образом, стоимость топлива может быть списана следующими проводками:

Дебет 25 Кредит 10;
Дебет 26 Кредит 10;
Дебет 20 Кредит 10.

Субсчет "Тара и тарные материалы" (10-4). Стоимость тары списывается на себестоимость продукции (работ, услуг), если тара не является многооборотной, в зависимости от того, где происходит упаковка:

Дебет 20 Кредит 10 - если упаковка происходит в тех же цехах, где производится продукция;

Дебет 44 Кредит 10 - если упаковка производится после сдачи продукции на склад.

Субсчет "Запасные части" (10-5). Так как запасные части используются, как правило, для проведения всех видов ремонта, наиболее часто при списании запасных частей используется следующая проводка:

Дебет 25 Кредит 10.

Вспомогательные подразделения, предназначенные для осуществления подобных работ в некоммерческой организации, как правило, не создаются. Следовательно, использование счета 23 "Вспомогательные производства" для списания затрат, связанных с ремонтом (включая стоимость списываемых материалов), вряд ли может иметь место.

Субсчет "Прочие материалы" (10-6). Списание прочих материалов оформляется следующими проводками:

Дебет 25 Кредит 10 или Дебет 26 Кредит 10 - при передаче прочих материалов в производство для технологических и общехозяйственных целей;

Дебет 25 Кредит 10 - при передаче запасных частей, полученных при разборке объектов основных средств, для производства ремонта;

Дебет 91 Кредит 10 - при реализации, например, металлолома, макулатуры или утильной резины.

Субсчет "Материалы, переданные в переработку на сторону" (10-7). В рамках осуществления предпринимательской деятельности некоммерческая организация может передавать материалы в переработку на сторону. Субсчет 10-7 предназначен для ведения учета не отдельного вида материалов, а материалов, используемых для отдельной операции. Иными словами, с одной стороны, на этом субсчете могут учитываться любые виды материалов (за исключением, может быть, прочих), с другой стороны, если предполагается передача материалов общего назначения (учитываемых на других субсчетах) для переработки

в качестве давальческого сырья, в бухгалтерском учете предварительно должна быть оформлена проводка, переводящая стоимость этих материалов с кредита соответствующего субсчета в дебет субсчета 10-7. В этом случае будут оформляться следующие проводки:

Дебет 10-7 Кредит 10-1 - на сумму стоимости материалов, переданных в переработку;

Дебет 10-1 Кредит 10-7 - на сумму стоимости переработанных материалов, переведенных в состав основных для дальнейшего использования в основном производстве;

Дебет 20 Кредит 10-7 - на сумму стоимости материалов, полученных из переработки и переданных в основное производство;

Дебет 20 Кредит 76 - на сумму расходов по переработке, подлежащих оплате перерабатывающей организации.

Обращаем внимание читателей на то, что на период переработки стоимость материалов с баланса организации-давальца не списывается, хотя фактически материалы вывозятся с территории организации.

Субсчет "Строительные материалы" (10-8). Этот субсчет используется только предприятиями-застройщиками, осуществляющими строительство как подрядным, так и хозяйственным способом, и на нем могут учитываться все вышеперечисленные виды материалов (разумеется, используемых при производстве строительно-монтажных работ).

Так как этот субсчет может быть использован только заказчиками строительства, то единственно правильным вариантом списания строительных материалов будет их отнесение на счет 08:

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Строительство объектов основных средств", Кредит 10 "Материалы".

При списании стоимости материалов на себестоимость продукции, работ или услуг следует учитывать возможность выбора оценки, по которой производится такое списание.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и ПБУ 5/01 при отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;

- по средней себестоимости;

- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО);

- по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ЛИФО).

Применение одного из вышеуказанных методов производится в течение отчетного года. Принципиальное отличие от методов начисления амортизации состоит в том, что амортизационные отчисления должны начисляться выбранным методом в течение всего срока полезного использования объекта основных средств или группы объектов. Что же касается материалов, то, в принципе, возможна ситуация (при малом движении), при которой одни и те же предметы будут в разные годы оцениваться по-разному.

При выборе метода оценки материально-производственных запасов следует иметь в виду, что наиболее традиционным для отечественного бухгалтерского учета является метод оценки по средней себестоимости. Это значит, что для использования данного метода разработаны и отработаны формы учетных регистров, в том числе и дополнительных. Что же касается методов ФИФО и ЛИФО, то их применение предполагает организацию учета не только по наименованиям, но и по партиям поступившего имущества. Естественно, что для такого учета должны быть разработаны и дополнительные учетные регистры.

По нашему мнению, в учетной политике некоммерческих организаций следует определять метод оценки списываемых материалов и в случае, если организация не осуществляет предпринимательской деятельности. Это может быть обусловлено, например, большой номенклатурой и движением материально-производственных запасов.

3.5. Учет кассовых операций

3.5.1. Организация наличного денежного обращения

В настоящее время наличное денежное обращение в Российской Федерации регулируется Порядком ведения кассовых операций.

Кроме того, Советом Директоров Банка утверждено Положение о правилах наличного денежного обращения, которое устанавливает общие правила регулирования денежного обращения в стране, и оно больше относится к деятельности банковских учреждений.

Рассмотрение особенностей отражения в учете операций, совершаемых кредитными учреждениями, не является целью данной книги. Поэтому мы будем рассматривать преимущественно отдельные положения нормативных документов, которые определяют порядок осуществления кассовых операций хозяйствующих субъектов всех форм собственности.

Положением о правилах наличного денежного обращения, в частности, установлено следующее:

- организации, предприятия, учреждения независимо от организационно-правовой формы хранят свободные денежные средства в учреждениях банков на соответствующих счетах на договорных условиях;

- денежная наличность сдается предприятиями непосредственно в кассы учреждений банков или через объединенные кассы при предприятиях, а также предприятиям Государственного комитета Российской Федерации по связи и информатизации для перевода на соответствующие счета в учреждения банков. Наличные деньги могут сдаваться предприятиями на договорных условиях через инкассаторские службы учреждений банков или специализированные инкассаторские службы, имеющие лицензию Банка России на осуществление соответствующих операций по инкассации денежных средств и других ценностей;

- прием денежной наличности учреждениями банков от обслуживаемых предприятий осуществляется в порядке, установленном Инструкцией по эмиссионно-кассовой работе в учреждениях Банка России от 16.11.1995 N 31 и Положением "О порядке ведения кассовых операций в кредитных организациях на территории Российской Федерации", утвержденным Приказом Банка России от 25.03.1997 N 56.

Порядок и сроки сдачи наличных денег устанавливаются обслуживающими учреждениями банков каждому предприятию по согласованию с их руководителями исходя из необходимости ускорения оборачиваемости денег и своевременного их поступления в кассы в дни работы учреждений банков.

Организации обязаны сдавать в учреждения банков все наличные деньги сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе.

Организации могут хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов только для выдачи на заработную плату, выплаты социального характера и стипендии не свыше трех рабочих дней (для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, - до 5 дней), включая день получения денег в учреждении банка. По истечении этого срока не использованные по назначению суммы наличных денег сдаются в учреждения банков, и в последующем вышеуказанные средства выдаются в очередности, установленной федеральными законами, иными правовыми актами Российской Федерации и разрабатываемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

По согласованию с учреждениями банков организации могут расходовать поступающую в их кассу денежную выручку на цели, предусмотренные федеральными законами и иными правовыми актами, действующими на территории Российской Федерации, и принятыми в их исполнение нормативными актами Банка России.

Организации не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги для осуществления предстоящих расходов (в том числе на заработную плату, выплаты социального характера и стипендии) до установленного срока их выплаты.

Решение о расходовании организациями денежной выручки из кассы принимается учреждениями банков ежегодно на основании письменных заявлений организаций и представленного расчета с учетом соблюдения ими порядка работы с денежной наличностью, состояния расчетов с бюджетами всех уровней, государственными внебюджетными фондами, поставщиками сырья, материалов и услуг, а также с учреждениями банков по ссудам.

Решение о расходовании организацией поступающей в ее кассу денежной выручки при наличии у нее нескольких счетов в различных учреждениях банков принимается в порядке, аналогичном установлению лимита остатка наличных денег в кассе такой организации.

Организации производят расчеты по своим обязательствам с другими организациями, как правило, в безналичном порядке через банки или применяют другие формы безналичных расчетов, устанавливаемые Банком России в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

Наличные деньги, полученные организацией в банках, могут расходоваться только на цели, указанные в чеке.

Для установления лимита остатка наличных денег в кассе организация представляет в учреждение банка, осуществляющее ее расчетно-кассовое обслуживание, расчет по установленной форме "Расчет на установление предприятию лимита остатка кассы и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в его кассу".

По организации, в состав которой входят подразделения, не имеющие самостоятельного баланса и счетов в учреждениях банков, устанавливается единый лимит остатка кассы с учетом этих структурных подразделений. Лимит остатка кассы доводится структурным подразделениям приказом руководителя организации.

По представительствам, филиалам и другим обособленным подразделениям организации, расположенным вне места ее нахождения, составляющим отдельный баланс и имеющим счета в учреждениях банков, лимит остатка наличных денег в кассе устанавливается обслуживающими учреждениями банков по месту открытия соответствующих счетов структурных подразделений.

Лимиты остатка кассы распорядителей и получателей средств федерального бюджета, открывших лицевые счета в органах федерального казначейства, устанавливаются учреждениями Банка России или уполномоченными кредитными организациями с учетом распорядителей и получателей средств федерального бюджета. Расчет на установление лимита остатка кассы в этом случае представляется органами федерального казначейства с учетом распорядителей и получателей средств федерального бюджета, открывших лицевые счета в органах федерального казначейства в установленном порядке.

При наличии у организации нескольких счетов в различных учреждениях банков она по своему усмотрению обращается в одно из обслуживающих учреждений банков с приложением расчета на установление лимита остатка наличных денег в кассе. После установления лимита остатка кассы в одном из учреждений банка организация направляет уведомления об определенном ей лимите остатка кассы в другие учреждения банков, в которых ей открыты соответствующие счета.

При проверке данной организации учреждения банков руководствуются этим лимитом остатка наличных денег в кассе.

Установленные учреждением банка лимиты остатка наличных денег в кассе письменно сообщаются каждой организации.

Лимит остатка кассы может пересматриваться в течение года в установленном порядке по обоснованной просьбе организации (в случае изменения объемов кассовых оборотов, условий сдачи выручки и другие), а также в соответствии с договором банковского счета.

Суть лимитирования хранения денежных средств состоит в том, что остаток денег в кассе на конец дня (конечное сальдо по счету 50 "Касса" за день) не должен превышать установленного лимита остатка. Обороты же по счету 50 за день могут превышать установленный лимит.

Не использованные в трехдневный срок наличные денежные средства, полученные в банке на оплату труда, а также вся денежная наличность, превышающая установленный лимит хранения наличных денег, подлежат сдаче в обслуживающие учреждения банков.

Порядок и сроки сдачи наличных денег устанавливаются обслуживающими учреждениями банков каждой организации по согласованию с ее руководителями исходя из необходимости ускорения оборачиваемости денег и своевременного поступления их в кассы в дни работы учреждений банков.

При этом могут определяться следующие сроки сдачи организациями наличных денежных средств (см. табл. 3).

Таблица 3

Категории юридических лиц	Сроки сдачи наличных денежных средств
Организации, расположенные в населенном пункте, где имеются учреждения банков или предприятия Госкомсвязи России	Ежедневно в день поступления наличных денег в кассы организаций

Организации, которые в силу специфики своей деятельности и режима работы, а также при отсутствии вечерней инкассации или вечерней кассы учреждения банка не могут ежедневно в конце рабочего дня сдавать наличные денежные средства в учреждения банков или предприятия Госкомсвязи России	На следующий день
Организации, расположенные в населенном пункте, где нет учреждений банков или предприятий Госкомсвязи России, а также находящиеся от них на отдаленном расстоянии	1 раз в несколько дней

Наличные деньги, принятые от физических лиц в уплату налогов, страховых и других сборов, сдаются администрациями и сборщиками этих платежей непосредственно в учреждения банков или путем перевода через предприятия Госкомсвязи России.

Во всех случаях при расходовании наличных денег организациям необходимо соблюдать предельный размер расчетов наличными деньгами по одной сделке между юридическими лицами в Российской Федерации - 60 тыс. руб. согласно Письму Банка России от 14.11.2001 N 1050-У "Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации".

Кредитные организации, осуществляющие расчетно-кассовое обслуживание организаций, имеют право осуществлять контроль за соблюдением организациями порядка проведения операций с денежной наличностью. Круг организаций, подлежащих проверке, определяется руководителем учреждения банка в зависимости от объема налично-денежного оборота и имеющейся в банке информации о соблюдении организациями установленного порядка работы с денежной наличностью. При этом учитывается также информация других контролирующих органов.

3.5.2. Ведение кассовых операций

Для ведения кассовых операций в штате организации предусмотрена должность кассира, который несет материальную ответственность за сохранность всех принимаемых им ценностей. После издания приказа о назначении кассира руководитель организации обязан ознакомить его с правилами ведения кассовых операций и заключить с ним договор о полной материальной ответственности.

Кассир не может передоверить кому бы то ни было выполнение своих обязанностей. При необходимости временной замены кассира его обязанности возлагаются на другого работника, с которым, в свою очередь, заключается договор о полной материальной ответственности. В случае внезапного оставления кассиром работы (болезнь) находящиеся у него под отчетом ценности передаются другому кассиру в присутствии инвентаризационной комиссии с обязательным составлением акта (форма ИНВ-15).

Согласно законодательству о материальной ответственности рабочих и служащих кассир несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный организации как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

Руководители организаций обязаны оборудовать кассу (изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег) и обеспечить сохранность денег в помещении кассы, а также при их доставке из учреждения банка и сдаче в банк. Если по вине руководителей организации не были созданы необходимые условия, обеспечивающие сохранность денежных средств при их хранении и транспортировке, они несут ответственность в установленном законодательством порядке.

Все наличные деньги и ценные бумаги хранятся в организациях, как правило, в несгораемых металлических шкафах, а в отдельных случаях - в комбинированных и обычных металлических шкафах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и печатаются печатью кассира. Договор о полной материальной ответственности с кассиром позволяет в какой-то степени обеспечить заинтересованность самого кассового работника в надлежащей сохранности ключей от металлических шкафов и печатей (однако при инструктаже необходимо обращать внимание на запрещение оставлять их без присмотра, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты ключей).

Опечатанные кассирами дубликаты ключей хранятся у руководителей организаций и не реже одного раза в квартал проверяются комиссией, назначаемой руководителем организации. При обнаружении утраты ключа руководитель организации принимает меры к немедленной замене замка металлического шкафа и при необходимости обращается в органы внутренних дел.

Меры по предотвращению хищения наличных денежных средств при их хранении в организации включают выполнение следующих мероприятий:

- тщательный выбор месторасположения кассы (изолированность, расположение на промежуточных этажах многоэтажных зданий или на верхнем этаже двухэтажного здания);

- обеспечение защищенности кассы (в одноэтажных зданиях окна кассового помещения оборудуются внутренними ставнями; помещение, где находится касса, должно иметь капитальные стены, прочные перекрытия пола и потолка, надежные внутренние стены и перегородки, обеспечивающие защиту от неподготовленного посягательства, то есть должны закрываться на две двери: внешнюю, открывающуюся наружу (должна быть исправной, подогнанной вплотную, полнотелой, обитой листовой сталью, исключающей пробивание выстрелом из пистолета и физическим воздействием человека и простыми инструментами), и внутреннюю, изготовленную в виде стальной решетки, открывающейся в сторону внутреннего расположения кассы, иметь специальное окошко для выдачи денег и сейф (металлический шкаф) для хранения денег и ценностей, прочно прикрепленный к строительным конструкциям пола);

- подготовку и выполнение работ по оборудованию объектов средствами охранной сигнализации. Для защиты персонала кассы, сохранности денежных средств и оповещения служб охраны (подразделений органов внутренних дел) на рабочем месте кассира устанавливается кнопка вызова.

Полный перечень требований по технической укреплённости касс и некоторые рекомендации даны в Приложениях N N 2 и 3 к Порядку ведения кассовых операций.

3.5.3. Документальное оформление поступления и выдачи наличных денег

При приеме денежных билетов и монет кассиры организаций обязаны руководствоваться установленными Банком России признаками и правилами определения платежности банковских билетов (банкнот) и монет Банка России (Приложение N 1 к Порядку ведения кассовых операций).

Кассовые операции оформляются типовыми межведомственными формами первичной учетной документации для предприятий и организаций, которые утверждаются Госкомстатом России по согласованию с Банком России и Минфином России.

В настоящее время используются Унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88:

КО-1 "Приходный кассовый ордер";

КО-2 "Расходный кассовый ордер";

КО-3 "Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов";

КО-4 "Кассовая книга";

КО-5 "Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств".

Прием наличных денег, поступающих с расчетного счета в банке, от покупателей, заказчиков и т.д. в кассу организации производится по приходному кассовому ордеру (форма N КО-1), который выписывается работником бухгалтерии, подписывается главным бухгалтером или лицом, которое уполномочено на это письменным распоряжением руководителя организации. О приеме денег лицу, внесшему деньги, выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата. Квитанция вручается физическому лицу или прикладывается к выписке банка. До передачи в кассу приходный ордер обязательно регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных документов (форма N КО-3).

Приходные кассовые ордера запрещено выдавать на руки лицам, внесшим денежные средства. Приходный кассовый ордер передается для исполнения непосредственно в кассу, где кассир проверяет правильность его оформления, наличие и подлинность подписей главного бухгалтера, принимает деньги, подписывает ордер и квитанцию.

Выдача наличных денег из касс организаций производится по расходным кассовым ордерам (форма N КО-2) или другим надлежаще оформленным документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером организации или лицами, на это уполномоченными.

Если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах имеется разрешительная надпись руководителя организации, то его подпись на расходных кассовых ордерах не обязательна.

Расходный кассовый ордер составляется в бухгалтерии, регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров и передается кассиру для исполнения. Выдача расходных ордеров на руки лицам, получающим деньги, не допускается.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя, записывает наименование и номер документа, сведения о том, кем и когда он выдан, и отбирает расписку получателя. Если заменяющий расходный кассовый ордер документ составлен на выдачу денег нескольким лицам, то получатели также предъявляют вышеуказанные документы, удостоверяющие их личность, и расписываются в соответствующей графе платежных документов. Однако в последнем случае запись о данных документа, удостоверяющего личность, на денежном документе, заменяющем кассовый расходный ордер, не производится. В организации выдача денег может производиться по удостоверению, выданному данной организацией, при наличии на нем фотографии и личной подписи владельца.

Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей - прописью, копеек - цифрами. При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе организации, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Кассир производит выдачу денег только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе. Если выдача денег осуществляется по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег работником бухгалтерии указываются фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: "По доверенности". Выдача денег по доверенности осуществляется в соответствии с требованиями, предусмотренными в п.15 Порядка ведения кассовых операций. Доверенность остается в документах как приложение к расходному кассовому ордеру или ведомости.

Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий производится кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя. На титульном (заглавном) листе платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера организации или лиц, на это уполномоченных.

В аналогичном порядке могут оформляться и разовые выдачи денег на оплату труда (при уходе в отпуск, болезни и др.), а также выдача депонированных сумм и денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, нескольким лицам.

Разовые выдачи денег на оплату труда отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам.

По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий кассир должен:

- в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: "Депонировано";
- составить реестр депонированных сумм;
- в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись: "Деньги по ведомости выдавал (подпись)". Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;

- записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп: "Расходный кассовый ордер N _____".

Работники бухгалтерии проверяют отметки, сделанные кассирами в платежных (расчетно-платежных) ведомостях, и подсчитывают выданные и депонированные по ним суммы. Депонированные суммы сдаются в банк, и на сданные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены работниками бухгалтерии четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписаны на машине (пишущей, вычислительной). Подчистки, помарки или исправления в этих документах не допускаются.

В приходных и расходных кассовых ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам могут производиться только в день их составления.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов кассир обязан проверить:

а) наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе - разрешительной надписи (подписи) руководителя организации или лиц, на это уполномоченных;

б) правильность оформления документов;

в) наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения одного из вышеуказанных требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего оформления. Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью "Оплачено" с указанием даты (числа, месяца, года).

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются работниками бухгалтерии в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи. Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с применением средств вычислительной техники. При этом в машинограмме "Вкладной лист журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров", составляемой за соответствующий день, также формируются данные для учета движения денежных средств по целевому назначению.

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна вести кассовую книгу по установленной форме, где учитываются все поступления и выдачи наличных денег организации.

Записи в кассовой книге производятся кассиром после получения или выдачи денег по каждому ордеру или заменяющему его документу.

Организация ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данной организации.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными и служат отчетом кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера организации или лица, его заменяющего.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

При условии обеспечения полной сохранности кассовых документов кассовая книга может вестись в организациях автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы "Вкладной лист кассовой книги". Одновременно с ней формируется машинограмма "Отчет кассира". Обе вышеуказанные машинограммы должны составляться к началу следующего рабочего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги. Нумерация листов кассовой книги в этих

машинограммах осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала года. В машинограмме "Вкладной лист кассовой книги" должно автоматически печататься общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, а на календарный год - общее количество листов кассовой книги за год. Кассир после получения машинограмм "Вкладной лист кассовой книги" и "Отчет кассира" обязан проверить правильность составления вышеуказанных документов, подписать их и передать отчет кассира вместе с приходными и расходными кассовыми документами в бухгалтерию под расписку во вкладном листе кассовой книги. В целях обеспечения сохранности и удобства использования машинограммы "Вкладной лист кассовой книги" в течение года хранятся кассиром отдельно за каждый месяц. По окончании календарного года (или по мере необходимости) машинограммы "Вкладной лист кассовой книги" брошюруются в хронологическом порядке. Общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации, и книга опечатывается.

Контроль за правильностью ведения кассовой книги возлагается на главного бухгалтера организации.

Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира. Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход организации.

Если в организации работают несколько кассиров, то их работу координирует главный (старший) кассир, который перед началом рабочего дня выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег (форма N КО-5). Кассиры в конце рабочего дня обязаны отчитаться перед главным (старшим) кассиром в полученном авансе и в деньгах, принятых по приходным документам, и сдать остаток наличных денег и кассовые документы по произведенным операциям (главному) старшему кассиру под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег. По авансам, полученным для оплаты труда и выплаты стипендий, кассир обязан отчитаться в срок, указанный в платежной ведомости, для их выплаты. До истечения этого срока кассиры обязаны ежедневно сдавать в кассу остатки наличных денег, не выданных по платежным ведомостям. Эти деньги сдаются в опечатанных кассирами сумках, пакетах и других упаковках главному (старшему) кассиру под расписку с указанием объявленной суммы.

Оформленный отчет кассира подлежит проверке бухгалтерами. Она заключается в тщательной проверке правильности оформления приходных и расходных документов, соответствия записей в отчете данным приложенных к ним документов, подсчетов итогов операций за день и остатков на начало и конец рабочего дня. Должны быть сверены и суммы полученных и сданных наличных денег в учреждения банка по расчетному и другим счетам. После проверки кассового отчета в специальной его графе проставляются номера корреспондирующих счетов.

3.5.4. Выдача наличных денежных средств под отчет

Выдача наличных денежных средств работникам организации может производиться для закупки материальных ценностей, для возмещения расходов по приобретению товаров для нужд предприятия, а также для выдачи сумм, причитающихся при убытии в командировку.

Для соблюдения порядка выдачи денежных средств под отчет в организации необходимо выполнение следующих условий:

- наличие приказа руководителя организации, устанавливающего порядок выдачи работникам подотчетных сумм.

Такой приказ, кроме того, должен предусматривать:
круг лиц, имеющих право на получение денег под отчет;
размеры подотчетных средств;
сроки их возврата или отчета об израсходовании;

- соблюдение правил выдачи средств под отчет только сотрудникам, указанным в приказе о порядке выдачи подотчетных средств;

- соблюдение правил выдачи денежных средств под отчет только лицам, отчитавшимся по ранее выданным авансам, и запрещение передачи полученных средств под отчет одним работником другому.

Основные принципы, которые необходимо соблюдать организации при работе с подотчетными лицами, установлены п.11 Порядка ведения кассовых операций.

Учет сумм, выданных под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы, осуществляется в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов на счете 71 "Расчеты с подотчетными лицами". На израсходованные подотчетными лицами суммы этот счет кредитуется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности, или другими счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

По полученным и израсходованным денежным средствам подотчетные лица обязаны составить авансовый отчет с приложением оправдательных документов за купленный товар (товарные чеки, проездные документы) и представить их бухгалтеру.

Если оформленные документы не позволяют проверить достоверность произведенной хозяйственной операции (то есть в них не указаны данные продавца), суммы денежных средств, выданные работнику на закупку товаров, следует считать его личным доходом, подлежащим включению в совокупный налогооблагаемый доход. При этом такое решение принимается с учетом других документов и обстоятельств, подтверждающих данную ситуацию.

Суммы, расходование которых не подтверждено соответствующими документами, должны быть включены в совокупный доход подотчетного лица для целей налогообложения.

Подотчетные суммы включаются в совокупный доход работника и в случае, если первичные документы оформлены, но при проверке товар предъявлен не будет.

В соответствии с п.11 Порядка ведения кассовых операций лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

Порядок ведения кассовых операций не устанавливает каких-либо ограничений по суммам денежных средств, выдаваемых на административно-хозяйственные и операционные расходы. Однако при этом следует учитывать тот факт, что каждый отдельный платеж, совершенный подотчетным лицом со стороны организацией, не должен превышать установленных пределов расчетов наличными денежными средствами. Кроме того, подотчетная сумма должна выдаваться под реальные, то есть обоснованные расходы. Иными словами, необходимо требовать от подотчетного лица представления расчета, подтверждающего потребность в денежных средствах.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели.

Обращаем внимание читателей журнала на то, что Планом счетов практически исключается возможность корреспонденции счета 50 со счетами учета имущества или расчетов. Иными словами, практически все подобные расчеты должны вестись с использованием счета 71. Непосредственное использование счета 50 в подобных ситуациях возможно только в случае, если наличные деньги расходуются самим кассиром, то есть не происходит смены материально-ответственного лица.

3.5.5. Инвентаризация денежных средств. Ревизия кассы

В соответствии с Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49 "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств" инвентаризация кассы производится в соответствии с Порядком ведения кассовых операций.

При подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе принимаются к учету наличные деньги, ценные бумаги и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты и др.). Проверка фактического наличия бланков ценных бумаг и других бланков документов строгой отчетности производится по видам бланков (например, по акциям: именные и на предъявителя, привилегированные и обыкновенные) с учетом их начальных и конечных номеров, а также по каждому месту хранения и материально-ответственным лицам.

Кроме того, Порядком ведения кассовых операций предусмотрены внезапные ревизии кассы, которые проводятся в сроки, установленные руководителем организации, а также при смене кассиров в каждой организации с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными учета по кассовой книге. Для производства ревизии кассы приказом

руководителя организации назначается комиссия. Результаты инвентаризации оформляются актом (форма ИНВ-15).

При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указываются их сумма и обстоятельства возникновения (для этого кассир представляет комиссии письменное объяснение).

Примерная форма акта ревизии наличия денежных средств приведена в Приложении N 4 к Порядку ведения кассовых операций.

В условиях автоматизированного ведения кассовой книги должна производиться проверка правильности работы программных средств обработки кассовых документов.

Акт инвентаризации составляется в двух экземплярах: один остается в делах бухгалтерии, другой - у кассира.

Отдельные проверки кассовых операций и наличия денежных средств могут производить следующие организации и лица:

- учредители организаций, вышестоящие организации (в случае их наличия), а также аудиторы (аудиторские фирмы) в соответствии с заключенными договорами;
- учреждения банков;
- финансовые органы бюджетных учреждений;
- органы внутренних дел в пределах своей компетенции.

3.5.6. Бухгалтерский учет кассовых операций

Для учета кассовых операций Планом счетов предусмотрен активный счет 50 "Касса", который служит для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации.

К счету 50 "Касса" могут быть открыты следующие субсчета:

- 50-1 "Касса организации";
- 50-2 "Операционная касса";
- 50-3 "Денежные документы" и др.

Таким образом, к счету 50 предусмотрено открытие как минимум трех субсчетов.

Основным субсчетом, используемым для учета наличных денег, является субсчет 50-1 "Касса организации". Субсчет 50-2 "Операционная касса" открывается только в специализированных организациях (товарных конторах (пристанях) и эксплуатационных участках, остановочных пунктах, речных переправах, судах, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п.) по необходимости. Иными словами, в общем случае в организации будут открываться только два субсчета: либо 50-1 и 50-3, либо 50-2 и 50-3.

В некоммерческих организациях могут быть открыты, как правило, два субсчета: "Касса организации" и "Денежные документы".

В некоммерческой организации оформляются следующие основные бухгалтерские проводки, связанные с движением наличных денег:

Дебет 50 Кредит 90 - на сумму полученной выручки от реализации продукции, работ или услуг основного производства (при осуществлении предпринимательской деятельности);

Дебет 50 Кредит 91 - на сумму полученных доходов от реализации прочего имущества;

Дебет 50 Кредит 51 - на сумму денежных средств, полученных с расчетного счета и оприходованных в кассе;

Дебет 50 Кредит 75 - на сумму наличных денежных средств, полученных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации;

Дебет 70 Кредит 50 - на сумму произведенных выплат, начисленных работникам организации (оплата труда, премии и т.п.);

Дебет 71 Кредит 50 - на сумму денежных средств, выданных подотчетному лицу;

Дебет 51 Кредит 50 - на сумму сверхлимитного остатка наличных денег, сданных по объявлению в кредитное учреждение;

Дебет 60 Кредит 50 - на сумму выданных авансов под приобретение продукции, оплату выполненных работ или оказанных услуг (от выдачи денег под отчет отличается тем, что аванс передается в кассу организации-поставщика).

Кроме того, на счете 50 отражается приобретение за наличный расчет различных денежных документов (почтовых марок, марок госпошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов, путевок в дома отдыха и др.), а также выбытие денежных документов.

Если денежные документы приобретаются кассиром (что является весьма распространенной практикой), в бухгалтерском учете делается следующая проводка:

Дебет 50, субсчет "Денежные документы", Кредит 50 - на сумму денежных документов, приобретенных за наличный расчет.

Если же денежные документы приобретаются другим лицом, необходимо использовать счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

При выбытии денежных документов кредитуется счет 50 и дебетуется счет учета источников возмещения затрат, например:

Дебет 86 "Целевое финансирование" Кредит 50 - на сумму стоимости путевок в оздоровительные учреждения, оплачиваемых за счет чистой прибыли организации;

Дебет 26 "Общехозяйственные расходы" Кредит 50 - на сумму стоимости почтовых марок, использованных для пересылки корреспонденции. Если почтовые марки выдаются должностным лицам (например, секретарю или офис-менеджеру), такая выдача оформляется как выдача подотчетных сумм: Дебет 71 Кредит 50, а на общехозяйственные расходы стоимость марок списывается по мере использования: Дебет 26 Кредит 71.

Пример 1. Организацией получено 5 апреля в банке под выплату заработной платы 100 тыс. руб. Фактически выплачено 82 тыс. руб. Зачислено на депонент 11 тыс. руб. Остаток денежных средств по состоянию на 8 апреля - 15 тыс. руб. Лимит кассы - 3 тыс. руб. В банк следует сдать 12 тыс. руб. В бухгалтерском учете оформляются следующие проводки:

Дебет 50 Кредит 51 - 100 тыс. руб.;

Дебет 70 Кредит 50 - 82 тыс. руб.;

Дебет 70 Кредит 76 - 11 тыс. руб.;

Дебет 51 Кредит 50 - 12 тыс. руб.

Пример 2. Учредительными документами организации установлено, что один из участников обязан внести в качестве вклада в уставный фонд 10 тыс. руб. В бухгалтерском учете оформляются следующие проводки:

Дебет 75 Кредит 80 - 10 000 руб.;

Дебет 50 Кредит 75 - 10 000 руб.

Пример 3. Организация получила средства целевого финансирования в сумме 50 тыс. руб. наличными деньгами. В бухгалтерском учете оформляются две проводки на одну и ту же сумму (если передача денег осуществлялась в рамках одной операции):

Дебет 76 Кредит 86 и Дебет 50 Кредит 76 - 50 тыс. руб.

Пример 4. Командированному работнику выдана подотчетная сумма в размере 10 тыс. руб. По возврату из командировки работником представлен авансовый отчет на сумму 9600 руб. Остаток аванса внесен в кассу организации. В бухгалтерском учете оформляются следующие проводки:

Дебет 71 Кредит 50 - 10 тыс. руб.;

Дебет 26 Кредит 71 - 8400 руб.;

Дебет 50 Кредит 71 - 1600 руб.

3.6. Безналичные формы расчетов

3.6.1. Общие положения, регулирующие порядок осуществления безналичных расчетов

Осуществление и учет операций, связанных с безналичными расчетами, в настоящее время регулируются Положением о безналичных расчетах. Общие принципы организации безналичного денежного обращения являются одинаковыми для организаций всех организационно-правовых форм.

Для осуществления безналичных расчетов необходимо заключение договора банковского счета с кредитным учреждением. В этом договоре должна быть оговорена обязанность банка принимать и зачислять поступающие на счет, открытый клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету. При этом банк может использовать имеющиеся на счете денежные средства, гарантируя право клиента беспрепятственно распоряжаться этими средствами.

При заключении договора банковского счета клиенту или указанному им лицу открывается счет в банке на условиях, согласованных сторонами. Банк обязан заключить договор банковского счета с клиентом, обратившимся с предложением открыть счет на объявленных

банком для открытия счетов данного вида условиях, соответствующих требованиям, предусмотренным законом и установленными в соответствии с ним банковскими правилами. Банк не вправе отказать в открытии счета, совершение соответствующих операций по которому предусмотрено законом, учредительными документами банка и выданным ему разрешением (лицензией). Вместе с тем ГК РФ предусматривает возможность возникновения ситуаций, когда банк не имеет возможности принять организацию на банковское обслуживание, а также ограничение права организации на открытие счета законом или иными правовыми актами.

Открытие расчетного счета. Для открытия расчетного счета организация обязана подготовить и представить в кредитное учреждение следующие документы:

- заявление на открытие счета установленного образца;
- нотариально заверенные копии учредительных документов;
- справку налогового органа о регистрации организации в качестве налогоплательщика;
- копии документов о регистрации организации в качестве плательщиков в ПФР и в ФСС РФ;

- карточку с образцами подписей руководителя и главного бухгалтера с оттиском печати организации. Карточка должна быть нотариально заверена. При открытии текущих или расчетных счетов государственными учреждениями и бюджетными организациями карточка может заверяться не нотариусом, а вышестоящей организацией (распорядителем бюджетных ассигнований). Для обеспечения нормальной работы организации в течение всего года (в том числе и при отсутствии руководителя или главного бухгалтера) допускается дополнительное указание образцов подписи одного из заместителей руководителя организации и заместителя главного бухгалтера (бухгалтера).

ГК РФ предусматривает такую возможность, когда клиент (организация, состоящая на расчетно-кассовом обслуживании) может дать распоряжение банку о списании денежных средств со счета по требованию третьих лиц, в том числе связанному с исполнением клиентом своих обязательств перед этими лицами. Банк принимает эти распоряжения при условии указания в них в письменной форме необходимых данных, позволяющих при предъявлении соответствующего требования идентифицировать лицо, имеющее право на его предъявление. Это означает, что, например, чек на получение наличных денежных средств может быть выписан практически на любое лицо и, если правильность его заполнения у банка никаких подозрений не вызывает, банк не имеет права отказать в выдаче денег. Поэтому необходимо принимать особые меры по сохранности чековых книжек и ограничению несанкционированного доступа к ним.

Договором банковского счета может быть предусмотрено удостоверение прав распоряжения денежными суммами, находящимися на счете, электронными средствами платежа и другими документами с использованием в них аналогов собственноручной подписи, кодов, паролей и иных средств, подтверждающих, что распоряжение дано уполномоченным на это лицом. Эта возможность закреплена в ГК РФ.

Сроки операций по счету. В соответствии с ГК РФ банк обязан зачислять поступившие на счет клиента денежные средства не позже дня, следующего за днем поступления в банк соответствующего платежного документа, если более короткий срок не предусмотрен договором банковского счета. Банк обязан по распоряжению клиента выдавать или перечислять со счета денежные средства клиента не позже дня, следующего за днем поступления в банк соответствующего платежного документа, если иные сроки не предусмотрены законом, а также изданными в соответствии с ним банковскими правилами или договором банковского счета.

В практике финансово-хозяйственной деятельности организаций нередко возникают ситуации, когда остатка денежных средств на расчетном счете недостаточно для удовлетворения всех требований (кредиторов, бюджета и внебюджетных фондов, собственных потребностей в наличных денежных средствах). В этом случае законодательство предоставляет банку право кредитования счета клиента. При этом следует учитывать то, что, во-первых, такие взаимоотношения между банком и организацией должны быть отражены в договоре, а во-вторых, банк вовсе не обязан оказывать такую услугу и соглашаться на ее оказание. Это может иметь место только в отношении надежных клиентов, с которыми банк имеет долговременные отношения.

В случаях, предусмотренных договором банковского счета, клиент оплачивает услуги банка по совершению операций с денежными средствами, находящимися на счете. Плата за эти услуги может взиматься банком по истечении каждого квартала из денежных средств клиента, находящихся на счете.

Так как банк получает весьма ощутимую прибыль в результате того, что клиент хранит свои денежные средства именно в этом кредитном учреждении, то в договоре банковского счета целесообразно предусмотреть процент за пользование денежными средствами, находящимися на счете. При этом в договоре должны быть предусмотрены и сроки, в которые сумма процентов зачисляется на счет организации.

Согласно ГК РФ проценты за пользование денежными средствами должны определяться при заключении договора, а при отсутствии в договоре соответствующего условия - в размере, обычно уплачиваемом банком по вкладам до востребования. Эта величина и должна быть базовой при определении ставки процента.

Если между банком и организацией возникают взаимные обязательства (например, связанные с кредитованием банком счета организации и оплатой услуг банка и уплатой банком процентов за пользование денежными средствами), договором банковского счета может быть предусмотрен зачет встречных требований банка и клиента по счету. Зачет вышеуказанных требований осуществляется банком. Банк обязан информировать клиента о произведенном зачете в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором, а если соответствующие условия сторонами не согласованы, - в порядке и в сроки, которые являются обычными для банковской практики предоставления клиентам информации о состоянии денежных средств на соответствующем счете.

Основания списания денежных средств со счета. В общем случае списание денежных средств со счета осуществляется банком на основании распоряжения клиента (ст.854 ГК РФ). Однако п.2 этой статьи ГК РФ предусматривает возможность списания денежных средств, находящихся на счете, без распоряжения клиента, по решению суда, а также в случаях, установленных законом или предусмотренных договором между банком и клиентом.

Очередность списания денежных средств со счета. Статья 855 ГК РФ, которая регулирует очередность списания средств с расчетного счета, устанавливает, что при наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность).

При недостаточности денежных средств на счете клиента для удовлетворения всех предъявленных к нему требований ГК РФ устанавливает следующую очередность списания:

в первую очередь осуществляется списание денежных средств по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

во вторую очередь производится списание денежных средств по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;

в третью очередь производится списание денежных средств по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в ПФР, ФСС РФ и ФОМС;

в четвертую очередь производится списание денежных средств по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди;

в пятую очередь производится списание денежных средств по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

в шестую очередь производится списание денежных средств по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание денежных средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Ответственность банка. В случаях несвоевременного зачисления на счет поступивших клиенту денежных средств либо их необоснованного списания банком со счета, а также невыполнения указаний клиента о перечислении денежных средств со счета либо об их выдаче со счета банк обязан уплатить на эту сумму проценты в порядке и в размере, предусмотренных ст.395 ГК РФ, - в размере ставки банковского процента.

Статьей 858 ГК РФ установлено, что ограничение прав организации на распоряжение денежными средствами, находящимися на счете, не допускается, за исключением наложения ареста на денежные средства, находящиеся на счете, или приостановления операций по счету в случаях, предусмотренных законом.

Расторжение договора банковского счета. Договор банковского счета расторгается по заявлению организации-клиента в любое время.

Для расторжения договора по инициативе банка необходимо выполнение одного из следующих условий:

- сумма денежных средств, хранящихся на счете клиента, меньше минимального размера, предусмотренного банковскими правилами или договором, и она не восстановлена в течение месяца со дня предупреждения банка об этом;

- отсутствие операций по этому счету в течение года, если иное не предусмотрено договором.

Остаток денежных средств на счете выдается клиенту либо по его указанию перечисляется на другой счет не позднее семи дней после получения соответствующего письменного заявления клиента. Расторжение договора банковского счета является основанием для закрытия расчетного счета организации.

3.6.2. Правила осуществления безналичных расчетов и ведение бухгалтерского учета

Пункт 2.3 Положения о безналичных расчетах допускает использование при безналичных расчетах:

- платежных поручений;
- аккредитивов;
- чеков;
- платежных требований;
- инкассовых поручений.

Стороны по договору (организация и кредитное учреждение) вправе избрать и установить в договоре любую из вышеперечисленных форм расчетов.

Прежде чем переходить к характеристике использования отдельных видов безналичных расчетов, целесообразно обратить внимание на некоторые общие требования, которые установлены Положением о безналичных расчетах.

В формах, приведенных в Приложениях к Положению о безналичных расчетах, установлены точные размеры в миллиметрах практически всех элементов форм документов. Причем размеры обязательны к соблюдению и в случае, если формы документов изготавливаются в типографии и исполняются при помощи вычислительной техники.

Впервые в нормативном порядке закреплена возможность исполнять бланки документов (но не сами расчетные документы) с использованием ксероксов и прочей копировальной техники. Единственное условие, которое при этом должно быть соблюдено, - полное отсутствие искажений.

Пункт 2.7 Положения о безналичных расчетах запрещает делать какие-либо записи на обороте расчетных документов. Ранее допускалось заполнение оборотной стороны платежных поручений данными о назначении платежа и иными аналогичными сведениями, не поместившимися на лицевой стороне.

Читателям следует обратить внимание и на п.2.8 Положения о безналичных расчетах, в соответствии с которым расчетные документы заполняются вручную (там, где это допускается) с использованием только черных или синих чернил. Ранее ограничение было менее жестким - запрещалось применять красные или зеленые чернила. Таким образом, в настоящее время расчетный документ, заполненный фиолетовыми чернилами, не может быть принят к исполнению кредитным учреждением. Оттиск печати организации может быть и фиолетовым (а также черным или синим), но не может быть красным или зеленым (что достаточно широко практиковалось ранее).

Пунктом 2.10 Положения о безналичных расчетах установлены обязательные реквизиты расчетных документов.

В соответствии с п.2.12 Положения о безналичных расчетах расчетные документы действительны к предъявлению в течение 10 дней.

Отзыв платежных и инкассовых поручений, а также платежных требований возможен только в отношении документов, помещенных в картотеку. При этом частичный отзыв сумм не допускается.

При расчетах платежным поручением банк обязуется по поручению плательщика за счет средств, находящихся на его счете, перевести определенную денежную сумму на счет указанного плательщиком лица в этом или в ином банке в срок, предусмотренный законом или устанавливаемый в соответствии с ним, если более короткий срок не оговорен договором

банковского счета либо не определяется применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

Платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, продукции (работ, услуг) или для осуществления периодических платежей.

Пункт 3.2 Положения о безналичных расчетах устанавливает перечень операций, при которых могут использоваться платежные поручения:

1) перечисление денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги и т.п. В бухгалтерском учете плательщика суммы, списанные с расчетного счета по данным операциям, отражаются следующими проводками:

в случае предварительной оплаты:

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Расчеты по авансам выданным", Кредит 51 "Расчетные счета";

в случае использования последующей оплаты:

Дебет 60 (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") Кредит 51.

В бухгалтерском учете получателя денежных средств полученные суммы предварительной оплаты отражаются следующей проводкой:

Дебет 51 Кредит 62, субсчет "Расчеты по авансам полученным";

2) перечисление денежных средств в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды. В бухгалтерском учете такие операции оформляются следующими проводками:

Дебет 68 Кредит 51 - при перечислении налоговых платежей;

Дебет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" Кредит 51 - при перечислении взносов в государственные внебюджетные фонды;

3) перечисление денежных средств в целях возврата или размещения кредитов (займов), депозитов и уплаты процентов по ним. В бухгалтерском учете эти операции оформляются следующими проводками:

Дебет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" (67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам") Кредит 51 - при возврате кредитов банков или займов других организаций или уплате процентов по ним. Заметим, что договором банковского вклада может быть предусмотрено списание сумм возвращаемых кредитов и без оформления платежных поручений;

Дебет 58 "Финансовые вложения" Кредит 51 - при размещении долгосрочных или краткосрочных займов. При возврате займов делается обратная проводка. При получении процентов кредитуются счета учета задолженности заемщика (как правило, счет 76) и дебетуется счет 51. Суммы процентов, причитающиеся к получению, относятся в дебет счета учета задолженности и кредит счета учета прибылей и убытков в момент возникновения права на такое получение;

4) перечисление по распоряжениям физических лиц или в пользу физических лиц. Так как Планом счетов не предусмотрен отдельный счет для таких расчетов, целесообразно использовать счет 76.

Пример. По заявлению работника организации с суммы оплаты труда удержано 2000 руб. для перечисления в оплату стоимости услуг образовательного учреждения, в котором обучается ребенок работника. В бухгалтерском учете оформляются следующие проводки:

Дебет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" Кредит 76 - 2000 руб.;

Дебет 76 Кредит 51 - 2000 руб. - на сумму перечисленных денежных средств.

Обращаем внимание читателей журнала на то, что в данном случае брать с работника какие-либо проценты за осуществление операции у организации нет законного права: отсутствует лицензия на проведение банковских операций;

5) перечисление денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором, например: возврат денежных средств, ранее полученных в качестве целевого финансирования:

Дебет 86 Кредит 51.

В соответствии с п.3.5 Положения о безналичных расчетах платежные поручения принимаются от плательщика к исполнению независимо от наличия средств на счете.

Статья 865 ГК РФ устанавливает обязанность банка незамедлительно информировать плательщика по его требованию об исполнении поручения. Пункт 3.8 Положения о безналичных расчетах уточняет, что банк обязан информировать плательщика не позднее следующего рабочего дня после его обращения в банк, если иной срок не предусмотрен договором

банковского счета. Как правило, это осуществляется посредством выдачи плательщику копии лицевого счета (выписки).

3.6.3. Расчеты по аккредитиву

В соответствии с Положением о безналичных расчетах аккредитив представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком по поручению плательщика произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку производить такие платежи.

Согласно ГК РФ при расчетах по аккредитиву банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива и в соответствии с его указанием (банк-эмитент), должен произвести платежи получателю средств или оплатить, акцептовать или учесть переводной вексель либо дать полномочие другому банку (исполняющему банку) произвести платежи получателю средств или оплатить, акцептовать или учесть переводной вексель. Таким образом, сфера применения аккредитивной формы расчетов, определенная ГК РФ, значительно шире, чем такая же сфера, установленная Положением о безналичных расчетах.

Исполнение аккредитива, то есть выплаты по нему, производится непосредственно банком, обслуживающим поставщика.

Могут открываться следующие виды аккредитивов:

- покрытые (депонированные) или непокрытые (гарантированные);
- отзывные или безотзывные (могут быть подтвержденными).

Покрытыми (депонированными) считаются аккредитивы, при открытии которых банк-эмитент перечисляет собственные средства плательщика или предоставленный ему кредит в распоряжение банка поставщика (исполняющий банк) на отдельный балансовый счет на весь срок действия обязательств банка-эмитента.

В случае открытия покрытого (депонированного) аккредитива банк-эмитент обязан перечислить сумму аккредитива (покрытие) за счет плательщика либо предоставленного ему кредита в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия обязательства банка-эмитента.

В случае открытия непокрытого (гарантированного) аккредитива исполняющему банку предоставляется право списывать всю сумму аккредитива с ведущегося у него счета банка-эмитента.

Отзывным называется аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом без предварительного уведомления получателя средств. Отзыв аккредитива не создает каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств.

Исполняющий банк обязан осуществить платеж или иные операции по отзывному аккредитиву, если к моменту их совершения им не получено уведомление об изменении условий или отмене аккредитива.

Безотзывный аккредитив - это аккредитив, который не может быть отменен без согласия получателя средств. По просьбе банка-эмитента исполняющий банк, участвующий в проведении аккредитивной операции, может подтвердить безотзывный аккредитив (подтвержденный аккредитив). Такое подтверждение означает принятие исполняющим банком дополнительного к обязательству банка-эмитента обязательства произвести платеж в соответствии с условиями аккредитива. Безотзывный аккредитив, подтвержденный исполняющим банком, не может быть изменен или отменен без согласия исполняющего банка.

На каждом аккредитиве должно быть ясное указание, является он отзывным или безотзывным. При отсутствии такого указания аккредитив является отзывным. Отзывный аккредитив может быть изменен или аннулирован банком-эмитентом без предварительного согласования с поставщиком (например, в случае несоблюдения условий, предусмотренных договором, досрочного отказа банка-эмитента гарантировать платежи по аккредитиву). Все распоряжения об изменении условий отзывного аккредитива могут быть даны плательщиком поставщику только через банк-эмитент, который извещает банк поставщика (исполняющий банк), а последний - поставщика. Однако исполняющий банк обязан оплатить документы, соответствующие условиям аккредитива, выставленные поставщиком и принятые банком поставщика, до получения последним уведомления об изменении или аннулировании аккредитива.

Безотзывный аккредитив не может быть изменен или аннулирован без согласия поставщика, в пользу которого он открыт.

Поставщик может досрочно отказаться от использования аккредитива, если это предусмотрено условиями аккредитива.

Аккредитив может быть предназначен для расчетов только с одним получателем.

Срок действия и порядок расчетов по аккредитиву устанавливаются в договоре между плательщиком и поставщиком, в котором в соответствии с п.4.7 Положения о безналичных расчетах должны быть указаны следующие условия:

- наименование банка-эмитента;
- наименование банка, обслуживающего получателя средств;
- наименование получателя средств;
- сумма аккредитива;
- вид аккредитива;
- способ извещения поставщика об открытии аккредитива;
- способ извещения плательщика о номере счета для депонирования средств, открытого исполняющим банком;
- полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств по аккредитиву;
- сроки действия аккредитива, представления документов, подтверждающих поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, и требования к оформлению вышеуказанных документов;

- условие оплаты (с акцептом или без акцепта);
 - ответственность за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязательств.
- Кроме того, в основной договор могут быть включены и другие условия.

В бухгалтерском учете использование аккредитива отражается следующими проводками:

Дебет 55 "Специальные счета в банках" Кредит 51 - при депонировании сумм на аккредитив;

Дебет 60 (76) Кредит 55 - при списании средств с аккредитива в пользу поставщика или подрядчика.

Неиспользованная сумма покрытого аккредитива подлежит возврату банку-эмитенту незамедлительно одновременно с закрытием аккредитива. Разумеется, банк-эмитент обязан зачислить возвращенные суммы на счет плательщика, с которого депонировались средства.

Возврат средств оформляется следующей проводкой:

Дебет 51 Кредит 55.

При этом предполагается, что суммы остатка возвращены полностью и соответствующий субсчет, открытый к счету 55, закрывается.

3.6.4. Расчеты чеками

Чек - это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю.

Чек наряду с векселем является ордерной ценной бумагой, в отличие от акции или облигации. В качестве плательщика по чеку может быть указан только банк, где чекодатель имеет средства, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков.

Отзыв чека до истечения срока для его предъявления не допускается.

Чек должен содержать:

- наименование "чек", включенное в текст документа;
- поручение плательщику выплатить определенную денежную сумму;
- наименование плательщика и указание счета, с которого должен быть произведен платеж;

- указание валюты платежа;
- указание даты и места составления чека;
- подпись лица, выписавшего чек, - чекодателя.

Отсутствие в документе какого-либо из вышеуказанных реквизитов лишает чек силы.

Чек, не содержащий указания места его составления, рассматривается как подписанный в месте нахождения чекодателя.

Указание о процентах считается ненаписанным.

Хозяйственные операции, при которых используется чековая форма оплаты, отражаются в бухгалтерском учете аналогично отражению использования аккредитивов, то есть суммы, предназначенные для расчетов чеками, списываются со счета 51 на счет 55, а по использовании чека - на счета учета расчетов.

Отметим, что аккредитивы и чеки из чековых книжек могут использоваться некоммерческими организациями гораздо шире, нежели организациями, занятыми предпринимательской деятельностью. Это обусловлено тем, что Инструкция по применению Плана счетов допускает зачисление полученных средств целевого финансирования на счет 55. Следует заметить, что для этого необходимо заключение отдельного договора банковского счета.

Кроме субсчетов "Аккредитивы" и "Чековые книжки", к счету 55 может открываться субсчет "Депозитные счета".

На этом субсчете учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету счета 55 "Специальные счета в банках" в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета". При возврате кредитной организацией сумм вкладов в учете организации производятся обратные записи. Так как передача денежных средств на депозит предполагает получение дополнительных доходов, то при возврате сумм вкладов (или в сроки, определенные договором депозитного вклада) должна быть оформлена проводка, отражающая поступление дополнительных доходов организации (Дебет 51 Кредит 91 "Прочие доходы и расходы").

3.6.5. Расчеты филиалов, представительств и иных структурных подразделений организации

Филиалы, представительства и иные структурные подразделения организации, выделенные на отдельный баланс, которым открыты текущие счета в кредитных организациях для осуществления текущих расходов (оплата труда, отдельные хозяйственные расходы, командировочные суммы и т.п.), отражают движение вышеуказанных средств на отдельном субсчете, открытом к счету 55 "Специальные счета в банках".

Что же касается открытия отдельного субсчета для учета безналичных денежных средств, находящихся в распоряжении филиалов и представительств, то следует иметь в виду, что при составлении сводной бухгалтерской отчетности сальдо по счету 79 должно сворачиваться в ноль. Поэтому соответствующие субсчета должны открываться и в головной организации, и в структурном подразделении.

Иными словами, по данному субсчету могут быть оформлены следующие проводки:

Дебет 55 Кредит 51 - на сумму денежных средств, направленных на депозит;

Дебет 51 Кредит 55 - на сумму средств, возвращенных с депозита;

Дебет 51 Кредит 86 - на сумму процентов, уплаченных кредитной организацией за использование депозитных средств;

Дебет 55 Кредит 51 и Дебет 79 Кредит 55 - на сумму денежных средств, направленных структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, для финансирования целевых расходов (проводки оформляются в головной организации);

Дебет 55 Кредит 79 - на сумму средств, полученных от головной организации для финансирования целевых расходов (проводка оформляется в структурном подразделении, выделенном на отдельный баланс);

Дебет счетов учета расчетов и производственных затрат (60, 70, 69, 68 и т.п.) Кредит 55 - на сумму средств, использованных структурным подразделением, выделенным на отдельный баланс.

Возврат средств оформляется обратными проводками.

3.6.6. Расчеты по инкассо

При расчетах по инкассо банк (банк-эмитент) обязуется по поручению клиента осуществить за счет клиента действия по получению от плательщика платежа и (или) акцепта платежа. Для осуществления расчетов по инкассо банк-эмитент вправе привлекать другие банки (исполняющие банки).

Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке), и инкассовых поручений, оплата которых производится исключительно без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

Некоторое время в связи с формальной отменой (в 1992 г.) платежных требований акцептная форма инкассовых расчетов практически не применялась. Однако, учитывая

удобство этой формы при проведении некоторых видов платежей, следует ожидать развития данной разновидности безналичных расчетов.

В соответствии с п.9.4 Положения о безналичных расчетах без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями могут применяться в двух случаях:

- если это установлено законодательством;
- если такая форма расчетов предусмотрена сторонами по основному договору при условии, что плательщик предоставил банку право на списание денежных средств без его распоряжения.

В соответствии с п.12.2 Положения о безналичных расчетах инкассовые поручения применяются:

- если бесспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;
- для взыскания по исполнительным документам;
- в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Платежное поручение, кроме вышеуказанных обязательных реквизитов, должно дополнительно иметь следующие:

- условие оплаты;
- срок для акцепта (при безакцептной форме этот реквизит отсутствует, а слова "без акцепта" указываются в поле "условие оплаты");
- дату отсылки или вручения плательщику отгрузочных документов;
- наименование отгруженного товара (выполненных работ или оказанных услуг), номер и дату договора, реквизиты отгрузочных документов и другие данные, позволяющие однозначно идентифицировать, по каким основаниям должна быть произведена оплата.

Из вышеперечисленных форм инкассовых расчетов наибольший интерес представляет акцептная форма списания денежных средств.

В соответствии с п.10.1 Положения о безналичных расчетах срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору и не может быть менее трех дней. Заметим, что ранее ограничивался и максимальный срок акцепта (сначала десятью, затем четырнадцатью днями). В настоящее время ограничений по максимальному количеству дней нет. Если в платежном требовании отсутствуют слова "без акцепта" и срок акцепта не указан, то он автоматически считается равным трем дням. Срок платежа наступает по истечении срока, указанного в требовании, без учета дня его поступления в учреждение банка.

Разумеется, плательщик заинтересован в увеличении срока акцепта, а получатель - в уменьшении. Если в течение срока, предусмотренного для акцепта, полный или частичный отказ плательщиком не заявлен, требование считается акцептованным и исполняется банком.

Последний экземпляр платежного требования применяется в качестве извещения для акцепта и передается плательщику в тот же день, если документы поступили в операционное время, либо не позже следующего рабочего дня, если документы поступили по истечении операционного времени. Согласно п.10.2 Положения о безналичных расчетах передача платежных требований для акцепта осуществляется в соответствии с договором банковского счета. Следовательно, если предполагается использование данной формы расчетов, клиент банка при заключении договора банковского счета должен включить соответствующий пункт в текст договора. Иначе это может послужить поводом для отказа банка от ответственности, если требование для акцепта было предоставлено несвоевременно.

Плательщик может отказаться от акцепта полностью или частично. При этом в заявлении об отказе от акцепта должны быть указаны мотивы отказа, а также ссылка на пункт, номер и дату договора, который нарушен получателем при выставлении платежного требования. Отсутствие хотя бы одного из вышеперечисленных реквизитов, а также отклонение от установленной формы заявления об отказе от акцепта может послужить основанием для непринятия банком этого заявления.

Ответственность за неправомерный отказ от акцепта несет плательщик. Банки не рассматривают претензий по существу отказов. Однако за нарушение сроков представления платежного требования для акцепта, а также за необоснованное неисполнение отказа от акцепта (представленного в срок и оформленного в соответствии с установленными требованиями) банк может нести ответственность в полном объеме нанесенного плательщику убытка.

Основанием для оформления бухгалтерских проводок по расчетному счету и специальным счетам в банках является выписка кредитного учреждения. В качестве первичных

документов выступают платежные документы, оформленные по формам и в порядке, утверждаемым Банком России (Положением о безналичных расчетах).

3.7. Бухгалтерский учет расчетов

3.7.1. Общие требования

Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету расчетов, осуществляемых некоммерческой организацией, такие же, как для организаций всех форм собственности. Определенные различия имеются не в бухгалтерских проводках, а в структуре расчетных операций: если некоммерческая организация не занимается предпринимательской деятельностью, расчеты по продажам продукции, работ или услуг не осуществляются. Расчеты с бюджетом по налогам и сборам, а также иным аналогичным платежам также несколько отличаются от подобных расчетов, проводимых коммерческими организациями, что обусловлено особенностями налогообложения некоммерческих организаций.

Учет расчетов между участниками договоров купли-продажи, поставки особенных трудностей, как правило, не вызывает и в документах системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности детально не регулируется. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности ограничивается только требованием следующего содержания: расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

Для организации учета расчетов определенное значение имеют понятия дебиторской и кредиторской задолженности.

Под дебиторской задолженностью понимается задолженность юридических и физических лиц перед организацией. Дебиторская задолженность учитывается в активе баланса, и в случае ее несвоевременного погашения она может быть использована наравне с другим имуществом организации: продана, передана в залог и т.п. Если сроки исковой давности погашения дебиторской задолженности прошли, она списывается на счет учета прочих доходов и расходов.

Кредиторская задолженность - это обязательства организации перед теми, кто в рамках договорных отношений или производственной деятельности временно профинансировал деятельность организации. Экономический смысл кредиторской задолженности по расчетам практически тот же, что и смысл заемных средств или задолженности по оплате труда: денежная оценка всех этих пассивов позволяет обеспечивать потребность организации в оборотных средствах.

3.7.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

В соответствии с Планом счетов учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Характеристика счета 62 также существенных изменений не претерпела.

В Плане счетов отсутствуют рекомендации по перечню субсчетов, открываемых к счету 62. При этом закреплено требование об организации аналитического учета по счету 62 по следующим признакам: по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, а при расчетах плановыми платежами - по каждому покупателю и заказчику.

При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных, касающихся:

- покупателей и заказчиков - по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- покупателей и заказчиков - по не оплаченным в срок расчетным документам;
- авансов полученных;
- векселей, срок поступления денежных средств по которым не наступил;
- векселей, дисконтированных (учтенных) в банках;
- векселей, по которым денежные средства не поступили в срок.

Обращаем внимание читателей на то, что возможность осуществления расчетов плановыми платежами Планом счетов не исключается.

Таким образом, очевидна необходимость открытия, как минимум, следующих субсчетов:

- "Расчеты в порядке инкассо" (возможность инкассовой формы расчетов установлена ГК РФ и урегулирована Письмом Банка России от 08.09.2000 N 120-П "Положение о безналичных

расчетах"), причем в аналитическом учете может возникнуть необходимость группировки инкассовых расчетов еще по двум признакам - с акцептом и без акцепта;

- "Расчеты плановыми платежами";
- "Авансы полученные";
- "Векселя полученные".

В некоммерческих организациях счет 62 применяется только в случае проведения операций по реализации имущества организации или при продажах продукции, работ или услуг, полученных в результате осуществления предпринимательской деятельности.

На счете 62, таким образом, будут отражаться следующие основные операции:

при авансовой системе оплаты продукции (работ, услуг):

Дебет 51 "Расчетные счета" (50 "Касса", 52 "Валютные счета") Кредит 62 - на сумму полученного аванса под отгрузку продукции, выполнение работ или оказание услуг;

Дебет 62 Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Налог на добавленную стоимость", - на сумму НДС по сумме полученного аванса;

Дебет 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 20 "Основное производство" (23 "Вспомогательные производства", 26 "Общехозяйственные расходы" и т.д.) - на сумму фактической себестоимости отгруженной продукции, выполненных работ или оказанных услуг;

Дебет 62 Кредит 90, субсчет "Выручка", - на сумму задолженности покупателя или заказчика за проданные товары, работы или услуги;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68 - на сумму НДС по всей сумме стоимости проданных товаров, работ или услуг;

Дебет 62 Кредит 68 (сторно) - на сумму восстановленного налога (ранее начисленного по сумме полученного аванса);

Дебет 62 Кредит 62 - на сумму аванса, зачтенного в счет задолженности покупателя или заказчика;

Дебет 51 (50, 52) Кредит 62 - на сумму денежных средств, поступивших на расчетный счет (в кассу, на валютный счет) организации в окончательный расчет.

Если организация использует кассовый метод определения выручки от реализации, НДС в части неоплаченной поставки до поступления средств на расчетный счет или в кассу покупателя-продавца числится на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Если используется последующая оплата поставленной продукции, выполненных работ или оказанных услуг, применяется следующая схема бухгалтерских проводок:

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 20 (23, 26 и т.д.) - на сумму фактической себестоимости отгруженной продукции, выполненных работ или оказанных услуг;

Дебет 62 Кредит 90, субсчет "Выручка", - на сумму задолженности покупателя или заказчика за проданные товары, работы или услуги;

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68 (76 - для организаций, определяющих выручку от реализации по мере оплаты) - на сумму НДС по сумме стоимости проданных товаров, работ или услуг;

Дебет 51 (50, 52) Кредит 62 - на сумму денежных средств, поступивших на расчетный счет (в кассу, на валютный счет) в оплату поставленной продукции, выполненных работ или оказанных услуг.

Кроме того, на счете 62 могут быть оформлены следующие проводки:

Дебет 62 Кредит 91 "Прочие доходы и расходы" - на сумму стоимости прочего имущества организации, проданного покупателям;

Дебет 63 "Резервы по сомнительным долгам" Кредит 62 - на сумму дебиторской задолженности, списанной за счет резерва по сомнительным долгам (при наличии соответствующих условий и при соблюдении установленной процедуры);

Дебет 62 Кредит 62 - на сумму номинала векселя, полученного в оплату продукции (работ, услуг). Окончательно сумма дебиторской задолженности списывается при поступлении денежных средств в оплату векселя или при индоссировании (передаче) векселя третьей стороне.

Кроме счета 62, при расчетах с покупателями и заказчиками может использоваться счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

К расчетам с покупателями и заказчиками непосредственное отношение имеет использование субсчета "Расчеты по претензиям" счета 76. Наиболее широко этот субсчет используется при расчетах с поставщиками, подрядчиками, транспортными, кредитными организациями и т.п. Данный субсчет применяется в отношении покупателей и заказчиков только по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым за несоблюдение договорных обязательств.

Обращаем внимание читателей на то, что обязательными условиями для отражения сумм финансовых санкций в бухгалтерском учете являются их признание плательщиками или факт присуждения этих санкций судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, к учету не принимаются).

В бухгалтерском учете эти суммы отражаются проводкой:

Дебет 76 Кредит 91.

При поступлении денежных средств в погашение задолженности по финансовым санкциям оформляется проводка:

Дебет 51 (50, 52) Кредит 76.

В Инструкции по применению Плана счетов имеется, правда, оговорка, что суммы, которые, как выяснилось впоследствии, взысканию не подлежат, относятся, как правило, на те счета, с которых были приняты к учету по дебету счета 76. Однако вышеуказанное условие, при котором такие суммы принимаются к учету, практически исключает возникновение подобной ситуации.

3.7.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками и расчетов по претензиям

В соответствии с Планом счетов расчеты с поставщиками и подрядчиками учитываются на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на счете 60 независимо от времени оплаты.

Счет 60 кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (либо счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей") или счетов учета соответствующих затрат. В данном случае выбор счета, который должен дебетоваться (10 "Материалы" или 15), зависит от учетной политики организации. За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство и т.п.

Независимо от оценки товарно-материальных ценностей в аналитическом учете счет 60 кредитуется в синтетическом учете согласно расчетным документам поставщика. Если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на склад поступивших товарно-материальных ценностей обнаружилась их недостача сверх предусмотренных в договоре величин против отфактурованного количества, а также если при проверке счета поставщика или подрядчика (после того, как счет был акцептован) были обнаружены несоответствие цен, обусловленных договором, а также арифметические ошибки, счет 60 кредитуется на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по претензиям".

Таким образом, в общем случае при проведении расчетов оформляются следующие проводки:

Дебет 10 (15) Кредит 60 - на сумму стоимости материалов, указанную в расчетных документах поставщика. Из текста Инструкции по применению Плана счетов следует, что для оформления такой проводки не требуется фактического поступления материалов на склад покупателя. Необходимым условием является акцепт расчетных документов (но не их поступление);

Дебет 20 "Основное производство" (26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу") Кредит 60 - на сумму стоимости работ или услуг сторонних организаций, используемых при осуществлении уставной деятельности некоммерческой организации или относимых на себестоимость продукции (работ, услуг) при осуществлении предпринимательской деятельности. В данном случае основанием для оформления проводки также является акцепт расчетных документов. Однако в отличие от приобретения материально-производственных запасов практически вряд ли возможна ситуация, когда работы фактически не выполнены, а услуги фактически не оказаны.

Расхождения между стоимостью акцептованных товаров, продукции, работ или услуг и их фактической стоимостью могут выявляться либо до их оплаты, либо после. Вариант, когда расхождения выявляются до акцепта, в бухгалтерском учете не отражается: просто расчетные документы акцептуются на меньшую сумму, о чем извещается поставщик или подрядчик.

Если расхождения выявлены до момента оплаты, то должны быть уменьшены остатки по счетам учета материально-производственных запасов или производственных затрат и одновременно должна быть уменьшена задолженность перед поставщиками и подрядчиками. По нашему мнению, наиболее целесообразным представляется сторнирование соответствующих сумм (но не оформление обратной проводки):

Дебет 10 (41, 20, 23 и т.д.) Кредит 60 (сторно) - на сумму выявленных расхождений.

Недостача приобретенных материалов или товаров может выявляться в момент их фактического поступления. В этом случае следует сделать две проводки: во-первых, привести стоимость приобретенных материалов в соответствие с их фактическим количеством и ценой:

Дебет 10 Кредит 60 (сторно) или Дебет 60 Кредит 10 - на сумму выявленных расхождений; во-вторых, закрыть образовавшееся дебетовое сальдо по счету 60:

Дебет 76 Кредит 60.

Пример. Организация оплатила материалы на сумму 60 тыс. руб. Фактически при приемке получены материалы на сумму 48 тыс. руб. В бухгалтерском учете оформляются следующие проводки:

при акцепте расчетных документов поставщика:

Дебет 10 Кредит 60 - 60 тыс. руб.;

при оплате материалов:

Дебет 60 Кредит 51 "Расчетные счета" - 60 тыс. руб.;

при фактическом поступлении материалов:

Дебет 60 Кредит 10 - 2 тыс. руб.;

Дебет 76 Кредит 60 - 2 тыс. руб.

Если расхождения выявлены после оплаты и фактического получения материалов, но до того момента, когда стоимость запасов списана на себестоимость продукции (работ, услуг), то уменьшаются соответственно счета учета запасов или производственных затрат и увеличивается задолженность по счету учета расчетов по претензиям:

Дебет 76, субсчет "Расчеты по претензиям", Кредит 10 (20, 23 и т.д.) - на сумму выявленных расхождений.

Предполагается, что недостача материально-производственных запасов выявляется в процессе инвентаризации (выборочной и внеочередной), а расхождения в стоимости принятых работ или услуг - при производстве контрольных обмеров. Расхождения стоимости работ или услуг, выявленные после их оплаты и отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг), регулируются тем же порядком, что и расхождения в стоимости материалов. Заметим, что на практике подобная ситуация возникает в случае, если производственный цикл достаточно длителен, то есть чаще всего контрольные обмеры проводятся при осуществлении вложений во внеоборотные активы (капитальных вложений) в виде капитального строительства.

Если расхождения стоимости запасов (работ, услуг) выявлены уже после того, как суммы стоимости материально-производственных запасов, оплаченных работ или услуг списаны на себестоимость продукции (работ, услуг) и проведены по счету учета реализации, то суммы претензий, предъявленных поставщикам или подрядчикам, могут быть отнесены только на увеличение прочих доходов организации. Иными словами, в учете должна быть сделана следующая проводка:

Дебет 76 Кредит 86 - на сумму недостачи (или разницы в ценах) поставленных запасов, выполненных работ или оказанных услуг.

По дебету счета 60 отражаются суммы исполнения обязательств (оплаты счетов), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств и др. При этом суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно. Иными словами, к счету 60 необходимо открыть субсчет "Расчеты по авансам выданным". Следует при этом учитывать, что размер авансов, перечисляемых некоммерческими организациями, может быть ограничен нормативными документами или решением органов управления.

При организации аналитического учета по счету 60 следует иметь в виду, что должно обеспечиваться формирование обособленной информации, как минимум, по следующим группам:

- по каждому предъявленному счету;
- по каждому поставщику и подрядчику при расчетах в порядке плановых платежей;
- по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- по не оплаченным в срок расчетным документам;

- по неотфактурованным поставкам;
- по авансам выданным;
- по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- по просроченным оплатой векселям;
- по полученному коммерческому кредиту и др.

Если для целей аналитического учета используются формы журналов-ордеров, изготовленные типографским способом, то достаточно лишь несколько изменить названия и легенду (текст в заголовках столбцов и строк) таблиц.

3.7.4. Учет расчетов по имущественному и личному страхованию

Отражение в учете операций по имущественному и личному страхованию осуществляется на субсчете "Расчеты по имущественному и личному страхованию", открываемом к счету 76.

Расчеты со страховыми организациями учитываются по кредиту счета 76, субсчет "Расчеты по имущественному и личному страхованию", на котором отражаются суммы начисленных страховых взносов, подлежащих перечислению, и суммы поступлений от страховых компаний в возмещение утрат по страховым случаям, а по дебету этого счета показываются суммы перечисленных взносов и стоимость ущерба от страховых случаев. В последнем случае разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами относится на счет прибылей и убытков.

Иными словами, в бухгалтерском учете оформляются следующие проводки:

Дебет 26 Кредит 76 - на сумму начисленных страховых взносов (в пределах установленных норм);

Дебет 86 Кредит 76 - на сумму страховых взносов сверх установленных норм, а также на расходы по страхованию имущества, которые не могут быть отнесены на издержки производства и обращения (например, объекты социальной сферы);

Дебет 76 Кредит 51 (50) - на сумму произведенных перечислений страховых взносов;

Дебет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" Кредит счетов учета имущества (01, 10, 50 и т.п.) и

Дебет 76 Кредит 94 - на сумму стоимости имущества, утраченного в результате страховых случаев. Двойная проводка обусловлена тем, что между фактом оценки ущерба и оформлением документов, необходимых для истребования страхового возмещения, как правило, проходит определенный промежуток времени;

Дебет 51 Кредит 76 - на сумму страхового возмещения;

Дебет 86 Кредит 76 - на сумму потерь от страховых случаев, не компенсируемых страховыми компаниями. Превышение суммы возмещений над суммами потерь в соответствии со законодательством о страховании невозможно в принципе.

Пример. Организация начислила и перечислила страховые взносы по страхованию материально-производственных запасов от пожара в сумме 10 тыс. руб. (для упрощения предполагается, что это было сделано одним платежом, хотя на практике страховые взносы начисляются и перечисляются ежемесячно). В результате пожара утрачены материалы на сумму 12 тыс. руб. В бухгалтерском учете оформлены следующие проводки:

Дебет 26 Кредит 76 - 10 тыс. руб. - на сумму начисленных страховых взносов;

Дебет 76 Кредит 51 - 10 тыс. руб. - на сумму уплаченных страховых взносов;

Дебет 94 Кредит 10 - 12 тыс. руб. и Дебет 76 Кредит 94 - 12 тыс. руб. - на сумму потерь от пожара;

Дебет 51 Кредит 76 - 10 тыс. руб. - на сумму поступившего страхового возмещения;

Дебет 86 Кредит 76 - 2 тыс. руб. - на сумму невозмещаемого ущерба.

3.8. Особенности учета затрат и продаж продукции (работ, услуг) при осуществлении предпринимательской деятельности

3.8.1. Учет затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)

Если некоммерческая организация для обеспечения дополнительных источников финансирования осуществляет предпринимательскую деятельность, себестоимость

изготовленной продукции, выполненных работ или оказанных услуг формируется в порядке, установленном для коммерческих организаций.

При формировании себестоимости продукции могут применяться различные методы калькулирования - нормативный, позаказный, попередельный и т.п. В некоммерческих организациях чаще всего используется простой метод калькулирования затрат.

Простой метод калькулирования затрат в организациях материальной сферы применяется на предприятиях и в организациях с несложным технологическим процессом, коротким производственным циклом и при отсутствии остатков незавершенного производства на конец отчетного периода. Последнее обстоятельство обусловлено тем, что калькулирование себестоимости предполагает определение полной себестоимости не только всей выпущенной продукции, но и каждой ее единицы. Поэтому идеальными условиями для применения простого метода являются те, при которых производственный цикл заканчивается до окончания рабочего дня, а сдача готовой продукции на склад осуществляется либо в этот же день, либо в начале следующего. Простой метод калькулирования затрат целесообразно применять на предприятиях с ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции и с невысоким удельным весом материальных затрат (так как большой расход материалов предполагает и значительные сроки их обработки). При использовании этого метода все затраты относятся непосредственно на счета учета затрат (как правило, счет 20) и списываются на счета продаж (счет 90).

Основными бухгалтерскими проводками, оформляемыми при формировании себестоимости продукции, работ или услуг, являются следующие:

Дебет 20 "Основное производство" Кредит 10 "Материалы" - на сумму стоимости материалов, использованных при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг;

Дебет 20 Кредит 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на сумму заработной платы работников, занятых в предпринимательской деятельности. Использование простого метода допускает списание расходов на оплату труда всех категорий работников непосредственно на счет 20. При применении других методов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) на счет 20 относится только заработная плата основных производственных рабочих. Суммы оплаты труда других категорий работников списываются на другие счета учета затрат: 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" и т.д.;

Дебет 20 Кредит 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - на сумму начисленного единого социального налога и взносов в ФСС РФ по суммам начисленной заработной платы работников, занятых в предпринимательской деятельности;

Дебет 20 Кредит 02 "Амортизация основных средств" - на сумму начисленной амортизации объектов основных средств, используемых в предпринимательской деятельности;

Дебет 20 Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму стоимости работ и услуг сторонних организаций, используемых при осуществлении предпринимательской деятельности;

Дебет 20 Кредит 71 "Расчеты с подотчетными лицами" - на сумму стоимости материально-производственных запасов, работ и услуг сторонних организаций, оплаченных наличными деньгами.

3.8.2. Учет расходов на продажу

Расходы, связанные с продажами продукции, работ или услуг, могут также непосредственно списываться на счет 20. Однако в случае, если промежуток времени между выпуском продукции, выполнением работ или услуг и их продажей превышает сроки отчетного месяца, целесообразно вести обособленный учет расходов на продажу с последующим их списанием на счет учета продаж.

Расходы на продажу учитываются на счете 44 "Расходы на продажу". В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 могут быть отражены, в частности, следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- на содержание помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплату труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- на рекламу;

- на представительские расходы и др.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения):

- на перевозку товаров;

- на оплату труда;

- на аренду;

- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; на хранение и подработку товаров;

- на рекламу;

- на представительские расходы и др.

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (свеклу, молоко, шерсть, хлопок, кожевенное сырье, лен, скот, птицу и др.), на счете 44 могут быть отражены, в частности, следующие расходы:

- операционные расходы;

- общезаготовительные расходы;

- расходы на содержание заготовительных и приемных пунктов;

- расходы на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 "Продажи". При частичном списании подлежат распределению:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, - расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей);

- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, - расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);

- в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, - в дебет счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и (или) 11 "Животные на выращивании и откорме" (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Аналитический учет по счету 44 ведется по видам и статьям расходов.

При учете расходов на продажу следует учитывать следующие особенности:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции.

При отнесении подобных расходов на счет 44 следует иметь в виду, что тара, непосредственно полученная от поставщиков, должна приходиться по счету 10 "Материалы", субсчет 10-4 "Тара и тарные материалы". Следовательно, при отпуске тары для упаковки готовой продукции достаточно сделать проводку:

Дебет 44 Кредит 10, субсчет "Тара и тарные материалы", - на сумму стоимости тары, переданной со склада материалов на склад готовой продукции.

Если переданная тара нуждается в ремонте, то затраты по его осуществлению будут отнесены непосредственно на счет 44:

Дебет 44 Кредит 10 (чаще всего субсчет 10-6 "Прочие материалы") - на сумму стоимости материалов (пиломатериалов или их отходов, гвоздей и т.п.), использованных при ремонте тары;

- затраты по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства.

Затраты по данному виду коммерческих расходов могут осуществляться в различных формах, а именно: выплата заработной платы рабочим, занятым погрузочными работами, оплата услуг сторонних организаций (транспортных и занимающихся погрузкой) и т.п. Причем, по нашему мнению, расходы по выплате заработной платы и расходы, связанные с начислениями на заработную плату, в данном случае будут нехарактерны. Как правило, в организациях, имеющих большие объемы погрузочно-разгрузочных работ, выполнение подобных функций возлагается на специализированное структурное подразделение, расходы по содержанию которого относятся на счет 23 (или иные счета) и включаются в себестоимость продукции в порядке, установленном для подобных расходов.

Таким образом, наиболее частыми будут проводки:

Дебет 44 Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") - на сумму стоимости услуг, оказанных сторонними организациями.

В общем случае между организацией, отгружающей готовую продукцию, и транспортной организацией существуют долговременные хозяйственные связи. Это значит, что большая часть расходов будет осуществляться безналичным порядком. Иными словами, расходование денежных средств списывается проводкой:

Дебет 60 (76) Кредит 51 "Расчетные счета" - на сумму денежных средств, перечисленных с расчетного счета в порядке последующей оплаты расчетных документов.

Однако достаточно часто дополнительные услуги по транспортировке и погрузке готовой продукции оплачиваются наличными деньгами. В этом случае необходимо использовать счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами":

Дебет 71 Кредит 50 "Касса" - на сумму выданного аванса;

Дебет 44 Кредит 71 - на сумму стоимости услуг, оплаченных подотчетным лицом;
- расходы по уплате комиссионных сборов (отчислений), уплачиваемых сбытовым и другим посредническим предприятиям.

В данном случае особенность отражения в бухгалтерском учете соответствующих расходов заключается в том, что между фактом реализации готовой продукции и выплатой комиссионного вознаграждения имеет место определенный временной интервал. Иными словами, схема проводок в общем случае должна быть следующей:

Дебет 90 Кредит 20 - на сумму себестоимости реализуемой продукции;

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90 - на сумму стоимости продукции по реализационным ценам;

Дебет 51 Кредит 62 - на сумму поступивших денежных средств в оплату отгруженной продукции;

Дебет 44 Кредит 76 - на сумму начисленного комиссионного вознаграждения;

Дебет 90 Кредит 44 - на сумму комиссионного вознаграждения, списанного на себестоимость реализованной продукции.

Таким образом, коммерческие расходы, связанные с выплатой комиссионных вознаграждений, могут фактически относиться на другие реализационные операции (реализацию других товаров или других партий товаров). С экономической точки зрения, это не совсем корректно. Поэтому целесообразно списание начисленных комиссионных расходов осуществлять на счета реализации одновременно со списанием фактической себестоимости готовой продукции.

Рекламные и представительские расходы некоммерческими организациями, как правило, не производятся, или их объем является весьма незначительным.

3.8.3. Учет реализации продукции (работ, услуг)

Основной целью предпринимательской деятельности в коммерческих организациях является получение прибыли, а в некоммерческих - увеличение доходов. Основным источником получения прибыли является поступление выручки от продаж.

Для учета реализационных операций по обычным видам деятельности введен счет 90 "Продажи". При этом для учета выручки, себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), НДС и акцизов предусмотрено открытие самостоятельных субсчетов. Немаловажным является то обстоятельство, что в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов сальдо по субсчетам 90-1 - 90-4 не списывается до конца отчетного года. Финансовый результат месяца определяется списанием с субсчета 90-9 сумм, соответствующих суммарному сальдо по остальным субсчетам, открытым к счету 90.

Полная схема бухгалтерских проводок по учету продаж товаров, продукции, работ или услуг в некоммерческих организациях будет следующей:

Дебет 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 20 "Основное производство" - на сумму фактической себестоимости работ или услуг основного производства, вспомогательных производств и обслуживающих производств и хозяйств;

Дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж", Кредит 44 "Расходы на продажу" - списание стоимости коммерческих и иных аналогичных расходов, связанных с продвижением товара или продукции на рынок;

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90, субсчет "Выручка", - на сумму отпускной цены реализованной продукции, работ или услуг (независимо от выбранного метода определения выручки от реализации);

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" - на сумму НДС по стоимости реализованной продукции (работ, услуг) - при использовании метода начисления (определения выручки от реализации по моменту отгрузки) или

Дебет 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость", Кредит 76 - на сумму НДС при использовании кассового метода (определения выручки от реализации по моменту оплаты);

Дебет 90, субсчет "Акцизы", Кредит 68 - на сумму акцизов (при реализации подакцизных товаров);

Дебет счетов учета денежных средств (50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета") Кредит 62 - на сумму денежных средств, поступивших в оплату реализованной продукции, работ или услуг;

Дебет 76 Кредит 68 - на сумму НДС по стоимости реализованной продукции (работ, услуг); проводка оформляется при поступлении денежных средств только в случае, когда используется кассовый метод определения выручки от реализации;

Дебет 90, субсчет "Прибыль / убыток от продаж", Кредит 99 - на сумму прибыли от реализации продукции, работ или услуг или

Дебет 99 Кредит 90, субсчет "Прибыль / убыток от продаж", - на сумму убытка от реализации продукции, работ или услуг.

Одна из двух последних проводок делается в конце отчетного месяца. При этом сальдо по другим субсчетам к счету 90 не списывается, а остается на этих субсчетах до конца отчетного года. Тем не менее общее сальдо по всем субсчетам к счету 90 в конце отчетного месяца должно равняться нулю;

Дебет 99 Кредит 68 - на сумму налога на прибыль и иных налогов, уплачиваемых за счет финансовых результатов;

Дебет 99 Кредит 86 - на сумму чистой прибыли, направленной на увеличение доходов некоммерческой организации.

Пример. Организация реализовала в январе 2002 г. готовую продукцию на общую сумму 120 тыс. руб., в том числе НДС 20 тыс. руб.; производственная себестоимость готовой продукции - 50 тыс. руб.; коммерческие расходы - 35 тыс. руб., в том числе оплата услуг транспортной организации - 9 тыс. руб., рекламные расходы, оплаченные наличными деньгами через подотчетных лиц, - 1 тыс. руб. В феврале 2002 г. реализована готовая продукция на общую сумму 90 тыс. руб., в том числе НДС 15 тыс. руб.; производственная себестоимость готовой продукции - 40 тыс. руб.; общехозяйственные расходы - 25 тыс. руб. (в соответствии с учетной политикой общехозяйственные расходы списываются непосредственно на счет учета продаж); коммерческие расходы - 5 тыс. руб., в том числе оплата услуг транспортной организации - 4 тыс. руб.; представительские расходы, оплаченные наличными деньгами через подотчетных лиц, - 1 тыс. руб. Учетной политикой организации принят метод определения выручки по мере отгрузки готовой продукции. Использование счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" рабочим планом счетов организации не предусмотрено.

В бухгалтерском учете организации оформлены следующие проводки (для экономии места используются номера субсчетов к счету 90: 90-1 - субсчет "Выручка", 90-2 - субсчет "Себестоимость продаж", 90-3 - субсчет "НДС", 90-9 - субсчет "Прибыль / убыток от продаж"):

в январе:

Дебет 90-2 Кредит 20 - 50 тыс. руб.

Дебет 44 Кредит 76 - 34 тыс. руб.;

Дебет 44 Кредит 71 - 1 тыс. руб.;

Дебет 76 Кредит 51 - 9 тыс. руб.;

Дебет 71 Кредит 50 - 1 тыс. руб.;

Дебет 90-2 Кредит 44 - 10 тыс. руб.;

Дебет 62 Кредит 90-1 - 120 тыс. руб.;

Дебет 90-3 Кредит 68 - 20 тыс. руб.;

Дебет 90-9 Кредит 99 - 15 тыс. руб.

Последняя сумма получается как сальдо по всем субсчетам счета 90: 120 тыс. руб. - 50 тыс. руб. - 25 тыс. руб. - 10 тыс. руб. - 20 тыс. руб.

Таким образом, на 1 февраля 2002 г. будут иметь место следующие остатки на субсчетах к счету 90:

90-1 - 120 тыс. руб. (кредитовый);

90-2 - 85 тыс. руб. (дебетовый);

90-3 - 20 тыс. руб. (дебетовый);

90-9 - 15 тыс. руб. (дебетовый).
Сальдо по счету 99 (кредитовое) - 15 тыс. руб.;
в феврале:
Дебет 90-2 Кредит 20 - 40 тыс. руб.;
Дебет 90-2 Кредит 26 - 25 тыс. руб.;
Дебет 44 Кредит 76 - 4 тыс. руб.;
Дебет 44 Кредит 71 - 1 тыс. руб.;
Дебет 76 Кредит 51 - 4 тыс. руб.;
Дебет 71 Кредит 50 - 1 тыс. руб.;
Дебет 90-2 Кредит 44 - 5 тыс. руб.;
Дебет 62 Кредит 90-1 - 90 тыс. руб.;
Дебет 90-3 Кредит 68 - 15 тыс. руб.;
Дебет 90-9 Кредит 99 - 5 тыс. руб. (90 тыс. руб. - 40 тыс. руб. - 25 тыс. руб. - 5 тыс. руб. - 15 тыс. руб.).

Таким образом, на 1 марта 2002 г. имеют место следующие остатки на субсчетах к счету 90:

90-1 - 210 тыс. руб. (кредитовый);
90-2 - 155 тыс. руб. (дебетовый);
90-3 - 35 тыс. руб. (дебетовый);
90-9 - 20 тыс. руб. (дебетовый).
Сальдо по счету 99 (кредитовое) - 20 тыс. руб.

После начисления налога на прибыль сальдо по счету 99 списывается в кредит счета 86.

4. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НЕКОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

При осуществлении практической деятельности хозяйствующих субъектов возникает необходимость периодической проверки фактического наличия имущества, сопоставления фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, регулярной проверки полноты отражения в учете обязательств.

Вышеперечисленные задачи выполняются посредством проведения инвентаризаций.

Общие требования, предъявляемые к порядку и срокам проведения инвентаризаций, определены ст.12 Закона о бухгалтерском учете и п.п.26 - 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Детализация требований осуществлена в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49.

В соответствии с вышеуказанными нормативными документами целью инвентаризации является обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации. В ходе инвентаризации имущества и обязательств проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
 - перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
 - при смене материально-ответственных лиц;
 - 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.
- Объектами проверки при проведении инвентаризации являются:
- имущество организации, под которым понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы;
 - финансовые обязательства - кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

Инвентаризации подлежат все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Кроме того, инвентаризации должны подвергаться производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально-ответственному лицу.

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

Порядок работы и объем функций, возлагаемых на постоянно действующую инвентаризационную комиссию, целесообразно установить в специально разработанном и утвержденном положении, которое необходимо закрепить в качестве приложения к учетной политике организации.

При разработке такого положения (или просто при определении функций такой комиссии) следует иметь в виду, что постоянно действующая инвентаризационная комиссия должна выполнять комплекс работ, включающий, как минимум, следующие элементы, а именно:

- выявление фактического наличия имущества организации;
- проверка документального подтверждения размеров и сроков обязательств организации;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- документальное оформление фактов несоответствия количества, качества, ассортимента поступающих запасов соответствующим показателям (характеристикам), предусмотренным в договорах (поставки, купли-продажи) и других аналогичных документах;
- документальное оформление актов сверки взаиморасчетов с дебиторами и кредиторами организации;
- определение причин списания имущества и возможности использования материалов от такого списания;
- определение причин возникновения просроченной кредиторской и дебиторской задолженности;
- установление сумм стоимости излишествовавшего имущества и размера недостач;
- подготовка распорядительного документа о взыскании сумм недостач с виновных лиц или организации либо о списании сумм недостач;
- разработка мероприятий, предупреждающих возникновение инвентаризационных разниц в будущем.

Учитывая большой объем указанных работ, их специальный характер, в организации могут создаваться рабочие инвентаризационные комиссии.

Состав постоянно действующей и рабочих инвентаризационных комиссий утверждается руководителем организации, о чем издается распорядительный документ (приказ, распоряжение и т.п.).

В состав вышеуказанных комиссий целесообразно включать:

- представителей администрации организации (одного из заместителей руководителя организации или иного должностного лица, обладающего распорядительными правами);
- работников бухгалтерской службы (в крупных организациях необходимо включать двух работников: бухгалтера, ведущего учет соответствующего вида имущества и обязательств, и бухгалтера, который по своим функциям с данным участком учета не связан, для обеспечения беспристрастности и для повышения эффективности проведения проверки);
- юристов (они могут оказаться незаменимыми в случае, если речь идет о недостачах материалов, поступивших от поставщиков, а также если принимается решение о привлечении материально-ответственных лиц и иных работников к материальной ответственности);
- инженеров (то есть специалистов, обладающих необходимой квалификацией и опытом для оценки рациональности использования отдельных видов имущества);
- экономистов;
- техников;
- других специалистов, знания и опыт которых позволят обеспечить эффективность проведения проверок и инвентаризаций.

Кроме того, в состав инвентаризационной комиссии целесообразно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

До начала проверки фактического наличия имущества члены инвентаризационной комиссии должны получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием "до инвентаризации на "... (дата)", что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

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 или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие имущества определяется при инвентаризации посредством обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально-ответственных лиц.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток.

Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указываются в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

На каждой странице описи указываются прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

Ошибки исправляются во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально-ответственными лицами.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки; на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются.

На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Описи подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии и материально-ответственными лицами. В конце описи материально-ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, свидетельствующую об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и о принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально-ответственных лиц, принявшее имущество, расписывается в описи в получении, а сдавшее - в сдаче этого имущества.

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

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, помещения, где хранятся материальные ценности, должны быть опечатаны при уходе инвентаризационной комиссии. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Для оформления инвентаризации необходимо применять типовые формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, разработанные и утвержденные Минфином России.

По окончании инвентаризации могут осуществляться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации, которые производятся с участием членов инвентаризационных комиссий и материально-ответственных лиц в обязательном порядке до открытия склада, кладовой, секции, где проводилась инвентаризация.

Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются соответствующим актом.

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки. Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

Работники бухгалтерской службы имеют следующие основные обязанности при проведении инвентаризаций и проверок, а именно:

- осуществляют контроль за своевременностью и полнотой проведения инвентаризаций. Выполнение данной функции достигается посредством включения соответствующих мероприятий в планы работы бухгалтерии (бухгалтерской службы) на очередной месяц;

- требуют сдачи материалов инвентаризаций в бухгалтерскую службу. Для получения права на такое требование в распорядительном документе о проведении соответствующей инвентаризации или проверки указываются сроки, в течение которых результаты инвентаризации или проверки должны быть представлены в бухгалтерию. Если деятельность постоянно действующей комиссии, создаваемой для проведения инвентаризаций и проверок, регулируется специальным положением (или иным аналогичным документом), разработанным в организации, то вышеуказанное требование должно быть в него включено;

- следят за своевременным завершением инвентаризаций и документальным оформлением их результатов. Эта обязанность является продолжением (развитием) предыдущей обязанности и, следовательно, может быть урегулирована соответствующим распорядительным документом;

- отражают на счетах бухгалтерского учета выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета.

По результатам инвентаризаций и проверок принимаются соответствующие решения по устранению недостатков в хранении и учете запасов и возмещению материального ущерба, а также в организации бухгалтерского учета и документооборота.

В результате инвентаризации могут быть выявлены излишки имущества (фактическое наличие превышает их наличие по данным бухгалтерского учета) или недостачи. Порядок регулирования инвентаризационных разниц установлен Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Выявленные при инвентаризации излишки имущества приходуются по рыночным ценам, и одновременно их стоимость относится в коммерческих организациях - на финансовые результаты, а в некоммерческих организациях - на увеличение доходов.

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовой бухгалтерской отчетности. При этом для целей финансового учета должны быть учтены события после отчетной даты. Материалы инвентаризации используются при создании резерва под обесценение материальных ценностей.

Основное отличие инвентаризаций, проводимых в некоммерческих организациях, от инвентаризаций, осуществляемых в организациях, где предпринимательская деятельность является основной, заключается в отражении результатов инвентаризации.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- излишек имущества приходуются по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на увеличение доходов у некоммерческой организации (на финансовые результаты у коммерческой организации);

- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), а сверх норм - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от

недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или на увеличение расходов у некоммерческой организации.

Таким образом, в бухгалтерском учете некоммерческой организации по результатам инвентаризации могут быть оформлены следующие проводки:

Дебет 01 Кредит 86 - на сумму стоимости излишествующих основных средств;

Дебет 10 Кредит 86 - на сумму стоимости излишествующих материалов;

Дебет 50 Кредит 86 - на сумму излишка наличных денег в кассе;

Дебет 94 Кредит 01 - на сумму стоимости недостающих объектов основных средств;

Дебет 94 Кредит 10 - на сумму стоимости недостающих материалов;

Дебет 94 Кредит 50 - на сумму недостачи денежных средств в кассе.

После выявления недостачи и отражения этого факта в бухгалтерском учете определяются источники списания сумм, отнесенных на счет 94.

Суммы недостачи могут быть возмещены за счет виновных материально-ответственных или должностных лиц некоммерческой организации:

Дебет 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;

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по претензиям", Кредит 94 - на сумму недостачи, отнесенную на счет виновных организаций (например, обеспечивающих охрану материально-производственных запасов);

Дебет 51 Кредит 76 - на сумму денежных средств, поступивших в оплату предъявленной претензии;

Дебет 86 Кредит 94 - на сумму недостачи, по которой виновные лица не определены либо во взыскании которой отказано органами суда или арбитража.

В качестве подтверждения фактов отсутствия виновных лиц или иных обстоятельств, позволяющих списать суммы недостач на увеличение расходов, рекомендуется использовать документы, подтверждающие обращения в соответствующие органы (органы МВД России, судебные органы и т.п.) по фактам недостач и решения этих органов, а также заключение о факте порчи запасов, полученное от соответствующих служб организации (отдела технического контроля, другой аналогичной службы) или специализированных организаций. Данные документы должны прилагаться к материалам, представляемым руководству организации, для оформления списания недостач запасов и порчи сверх норм естественной убыли.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может производиться по решению руководства организации только за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении запасов одного и того же наименования и в тождественных количествах.

Материально-ответственные лица представляют подробные объяснения о допущенной пересортице инвентаризационной комиссии.

Если при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих запасов выше стоимости запасов, оказавшихся в излишке, то вышеуказанная разница списывается в порядке, установленном для списания сумм недостачи, а именно: в общем случае разница относится на виновных лиц. Если конкретные виновники недостачи не установлены, то разницы рассматриваются как недостача сверх норм убыли и списываются на увеличение расходов у некоммерческой организации.

Существенным следует также считать положение, в соответствии с которым исключительное право принятия решения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия запасов и данных бухгалтерского учета предоставлено только руководителю организации. Это значит, что наиболее целесообразным представляется оформление такого решения в виде приказа или иного распорядительного документа. Соответственно, и основание для принятия такого решения (предложение инвентаризационной комиссии) должно быть оформлено документально. Ни председатель комиссии, ни комиссия (коллегиально) не могут самостоятельно принимать решение о проведении зачета о пересортице.

Активы, утраченные (уничтоженные) в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, списываются с кредита счетов учета запасов в дебет счета

"Недостачи и потери от порчи ценностей" по фактической себестоимости этих запасов с последующим отражением на счете учета финансовых результатов как чрезвычайные расходы.

Страховые возмещения, поступающие в качестве компенсации потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, учитываются в составе чрезвычайных доходов организации.

Для учета чрезвычайных доходов и расходов Планом счетов предусмотрен счет 99 "Прибыли и убытки". Следовательно, и суммы ущерба, понесенного вследствие стихийных бедствий и иных чрезвычайных обстоятельств, и суммы страховых возмещений должны отражаться на этом счете.

Пример. В результате пожара на складе организации утрачено материалов на общую сумму 50 тыс. руб. Материалы застрахованы на сумму 40 тыс. руб. (в соответствии с законодательством суммы страховых возмещений не могут превышать суммы фактического ущерба). Транспортно-заготовительные расходы в организации учитываются на счете 16. Норма транспортно-заготовительных расходов - 20%. В бухгалтерском учете сделаны следующие проводки:

Дебет 99 Кредит 10 - 50 тыс. руб. - на сумму стоимости утраченных материалов по учетным ценам;

Дебет 99 Кредит 16 - 10 тыс. руб. - на сумму транспортно-заготовительных расходов в части, относящейся к сумме утраченных материалов;

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по имущественному и личному страхованию", Кредит 99 - 40 тыс. руб. - на сумму причитающегося страхового возмещения;

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 76 - 40 тыс. руб. - на сумму денежных средств, поступивших от страховой компании.

Если сумма ущерба возмещена не полностью, остаток, числящийся на счете 99, должен быть списан в дебет счета 86.

5. ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ НЕКОММЕРЧЕСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

Некоммерческие организации составляют и представляют отчетность, установленную законодательными и нормативными актами для юридических лиц.

Вместе с тем состав отчетности для некоторых форм некоммерческих организаций имеет свою специфику.

В соответствии со ст.14 Закона о бухгалтерском учете бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, а также общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров (работ, услуг), включает:

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о прибылях и убытках;
- приложения, предусмотренные нормативными актами;
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;

- пояснительную записку.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Минфином России.

Общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров (работ, услуг), представляют бухгалтерскую отчетность только один раз в год по итогам отчетного года в упрощенном составе, в том числе:

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о прибылях и убытках;
- Отчет о целевом использовании полученных средств.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Минфином России.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случае, если они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Отчетным годом для всех организаций является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года. Данные о хозяйственных операциях, проведенных до государственной регистрации организаций, включаются в их бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год.

Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Организации, за исключением бюджетных и общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих, кроме вывешенного имущества, оборотов по реализации товаров (работ, услуг), обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую - в течение 90 дней по окончании года.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

День представления организацией бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

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 "Целевое финансирование и поступления" некоммерческие организации 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 некоммерческими организациями 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.

ПБУ 4/99 требует отдельно раскрывать, как минимум, выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг, проценты к получению, доходы от участия в других организациях, прочие операционные доходы, внеоперационные доходы и чрезвычайные доходы.

Некоммерческие организации, не осуществляющие предпринимательской деятельности, заполняют строки, касающиеся отражения операционных доходов и расходов.

Некоммерческие 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.

В Отчете об изменениях капитала (форма N 3) по статье "Целевое финансирование и поступления" отражается движение средств, полученных некоммерческой организацией из соответствующих источников на цели своей деятельности (с соответствующей расшифровкой источников поступлений). Данные по указанной статье учитываются при определении итогов по разделу "Капитал" Отчета об изменениях капитала.

В Отчете об изменениях капитала при отражении данных по графе 3 "Остаток на начало года" показываются остатки фондов и целевых поступлений, соответствующие их остаткам по данным предыдущей годовой бухгалтерской отчетности, с учетом произведенной реорганизации организации.

В графе 4 "Поступило в отчетном году" отражаются суммы отчислений от прибыли, поступлений из бюджета и иных источников в фонды и целевые средства.

В графе 5 "Израсходовано (использовано) в отчетном году" показываются суммы фактических расходов фондов и целевого финансирования и поступлений или списания средств фондов.

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 некоммерческой организации, и списанных на уменьшение целевых поступлений.

В случае превышения произведенных в отчетном периоде расходов над имеющимися целевыми средствами (с учетом остатка на начало отчетного периода) вышеуказанная разность отражается по статье "Остаток на конец отчетного периода" в круглых скобках. При этом в пояснительной записке приводятся необходимые пояснения. В бухгалтерском балансе вышеуказанные данные отражаются как прочие оборотные активы.

Если для отдельных данных, являющихся существенными, в образце формы N 6 "Отчет о целевом использовании полученных средств" отдельные статьи не предусмотрены, организации самостоятельно определяют необходимые расшифровки и включают в форму отчета при его разработке и принятии дополнительных статей.

6. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

6.1. Общие требования

Налоговая система представляет собой систему налогов, сборов, пошлин и иных платежей, взимание которых происходит в установленном законом порядке.

Порядок установления и взимания налогов и сборов регулируется налоговым законодательством Российской Федерации, основным элементом которого является НК РФ.

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Под сбором подразумевается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

6.2. Особенности исчисления и уплаты НДС

Порядок определения налоговой базы по НДС, его исчисления и уплаты регулируется гл.21 НК РФ.

В соответствии с п.3 ст.39 НК РФ не признается реализацией товаров, работ или услуг передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление их основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью.

Следовательно, сумма стоимости имущества, переданного некоммерческой организации, объектом налогообложения не является.

Из определения объекта налогообложения следует, что если организация не осуществляет предпринимательской деятельности, то налоговые обязательства не возникают.

Кроме того, ст.149 НК РФ установлено, что не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений. Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса.

Обращаем внимание читателей на то, что эта льгота распространяется только на образовательные учреждения, отвечающие вышеприведенным условиям.

6.3. Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль

Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль регулируются гл.25 НК РФ.

Статьей 251 гл.25 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

- в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, вышеуказанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования:

- в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения;

- в виде полученных грантов. В целях гл.25 НК РФ грантами признаются денежные средства или иное имущество, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах физическими лицами, некоммерческими организациями, в том числе иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ;

гранты предоставляются на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны окружающей среды, а также на проведение конкретных научных исследований;

гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

- в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

- в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии их использования в течение одного календарного года с момента получения;

- в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов;

- в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций - членов общества взаимного страхования;

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

- в виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности вышеуказанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии. Данные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья). К ним относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

К вышеуказанным целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся:

1) осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с ГК РФ;

2) имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

3) суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;

4) средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;

5) совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;

6) пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в полном объеме направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;

7) использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

8) отчисления адвокатов на содержание коллегии адвокатов (ее учреждений);

9) средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;

10) использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО от Минобороны России и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору, а также целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

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

Таким образом, подавляющее большинство некоммерческих организаций налог на прибыль не уплачивают.

Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода.

Если некоммерческие организации осуществляют предпринимательскую деятельность, то по результатам такой деятельности налог на прибыль уплачивается в общем порядке.

Статья 321 НК РФ уточняет особенности ведения налогового учета организациями, созданными в соответствии с федеральными законами, регулирующими деятельность данных организаций: организации, созданные в соответствии с федеральными законами (в том числе Банк России, АРКО, федеральная служба почтовой связи), регулирующими деятельность данных организаций, ведут раздельный учет доходов и расходов, полученных (понесенных) при осуществлении деятельности, связанной с исполнением ими функций, предусмотренных законодательством, и доходов и расходов, полученных (понесенных) при осуществлении иной коммерческой деятельности.

При осуществлении налогового учета иной коммерческой деятельности такие организации вправе применять общие нормы гл.25 НК РФ, регламентирующие порядок определения доходов и расходов, а также специальные нормы (особенности), предусмотренные для отдельных категорий налогоплательщиков, либо нормы, предусмотренные для особых обстоятельств. Некоммерческая организация вправе применять данные нормы, если она осуществляет такие виды деятельности в соответствии с федеральными законами.

Если некоммерческая организация несет обязательные некомпенсируемые расходы в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, то такие расходы признаются расходами такой организации, уменьшающими доходы от коммерческой деятельности.

6.4. Особенности исчисления и уплаты некоторых других налогов

Порядок исчисления и уплаты налога на имущество в настоящее время (до принятия соответствующей главы НК РФ) регулируется Законом РФ от 13.12.1991 N 2030-1 "О налоге на имущество предприятий".

Данным налогом не облагается имущество:

- религиозных объединений и организаций, национально-культурных обществ;
- общественных объединений, ассоциаций, осуществляющих свою деятельность за счет целевых взносов граждан и отчислений предприятий и организаций из оставшейся в их распоряжении после уплаты налогов и других обязательных платежей прибыли на содержание указанных общественных объединений, ассоциаций, если они не осуществляют предпринимательскую деятельность;

- общественных организаций инвалидов, а также других предприятий, учреждений и организаций, в которых инвалиды составляют не менее 50% от общего числа работников.

Стоимость имущества предприятия, исчисленная для целей налогообложения, уменьшается на балансовую (нормативную) стоимость:

- объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, полностью или частично находящихся на балансе налогоплательщика;

- объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны;

- имущества, полученного за счет безвозмездной помощи (содействия) в первые два года, а также имущества, используемого для непосредственного осуществления безвозмездной помощи (содействия), на срок его использования в данных целях.

Таким образом, практически все некоммерческие организации, не осуществляющие предпринимательской деятельности, от уплаты налога на имущество освобождены.

Организации, получающие доходы от предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налог на общих основаниях.

Сумма налога исчисляется и вносится в бюджет поквартально нарастающим итогом, а в конце года производится перерасчет.

Единый социальный налог и взнос на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний исчисляются и уплачиваются

некоммерческими организациями на общих основаниях согласно НК РФ. Исключение по единому социальному налогу сделано только для общественных организаций инвалидов. Для них льготируются суммы, не превышающие 100 тыс. руб. на одного работника.

Кроме того, освобождены от уплаты единого социального налога учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются вышеуказанные общественные организации инвалидов. Вышеприведенные льготы не распространяются на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов.

Порядок исчисления и уплаты акцизов регулируется гл.22 НК РФ. Некоммерческие организации, реализующие подакцизную продукцию, определяют и уплачивают налог на общих основаниях.

Плательщиками налога с продаж являются некоммерческие организации, реализующие продукцию, товары, работы или услуги за наличный расчет.

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

1. ГК РФ - Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. НК РФ - Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Закон об общественных объединениях - Федеральный закон от 19.08.1995 N 82-ФЗ "Об общественных объединениях".
4. Закон об акционерных обществах - Федеральный закон от 30.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах".
5. Закон о некоммерческих организациях - Федеральный закон от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях".
6. Закон о бухгалтерском учете - Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".
7. Закон о государственной регистрации юридических лиц - Федеральный закон от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц".
8. План счетов и Инструкция по его применению - План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.
9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности - Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н.
10. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации - Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденные Приказом Минфина России от 28.06.2000 N 60н.
11. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов - Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н.
12. ПБУ 1/98 - Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98, утвержденное Приказом Минфина России от 09.12.1998 N 60н.
13. ПБУ 3/2000 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000, утвержденное Приказом Минфина России от 10.01.2000 N 2н.
14. ПБУ 4/99 - Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н.
15. ПБУ 5/01 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н.
16. ПБУ 6/01 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н.
17. ПБУ 7/98 - Положение по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" ПБУ 7/98, утвержденное Приказом Минфина России от 25.11.1998 N 56н.
18. ПБУ 8/01 - Положение по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" ПБУ 8/01, утвержденное Приказом Минфина России от 28.11.2001 N 96н.

19. ПБУ 9/99 - Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н.
20. ПБУ 10/99 - Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н.
21. ПБУ 13/2000 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000, утвержденное Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 92н.
22. ПБУ 14/2000 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000, утвержденное Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 91н.
23. ПБУ 15/01 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" ПБУ 15/01, утвержденное Приказом Минфина России от 02.08.2001 N 60н.
24. Положение о правилах наличного денежного обращения - Положение о правилах наличного денежного обращения на территории Российской Федерации, утвержденное Советом Директоров Банка России от 05.01.1998 N 14-П.
25. Положение о безналичных расчетах - Положение Банка России от 12.04.2001 N 2-П "О безналичных расчетах в Российской Федерации".
26. Порядок ведения кассовых операций - Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденный Решением Совета Директоров Банка России от 22.07.1993 N 40.
27. МСФО - Международные стандарты финансовой отчетности.
28. ПФР - Пенсионный фонд Российской Федерации.
29. ФСС РФ - Фонд социального страхования Российской Федерации.
30. ФОМС - фонды обязательного медицинского страхования.
31. ОКОФ - Общероссийский классификатор основных фондов, утвержденный Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 N 359 (ОК 013-94).

Подписано в печать
22.11.2002

Ссылки на норм. акты

ПРИКАЗ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

(ред. от 23.04.2002)

"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ МЕТОДИЧЕСКИХ УКАЗАНИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ МАТЕРИАЛЬНО - ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ"

(Зарегистрировано в Минюсте РФ 13.02.2002 N 3245)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 28.11.2001 N 96н

"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УСЛОВНЫЕ ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ" ПБУ 8/01"

(Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.12.2001 N 3138)

УКАЗАНИЕ ЦБ РФ от 14.11.2001 N 1050-У

"ОБ УСТАНОВЛЕНИИ ПРЕДЕЛЬНОГО РАЗМЕРА РАСЧЕТОВ НАЛИЧНЫМИ ДЕНЬГАМИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ МЕЖДУ ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ ПО ОДНОЙ СДЕЛКЕ"

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 08.08.2001 N 129-ФЗ

"О ГОСУДАРСТВЕННОЙ РЕГИСТРАЦИИ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ"

(принят ГД ФС РФ 13.07.2001)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 02.08.2001 N 60н

"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТ ЗАЙМОВ И КРЕДИТОВ И ЗАТРАТ ПО ИХ ОБСЛУЖИВАНИЮ" (ПБУ 15/01)"

ПРИКАЗ Минфина РФ от 09.06.2001 N 44н

"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО - ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ" ПБУ 5/01"

(Зарегистрировано в Минюсте РФ 19.07.2001 N 2806)

"ПОЛОЖЕНИЕ О БЕЗНАЛИЧНЫХ РАСЧЕТАХ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"

(утв. ЦБ РФ 12.04.2001 N 2-П)

(с изм. от 06.11.2001)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н
(ред. от 18.05.2002)
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ" ПБУ 6/01"
(Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.04.2001 N 2689)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО - ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ И ИНСТРУКЦИИ ПО ЕГО ПРИМЕНЕНИЮ"

ПРИКАЗ Минфина РФ от 16.10.2000 N 92н
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОМОЩИ" ПБУ 13/2000"

ПРИКАЗ Минфина РФ от 16.10.2000 N 91н
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ" ПБУ 14/2000"

"НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ВТОРАЯ)"
от 05.08.2000 N 117-ФЗ
(принят ГД ФС РФ 19.07.2000)
(ред. от 29.05.2002)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 28.06.2000 N 60н
"О МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЯХ О ПОРЯДКЕ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ"

ПРИКАЗ Минфина РФ от 13.01.2000 N 4н
"О ФОРМАХ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ"
(вместе с "УКАЗАНИЯМИ ОБ ОБЪЕМЕ ФОРМ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ", "УКАЗАНИЯМИ О ПОРЯДКЕ СОСТАВЛЕНИЯ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ")

ПРИКАЗ Минфина РФ от 10.01.2000 N 2н
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, СТОИМОСТЬ КОТОРЫХ ВЫРАЖЕНА В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ" ПБУ 3/2000"

ПРИКАЗ Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н
(ред. от 09.06.2001)
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ИНСТРУКЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ"
(Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.01.2000 N 2064)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ" (ПБУ 4/99)"

ПРИКАЗ Минфина РФ от 06.05.1999 N 33н
(ред. от 30.03.2001)
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ" ПБУ 10/99"
(Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 N 1790)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 06.05.1999 N 32н
(ред. от 30.03.2001)
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "ДОХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ" ПБУ 9/99"
(Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 N 1791)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 09.12.1998 N 60н
(ред. от 30.12.1999)
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТНАЯ
ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ" ПБУ 1/98"
(Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.12.1998 N 1673)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 25.11.1998 N 56н
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "СОБЫТИЯ ПОСЛЕ
ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ" (ПБУ 7/98)"
(Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.12.1998 N 1674)

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Госкомстата РФ от 18.08.1998 N 88
(ред. от 03.05.2000)
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ УНИФИЦИРОВАННЫХ ФОРМ ПЕРВИЧНОЙ УЧЕТНОЙ
ДОКУМЕНТАЦИИ ПО УЧЕТУ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ, ПО УЧЕТУ РЕЗУЛЬТАТОВ
ИНВЕНТАРИЗАЦИИ"

"НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ПЕРВАЯ)"
от 31.07.1998 N 146-ФЗ
(принят ГД ФС РФ 16.07.1998)
(ред. от 30.12.2001, с изм. от 09.07.2002)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н
(ред. от 24.03.2000)
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ ПО ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И
БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"
(Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598)

"ПОЛОЖЕНИЕ О ПРАВИЛАХ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛИЧНОГО ДЕНЕЖНОГО ОБРАЩЕНИЯ НА
ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ" от 05.01.1998 N 14-П
(ред. от 31.10.2002)
(утв. Советом директоров Банка России 19.12.1997 N 47)

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Госкомстата РФ от 30.10.1997 N 71а
(ред. от 28.01.2002)
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ УНИФИЦИРОВАННЫХ ФОРМ ПЕРВИЧНОЙ УЧЕТНОЙ
ДОКУМЕНТАЦИИ ПО УЧЕТУ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ, ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И
НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, МАТЕРИАЛОВ, МАЛОЦЕННЫХ И
БЫСТРОИЗНАШИВАЮЩИХСЯ ПРЕДМЕТОВ, РАБОТ В КАПИТАЛЬНОМ СТРОИТЕЛЬСТВЕ"

ПРИКАЗ ЦБ РФ от 25.03.1997 N 02-101
(ред. от 23.04.2001)
"О ВВЕДЕНИИ В ДЕЙСТВИЕ ПОЛОЖЕНИЯ "О ПОРЯДКЕ ВЕДЕНИЯ КАССОВЫХ
ОПЕРАЦИЙ В КРЕДИТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ НА ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ"
(вместе с ПОЛОЖЕНИЕМ от 25.03.1997 N 56)

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 21.11.1996 N 129-ФЗ
(ред. от 28.03.2002)
"О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ"
(принят ГД ФС РФ 23.02.1996)

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 15.08.1996 N 115-ФЗ
(ред. от 07.05.2002)
"О БЮДЖЕТНОЙ КЛАССИФИКАЦИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"
(принят ГД ФС РФ 07.06.1996)

"ГРАЖДАНСКИЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ВТОРАЯ)"
от 26.01.1996 N 14-ФЗ
(принят ГД ФС РФ 22.12.1995)
(ред. от 17.12.1999)

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 12.01.1996 N 7-ФЗ
(ред. от 21.03.2002)
"О НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ"
(принят ГД ФС РФ 08.12.1995)

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 26.12.1995 N 208-ФЗ
(ред. от 31.10.2002)
"ОБ АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВАХ"
(принят ГД ФС РФ 24.11.1995)

ПРИКАЗ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ МЕТОДИЧЕСКИХ УКАЗАНИЙ ПО ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА
И ФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ"

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 19.05.1995 N 82-ФЗ
(ред. от 25.07.2002)
"ОБ ОБЩЕСТВЕННЫХ ОБЪЕДИНЕНИЯХ"
(принят ГД ФС РФ 14.04.1995)

"ОБЩЕРОССИЙСКИЙ КЛАССИФИКАТОР ОСНОВНЫХ ФОНДОВ" ОК 013-94
(утв. Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 N 359)
(дата введения 01.01.1996)
(ред. от 14.04.1998)

"ГРАЖДАНСКИЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ПЕРВАЯ)"
от 30.11.1994 N 51-ФЗ
(принят ГД ФС РФ 21.10.1994)
(ред. от 21.03.2002)

ПИСЬМО ЦБ РФ от 04.10.1993 N 18
(ред. от 26.02.1996)
"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ "ПОРЯДКА ВЕДЕНИЯ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ"
(вместе с "ПОРЯДКОМ ...", утв. ЦБ РФ 22.09.1993 N 40)

ЗАКОН РФ от 13.12.1991 N 2030-1
(ред. от 04.05.1999)
"О НАЛОГЕ НА ИМУЩЕСТВО ПРЕДПРИЯТИЙ"

"ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО - ХОЗЯЙСТВЕННОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ И ИНСТРУКЦИЯ ПО ЕГО ПРИМЕНЕНИЮ"
(утв. Приказом Минфина СССР от 01.11.1991 N 56)
(ред. от 17.02.1997)
(вместе с "ИНСТРУКЦИЕЙ ПО ПРИМЕНЕНИЮ ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА ФИНАНСОВО - ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ")

ИНСТРУКЦИЯ Госбанка СССР от 10.12.1987 N 23
(ред. от 08.08.1991)
"ПО ЭМИССИОННО - КАССОВОЙ РАБОТЕ В УЧРЕЖДЕНИЯХ БАНКОВ СССР"
