

## Некоммерческие организации: особенности учета целевого финансирования

*Шакирова Н. Н.*  
*студентка 4 курса направления Экономика*  
*Пермский государственный национальный исследовательский университет,*  
*Пермь, Россия*  
*Научный руководитель Пащенко Т. В.*  
*доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа*  
*к.э.н, доцент,*  
*Пермский государственный национальный исследовательский университет*  
*Пермь, Россия*

**Аннотация:** В статье раскрыты некоторые проблемы, связанные с отражением в бухгалтерском учете средств целевого финансирования некоммерческих организаций, в том числе связанные с отсутствием должного нормативного регулирования данного вида финансирования. Рассмотрены возможные способы повышения «прозрачности» и структурированности движения целевых средств по источникам поступления и направлениям их расходования, а также определены преимущества и недостатки, связанные с рассмотренными рекомендациями.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, целевое финансирование, некоммерческие организации, государственная помощь, бюджетные средства

### **Non-commercial organizations: specifics of accounting for targeted financing**

**Abstract:** The article reveals some problems associated with the reflection in the accounting of targeted financing of non-commercial organizations, including those associated with the lack of proper regulatory regulation of this type of financing. Possible ways of increasing the "transparency" and structuredness of the movement of targeted funds by sources of income and directions of their spending are considered, and the advantages and disadvantages associated with the considered recommendations are identified.

**Keywords:** accounting, targeted financing, non-profit organizations, government aid, budget funds

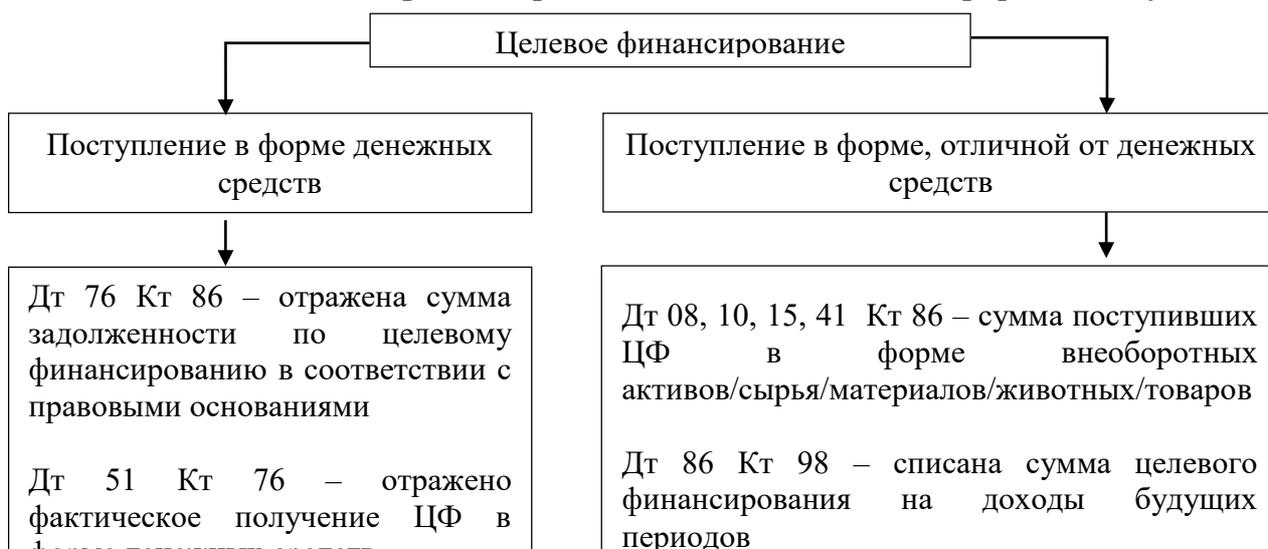
В условиях рыночной экономики многие организации могут сталкиваться с проблемой нехватки денежных средств для финансирования своей обычной деятельности. В качестве внешних источников привлечения капитала можно выделить получение займов в банке или от других юридических или физических лиц, а также государственные кредиты. Следовательно, такие денежные средства

обладают свойствами срочности, возвратности и платности – необходимостью вернуть полученную сумму денежных средств в указанные и согласованные договором сроки, а также уплатить причитающиеся проценты за пользование данными средствами. Кроме того, организация может привлечь денежные средства посредством долевого участия инвесторов – посредством выпуска акций и иных ценных бумаг; либо осуществлять выпуск ценных бумаг долгового характера. К наиболее редким способам привлечения средств можно отнести слияние капиталов и объединение организаций.

Отдельно выделяются средства целевого финансирования, которые представляют собой средства (выраженные денежными средствами, основными средствами, материалами и иной формой), направленные на финансирование деятельности, имеющей целевое (заранее определенное) направление. Еще одно свойство целевого финансирования – это безвозмездность, то есть невозвратность средств при соблюдении ряда условий. Целевое финансирование может поступать от разных стейкхолдеров: от государства в форме государственной помощи, от юридических лиц (других организаций), либо же от физических лиц (например, взносы граждан). Самое главное и важное требование, которое должно учитываться при расходовании средств целевого финансирования (ЦФ) – расходование исключительно по тем направлениям, которые были утверждены в смете и подробно отражены в договоре, принимаемым двумя сторонами данного соглашения. Иными словами, в случае неисполнения требований выполнения договора и расходовании средств на цели, отличные от заранее обговоренных в договоре, организация – получатель средств ЦФ должна в обязательном порядке вернуть сумму в полном размере источнику ЦФ.

Говоря об отражении поступления и использования средств целевого финансирования на счетах учета важно производить аналитический учет по направлениям расходования средств. Вся информация о движении ЦФ отражается на счете 86 «Целевое финансирование». Поступление средств в организацию отражается по кредиту данного счета. Для определения дебета счета важно определять форму данных поступлений. Общая схема отражения поступления средств целевого финансирования как для коммерческих, так и для некоммерческих организаций практически идентична.

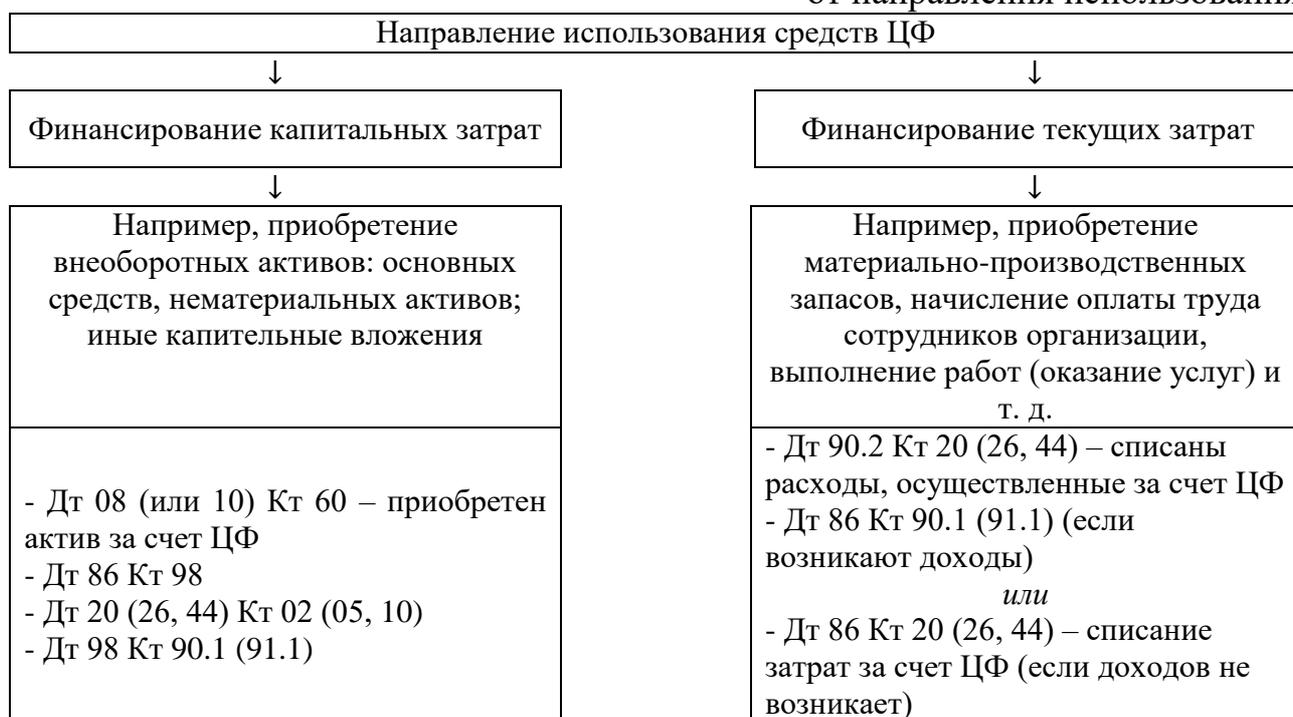
Рисунок 1. Схема корреспонденции счетов поступления средств целевого финансирования в зависимости от формы поступлений



Таким образом, в зависимости от формы поступления ЦФ полученные средства организация учитывает по-разному.

Говоря о направлениях использования средств ЦФ можно выделить два вида: финансирование капитальных затрат, связанных с приобретением активов, в частности, внеоборотных: объекты основных средств, нематериальные активы и др., и финансирование текущих затрат, связанных с затратами на продукт: приобретение запасов, оплата труда рабочим и др. Соответственно, корреспонденция счетов будет также отлична. Типовые проводки по использованию средств представлены на рис. 2.

Рисунок 2. Отражения на счетах учета целевого финансирования в зависимости от направления использования



Источник: [7]

Однако, несмотря на достаточно типовую корреспонденцию счетов, представленную в большинстве трудов отечественных экономистов, в учете целевых средств существуют свои тонкости и сложности. В первую очередь, учитывая средства ЦФ в бухгалтерском учете, важно знать и понимать особенности организационно-правовой формы данной организации, чтобы корректно, и, немаловажно, экономически обоснованно отразить средства на счетах учета. Говоря о некоммерческих организациях, стоит в первую очередь раскрыть понятийный аппарат, связанных с данной организационно-правовой формой.

Согласно федеральному закону №7-ФЗ «О некоммерческих организациях» под некоммерческой организацией понимается такая организация, которая основной целью деятельности ставит цель, отличную от получения прибыли и последующего ее деления между участниками организации [6]. В первую очередь, некоммерческие организации (далее – НКО) создаются для достижения целей в области образования, здравоохранения, права (предоставления юридических услуг), иными словами, для целей социального характера. Юридические лица, входящие в группу НКО, могут создаваться в следующих организационно-правовых формах:

1. Потребительские кооперативы;
2. Общественные организации, в т.ч. общественные движения;
3. Ассоциации (союзы);
4. Товарищества собственников недвижимости (ТСН);
5. Казачьи общества;
6. Общины коренных малочисленных народов;
7. Фонды, в т.ч. благотворительные;
8. Учреждения (государственные учреждения);
9. Автономные некоммерческие организации;
10. Религиозные организации;
11. Адвокатские палаты и образования;
12. Государственные корпорации;
13. Нотариальные палаты.

В связи с этим, трудность отражения целевого финансирования возникает, с одной стороны, из-за недостаточности раскрытия в учете источников поступления этих средств, а с другой стороны, из-за отсутствия рекомендаций по использованию счетов учета затрат, на которое данное ЦФ относится. Следует рассмотреть данные трудности учета и возможные способы решения данных трудностей более детально.

Так как на законодательном уровне учет ЦФ для организаций, занимающихся некоммерческой деятельностью, строго не регламентирован и четкие требования к отражению целевых средств не прописаны, зачастую организацию используют «котловой» метод учета затрат, собирая все затраты на счете 20 «Основное производство» и не разделяя их на прямые и косвенные по отношению к целевым проектам и программам [5]. Косвенные затраты обычно представляют собой общехозяйственные расходы, которые сложно отнести на какой-то конкретный проект, но без которых нормальное функционирование некоммерческой организации невозможно. Это приводит к тому, что при использовании «котлового» метода учета затрат достаточно проблематично проследить аналитику и структуру затрат по каждому виду целевых программ, так как крайне редко бывает, что организация занимается реализацией только одной программы.

Одной из рекомендаций, применяемых при учете поступления и использования ЦФ является не детальное раскрытие информации по источникам поступления средств, а раскрытие по направлениям

расходования, однако, стоит отметить, что в некоммерческих организациях особенно важно показывать также источники поступления средств, так как многие организации функционируют и осуществляют свою деятельность, в большей мере, за счет привлеченных средств в форме взносов. Так, например фонд капитального ремонта формируется за счет взносов физических лиц – собственников недвижимости, и расходуется на строго отведенные, соответствующие уставной деятельности, цели – ремонт объектов недвижимости с целью предотвращения доведения их до аварийного состояния. Учет поступлений, конечно же, в таком случае, должен производиться по каждому плательщику для определения задолженностей собственников и сумм произведенных взносов. Аналогичная ситуация наблюдается с эндаумент-фондами, где необходимо вести учет по каждому жертвователю для проведения анализа и составления отчетов.

В подавляющем большинстве случаев у организации существует множество источников финансирования, целевых проектов у организации больше одного, поэтому «простой», «неадаптированный» учет целевых средств может быть достаточно проблематичным. Так, например, Батурина М.В. предлагает добавлять многоуровневую детализацию 86 счета, обосновывая это тем, что в НКО этот счет учета для отражения средств целевого финансирования является первостепенным [1, 2]. Первым уровнем аналитического учета ЦФ является указание источника финансирования. Вторым уровнем можно назвать указание целевой программы, на которую данные средства отведены. В качестве третьего уровня можно указывать направления расходования ЦФ. Следовательно аналитический учет по счету может выглядеть следующим образом: 86.1.А, что означает, что ЦФ поступило из первого источника и направлено на реализацию программы А. Количество уровней (субконто) по учету целевых средств должно определяться исходя из специфики деятельности организации, сложностей экономических процессов, происходящих в ней, количеством контрагентов и программ, а также сложности организации бухгалтерского учета в организации.

В качестве сложности применения данного подхода можно выделить то, что затраты на реализацию программы могут быть уже понесены организацией, а сами средства еще в организацию не поступили. В таком случае организация может воспользоваться целевыми средствами из другого проекта на реализацию данного проекта на условиях возвратности – то есть сумма на иной проект будет компенсирована при непосредственном получении средств на данную программу. Так происходит, к примеру, у фонда капитального ремонта для ремонта недвижимости в порядке аварийности имущества и возникшей с ней срочностью проведения ремонта. Если накопленных средств на момент проведения ремонта недостаточно, НКО прибегает к использованию накопленных средств на другой объект недвижимости, а затем компенсирует использованные средства.

Вторым направлением совершенствования учета ЦФ является определение «затратных» счетов учета. Так, например, Минфином

рекомендованы 20-е счета учета затрат: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», однако, рассматривая применение данных счетов учета исходя из их экономического содержания, можно заметить, что счет 20 связан с отражением затрат, возникающих в результате основной, «уставной» деятельности организации, а в большинстве случаев у некоммерческой организации производства нет. Основные затраты НКО – затраты на разработку и реализацию проектов, следовательно, в таком случае стоит задуматься об ином счете учета. Усилить аргументацию применения иных счетов учета можно тем фактом, что НКО может параллельно заниматься коммерческой деятельностью, которая связана, в первую очередь, с достижением целей организации. Зачастую это можно проследить у образовательных учреждений. Основными видами деятельности школ по коду ОКВЭД (ред. 2) являются образование начальное общее, основное общее, среднее общее. И данные виды образования по российскому законодательству должны предоставляться на бесплатной основе (за исключением частных образовательных учреждений). Однако, в своем уставе школа может указать, что она имеет право привлекать для осуществления уставной деятельности материальные и финансовые средства в форме целевых средств, добровольных пожертвований, либо платы за предоставление дополнительных платных образовательных услуг. В таком случае целесообразным будет отделение затрат на уставную деятельность от затрат на деятельность коммерческую.

Для разделения затрат некоммерческих организаций можно воспользоваться 30-ми счетами учета, разработанными приказом Минфина. Точнее, данные счета учета отнесены к III разделу «Затраты на производство», но не поименованы и отведены для разработки самой организацией. Такой вариант также рассматривала Батурина М.В. [1, 2]. Каждый счет можно занять тем направлением расходования, которое отражено в смете. Соответственно, для удобства учета затрат целесообразно будет составлять сметы по единому образцу с идентичным наименованием строк (статей расходов) сметы.

План счетов учета целевых затрат, к примеру, может выглядеть следующим образом:

Таблица 1. Использование 30-х счетов учета для отражения деятельности НКО

Счет учета	Содержание счета
30	Расходы на приобретение имущества
31	Расходы на приобретение сырья/материалов/малоценного инвентаря
32	Расходы на оплату труда сотрудникам
33	Прочие затраты
...	

Каждый счет учета может иметь свое субконто, в котором будет отражаться полная детализация затрат.

Проблемой данного способа учета целевых расходов может быть то, что затраты могут формироваться одновременно и из целевых средств, и из иных источников, либо же затраты могут относиться одновременно как к уставной (некоммерческой) деятельности, так и к предпринимательской. В таком случае можно распределять затраты пропорционально, и за базу распределения брать различные, оптимальные и экономически обоснованные для организации показатели [4]. Данный метод будет удобен для управленческого учета НКО, так как именно он поможет отразить все затраты по статьям расходов и на основании полученных данных, скорректировать управленческие решения.

Таким образом, организация в любом случае должна использовать отдельный учет по уставной и предпринимательской деятельности (если таковая у организации имеется). Помимо этого, в организации необходимо проводить многоуровневый аналитический учет, сложность и детализация которого напрямую зависит от сложности организации учета и масштабов организации. При этом, отражаться должны не только направления расходования денежных средств, но и источники их поступления для возможности проведения оперативного контроля по исполнению ЦФ и степени реализации целевых мероприятий. С одной стороны, это поможет проследить движение целевых средств и точно определять, в какой степени данные средства уже реализованы, с другой – «прозрачный» учет и отражение ЦФ послужит доказательной базой для обоснования включения/не включения данных средств в налогооблагаемую базу для исчисления налога на прибыль.

#### Список использованной литературы:

1. Батурина М.В. Организация учета целевых средств в некоммерческих организациях // [Электронный ресурс]. Теория и практика управленческого учета. [https://gaap.ru/articles/organizatsiya\\_ucheta\\_tselevykh\\_sredstv\\_v\\_nekommercheskikh\\_organizatsiyakh/](https://gaap.ru/articles/organizatsiya_ucheta_tselevykh_sredstv_v_nekommercheskikh_organizatsiyakh/) (Дата обращения: 7.08.2021).
2. Батурина М.В. Финансы негосударственных некоммерческих организаций: менеджмент, учет, налогообложение, контроль / М.В.Батурина. – Санкт - Петербург: Береста, 2009 – 350 с.
3. Гусарова Л.В. Целевое финансирование и целевые поступления: методология учета. Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях", 2011, N 20.
4. Егорова Л.В. Учет и аудит в некоммерческих организациях: теория и методология. Институт открытого образования. Новочеркасск: Оникс+, 2008 476 с.
5. Сударева Т.В. Учет расходов на ведение уставной (некоммерческой деятельности) // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2010, 18 (258).

6. Федеральный закон от 12.01.1996 N 7-ФЗ (ред. от 02.07.2021) "О некоммерческих организациях"
7. Шакирова Н.Н. Бухгалтерский учет целевого финансирования коммерческих и некоммерческих организаций // Актуальные вопросы современной экономики, 2021, №10.
8. Бубнова М.Э. Контроль налогообложения средств целевого финансирования и целевых поступлений некоммерческих организаций // Актуальные вопросы современной экономики 2019г. № 5 с. 265-269
9. Камилова Р.Ш., Меджидова М.К. Структура источников финансирования деятельности некоммерческих организаций //Актуальные вопросы современной экономики 2019г. № 6 (2) с.127-132