

УДК 657

DOI 10.34755/IROK.2021.23.54.075

Бухгалтерский учет целевого финансирования коммерческих и некоммерческих организаций

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 рассматриваются основные вопросы, связанные с определением средств целевого финансирования для коммерческих и некоммерческих организаций, а также особенности, связанные с получением целевого финансирования и их порядок отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта. Отдельное внимание уделено целевому финансированию в виде государственной помощи (в форме субсидий, субвенций и иных видов) и условиям их признания.

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

Accounting for commercial and non-commercial organisations' targeted financing

Abstract: The article discusses the main issues related to the determination of targeted financing for commercial and uncommercial organizations, as well as the features associated with obtaining targeted financing and their procedure for reflecting on the accounts of an economic entity. Special attention is paid to targeted financing in the form of state aid (in the form of subsidies, subventions and other types) and the conditions for their recognition.

Keywords: targeted financing, commercial organizations, uncommercial organizations, accounting, state aid, budget funds

В ходе своей деятельности и некоторых свершившихся фактов хозяйственной жизни у организации может возникать нехватка денежных средств на финансирование своей деятельности, и, как следствие, может

возникать необходимость в привлечении денежных средств извне, которые могут «помочь» приобрести или построить внеоборотные активы, покрывать имеющиеся расходы или убытки или поддерживать и улучшать финансовое состояние организации каким-либо иным способом.

У коммерческих организаций существуют несколько способов получения дополнительных денежных средств для осуществления своей деятельности. К ним относят привлечение инвесторов, выпуск ценных бумаг как долгового, так и долевого характера, получение кредитов и займов у финансовых организаций, физических лиц, других коммерческих организаций. Не менее популярным является получение целевого финансирования, в котором заинтересованы коммерческие организации, но которое имеет немало важных нюансов, связанных как с учетом целевого финансирования, так и с его получением.

Под целевым финансированием понимается такое финансирование, заключающееся в получении средств от третьих лиц на безвозмездной и безвозвратной основе на заданные, заранее определенные цели. То есть использование целевых средств по направлениям, отличным от тех, которые прописаны в условиях договоров, соглашениях или иных документах, заключенных между двумя сторонами правоотношения – государством, юридическим лицом или физическим лицом – субъектом, предоставляющим средства на безвозмездной основе, и получателем средств целевого финансирования – коммерческой организацией, запрещено, а санкции за нарушение условий использования средств должны быть прописаны в документах. Некоммерческие организации также могут получать и использовать целевое финансирование, однако отражение бюджетных средств в учете некоммерческих организаций будет раскрыто в работе позднее.

Отдельно следует рассмотреть целевое финансирование в форме государственной помощи, которое регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденным приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 года № 92н. Согласно данному нормативно-правовому акту к государственной помощи относятся субсидии, бюджетные кредиты, в том числе предоставление государственной помощи в виде других ресурсов, не относящихся к денежным средствам (объекты природопользования и др.), и иное имущество [11]. То есть ПБУ 13/2000 регулирует только те денежные средства или другие активы, полученные от государства организацией на безвозмездной основе. К целевому финансированию, предоставляемому бюджетом РФ, его субъектами, не могут относиться различного рода льготы и иные операции государства, заключающиеся в его участии в капитале организации.

Для целей бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются на две группы:

- 1) средства на финансирование капитальных затрат, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.);
- 2) средства на финансирование текущих расходов. К данной группе относится государственная помощь на те цели, которые не вошли в

первую группу [11], то есть те, которые отличны от создания или приобретения объектов внеоборотных активов.

Существует два условия, отраженных в ПБУ 13/2000, одновременное выполнение которых и является основанием учета средств государственной помощи:

- 1) Условия использования целевого финансирования должны быть выполнены организацией – получателем;
- 2) Государственная помощь должна быть предоставлена организации.

ПБУ 13/2000 предусматривается, что бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов организации [11].

Для контроля за использованием целевого финансирования обязательно должен быть организован отдельный (аналитический) учет поступлений и расходов за счет этих средств. Бухгалтерский учет целевых средств не от источников этих средств, а именно от той направленности, на которые эти средства предусмотрены. Получение целевого финансирования отражается по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» (так как счет пассивный). Схема отражения на счетах учета будет выглядеть следующим образом:

- Дт 76 Кт 86 – отражена сумма задолженности по целевому финансированию в соответствии с правовыми основаниями, то есть возникает целевое финансирование и одновременно задолженность по этим средствам, то есть средства еще получены не были, но соглашение заключено;
- Дт 51 Кт 76 – отражено фактическое получение денежных средств целевого финансирования;

Если же целевое финансирование получено в форме внеоборотного актива, то корреспонденция счетов будет выглядеть иначе:

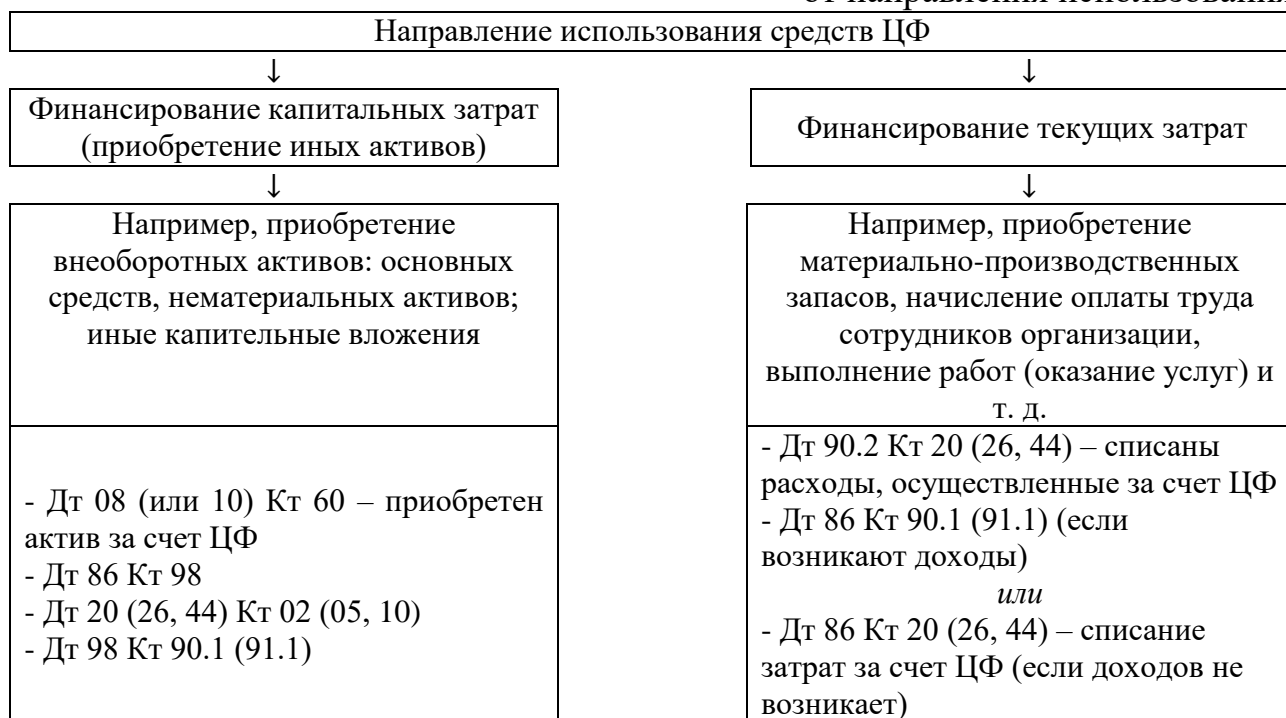
- Дт 08 Кт 86 – сумма поступивших внеоборотных активов в виде ЦФ;
- Дт 86 Кт 98 – списана сумма целевого финансирования на доходы будущих периодов [6;7];

Для отражения ЦФ в виде материальных ценностей в виде сырья, материалов, животных (производственного скота), товаров записи отражаются по дебету счетов 10, 11, 15, 41 соответственно.

Существуют и наиболее «экзотические» варианты отражения средств целевого финансирования, представленные в работах некоторых отечественных авторов [1]. Так, например, бюджетные средства могут быть отражены по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» методом начисления согласно согласованной смете [3]. Однако такой способ отражения является нестандартным в силу экономического содержания данного счета учета. Под резервами предстоящих расходов в большинстве случаев относят резервы под оценочные обязательства, заключающиеся в создании резервов организации под расходы, которые более вероятно, чем нет, будут понесены в будущем периоде. Целевое финансирование же подразумевает собой накапливание бюджетных средств под строго отведенные для их использования цели.

Использование средств целевого назначения осуществляется по двум направлениям: на финансирование капитальных затрат и на финансирование текущих расходов, описанных в статье ранее. Схема отражения использования средств будет различна для двух направлений и будет выглядеть следующим образом:

Рисунок 1. Отражения на счетах учета целевого финансирования в зависимости от направления использования



Таким образом, использование целевых средств на финансирование капитальных расходов, например, на приобретение (строительство) и ввод в эксплуатацию объектов основных средств или иных внеоборотных активов, отличных от данной группы, средства в форме государственной помощи или иного вида целевого финансирования учитываются на счете доходов будущих периодов (на счете 98) и будут признаны как прочие доходы на протяжении всего срока полезного использования объекта основных средств (или иного ВНА) в размере начисленной по данному объекту амортизации. Если специфика внеоборотного актива не предусматривает начисление амортизации, то данное целевое финансирование полностью относится на доходы будущих периодов в момент принятия такого внеоборотного актива к бухгалтерскому учету.

Использование целевых средств на финансирование текущих расходов, то есть списание расходов, осуществленных за счет государственной помощи или иного вида целевого финансирования, происходит именно в те периоды признания расходов, когда эти расходы были понесены и на те группы затрат, на которые эти средства были предоставлены. В случае неисполнения коммерческой организацией условий договора или иного соглашения данной организации необходимо вернуть полученные средства.

Отражение целевого финансирования по кредиту одноименного счета 86 показывает сумму оставшихся неиспользованных средств, а его «дебетовое» отражение показывает расходование средств по одному из направлений использования.

Как таковой строки, отражающей исключительно целевое финансирование в бухгалтерском балансе нет, в балансе целевое финансирование отражается в составе краткосрочных обязательств по строке 1530 «Доходы будущих периодов», или же по строке 1520 «Кредиторская задолженность» в том же разделе бухгалтерского баланса, и учитывается по данной строке только в том случае, если условия организацией – получателем средств не выполнены и денежные средства за нарушение договора, соглашения или иного документа должны быть возвращены.

Отдельно следует рассмотреть отражение целевых средств некоммерческими организациями. Как было сказано выше, целевое финансирование может быть как государственным, так и не государственным. Государственное целевое финансирование регулируется нормами ПБУ 13/2000 и представляет собой государственную помощь на строго отведенные цели [11]. Негосударственное финансирование, в свою очередь, может поступать в организацию от других юридических лиц, а также от физических лиц. Примером последнего может являться осуществление взносов в фонд капитального ремонта общего имущества собственниками жилья многоквартирных домов. Плательщиками являются физические лица, финансирование имеет четко определенную цель – сбор средств на ремонт жилых домов, не доведение его до аварийного состояния. В перечень таких работ может входить ремонт фасада и фундамента дома, сетей тепло-, газоснабжения и водоотведения, проходящим в доме, ремонт кровли, а также ремонт лифтов и лифтовых шахт. Фонд капитального ремонта формируется за счет ежемесячных отчислений собственников недвижимости. То есть это своеобразный резерв, который будет израсходован в сроки проведения капитального ремонта.

Сложность бухгалтерского учета целевых средств подобного рода может быть связана с определением направления расходования денежных средств. Это может быть связано с выбранным способом формирования целевых денежных средств: если собственники недвижимости используют специальный счет для формирования средств, то в таком случае денежные средства «копятся» в течение определенного времени, а затем расходуются по направлениям, отраженным в договорах на проведение работ и сметах. Если же собственники недвижимости прибегают к накоплению денежных средств на счетах регионального оператора, то региональный оператор может использовать накопленные денежные средства одного дома на проведение капитального ремонта другого дома на условиях возвратности денежных средств – то есть накопленные денежные средства второго дома будут использованы на ремонт первого. Такая особенность возникает из-за первоочередности проведения капитального ремонта в одном из домов.

Использование и отражение целевых средств в некоммерческих организациях в бухгалтерском учете происходит по тем же направлениям, представленным на Рис.1, как и у коммерческих организаций.

Однако у некоммерческих организаций может возникнуть трудность учета целевых средств с точки зрения экономического содержания использования этих средств. В некоторых случаях использование счетов учета 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы» противоречит уставной деятельности организации. Так, например, у благотворительных фондов нет основного производства, следовательно, использование 20 счета является не совсем целесообразным. Поэтому многие отечественные экономисты (Егорова Л.В., Батурина М.В., Сухоруких Л.Н., Гусарова Л.В.) предлагают иные варианты отражения средств целевого финансирования:

1. Использовать специальные субсчета в разрезе счета 86 «Целевое финансирование» не только по направлениям финансирования (проект, благотворительность и др.), но и по источникам финансирования (государственное финансирование, негосударственное финансирование с последующей аналитикой). Однако недостатком данного варианта можно назвать сложность отражения внушительного количества различных источников финансирования (может возникнуть путаница в бухгалтерском учете таких средств), а также невозможность отражения расходов на уже реализованные проекты, если целевые средства на эти проекты в организацию еще не поступили [1;2];
2. Другим вариантом Батурина М.В. считает целесообразным вводить в рабочий план счетов некоммерческой организации 30-е счета и полностью отводить их учету целевого финансирования. Определять название каждого счета и субсчета стоит исходя из статей смет проводимых мероприятий. Данный вариант больше всего подходит для организаций, имеющих приблизительно одинаковый перечень статей расходов для каждого мероприятия [1;2];
3. Третий вариант является наиболее подходящим для организаций, занимающихся не только уставной (непредпринимательской) деятельностью, но и предпринимательской. Таким примером может быть частный детский сад или иная частная образовательная организация, так как подобного рода организации, согласно действующему законодательству, могут быть зарегистрированы только в качестве учреждения. Сбор средств от родителей в детских садах – яркий пример целевого финансирования. Но, например, проведение дополнительных развивающих курсов для детей за дополнительную плату является примером предпринимательской деятельности некоммерческой организации. В таком случае важно определять соотношение между уставной и предпринимательской деятельностью и грамотно относить расходы на соответствующие счета учета [4].

По экономическому содержанию счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации об основных затратах, связанных с

осуществлением "уставной деятельности" (т.е. той деятельности, для которой создана данная организация). Для промышленных предприятий такими будут производственные затраты на изготовление продукции, для сферы услуг - затраты по оказанию услуг. Именно для некоммерческих организаций это будут затраты на реализуемые проекты, так как это их основная деятельность, и как раз такая организация учета затрат (всё формируется в «котёл» (по идее - попроцессный подход), или по проектам (который можно отождествить с позаказным подходом) или по направлениям деятельности) позволяет осуществлять контроль за целевой направленностью денежных средств. Более того, некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность постольку, поскольку это необходимо для достижения их целей. То есть возникает еще одно направление затрат, которое должно быть отделено в учете и возможных варианты отражения которых перечислены выше.

Такой способ учета затрат для некоммерческих организаций отражает вариативность и, в какой-то мере, критерии, на основе которых необходимо строить порядок учета затрат в отношении целевого финансирования для наилучшей организации управления и контроля за его использованием. Поэтому сама организация ставит такие условия, в зависимости от которых будет организован учет целевого финансирования.

Таким образом, целевое финансирование требует точного учета, согласно той смете и тем условиям, которые представлены в документе, регулирующем отношения между сторонами соглашения. Немаловажно для целей бухгалтерского учета понимать, на финансирование каких затрат данные целевые средства предусмотрены, так как методики учета для каждого из направлений использования средств различны.

Библиографический список:

1. Батурина М.В. Организация учета целевых средств в некоммерческих организациях // [Электронный ресурс]. Теория и практика управленческого учета. URL: 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. Зонова А.В., Ливанова Р.В. Применение международных стандартов учета и отчетности для отражения операций по целевому финансированию // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 116-121;

6. Мисанова И. Н. Учет целевых бюджетных поступлений при взаимодействии государства с коммерческими организациями // Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки. 2012. № 7 (111). С. 109-119;
7. Михайлова Е. Ю. Учет средств целевого финансирования // Вопросы науки и образования. 2017. № 7 (8). С. 64-65;
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н;
9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)». Утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н;
10. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)». Утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н;
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000). Утв. приказом Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н.
12. Ольховик В.В. Влияние пандемии на исполнение федерального бюджета и консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации // Вопросы устойчивого развития общества. 2020.-№7.- с.146-149
13. Сулейманов М. М. Перспективы совершенствования бюджетной политики в кризисных условиях // Вопросы устойчивого развития общества. 2020.- №10. с.192-197