

Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций

Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности обобщил вопросы, поступившие в отношении составления бухгалтерской отчетности некоммерческими организациями (за исключением негосударственных пенсионных фондов и автономных учреждений), и сообщает следующее.

1. Общие положения

1. При составлении бухгалтерской отчетности некоммерческие организации руководствуются законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н, приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и иными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Особенности применения указанных законодательных и иных нормативных правовых актов при составлении бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций обусловлены тем, что в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации некоммерческие организации:

не имеют извлечение прибыли в качестве цели деятельности и не распределяют полученную прибыль между участниками;

могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

2. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» бухгалтерская отчетность некоммерческой организации, состоит из: Бухгалтерского баланса; Отчета о прибылях и убытках; приложений к ним, предусмотренных нормативными правовыми актами; пояснительной записки. Исходя из приказа Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н, в состав приложений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках включаются Отчет об изменениях капитала, Отчет о движении денежных средств, Приложение к бухгалтерскому балансу, Отчет о целевом использовании полученных средств. Общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие кроме выбывшего

имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), в составе бухгалтерской отчетности не представляют Отчет об изменениях капитала, Отчет о движении денежных средств, Приложение к бухгалтерскому балансу и пояснительную записку. Иные некоммерческие организации могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала, Отчет о движении денежных средств, Приложение к бухгалтерскому балансу при отсутствии соответствующих показателей.

Некоммерческие организации, получающие бюджетные средства, в составе бухгалтерской отчетности представляют информацию о характере использования бюджетных средств по формам, установленным Министерством финансов Российской Федерации.

3. При разработке форм бухгалтерской отчетности, представляемых в установленные адреса, некоммерческой организацией учитываются образцы форм, приведенные в приложении № 1 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н.

При формировании показателей бухгалтерской отчетности некоммерческая организация должна исходить из требования существенности. При этом некоммерческая организация, исходя из условий деятельности, а также требований законодательства Российской Федерации, самостоятельно принимает решение о существенности того или иного показателя с учетом его оценки, характера, конкретных обстоятельств возникновения.

4. Бухгалтерская отчетность некоммерческой организации подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером).

Бухгалтерская отчетность некоммерческой организации, в которой бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, подписывается руководителем некоммерческой организации, руководителем централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

5. Если в соответствии с законодательством Российской Федерации бухгалтерская отчетность некоммерческой организации подлежит обязательному аудиту, то к годовой бухгалтерской отчетности прикладывается аудиторское заключение.

II. Особенности формирования показателей Бухгалтерского баланса

6. По группе статей "Основные средства" отражается первоначальная стоимость имеющихся в наличии у некоммерческой организации объектов основных средств, закрепленных на праве оперативного управления или переданных ей в хозяйственное ведение, приобретенных за счет средств выделенных учредителем (учредителями), а также полученных в качестве добровольных имущественных взносов (паевых взносов) и пожертвований и

приобретенных за счет целевых взносов на приобретение (создание) объектов основных средств (в том числе общего пользования), предназначенных для обеспечения уставной (включая предпринимательскую) деятельности некоммерческой организации.

При этом аналитический учет основных средств должен обеспечить получение данных о наличии и движении основных средств, являющихся собственностью учредителей, закрепленных за некоммерческими организациями на праве оперативного управления в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, или переданных им в установленном порядке в их хозяйственное ведение, и иного имущества, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам, местам нахождения и т.д.), а также для составления в установленном порядке некоммерческой организацией отчетов об использовании закрепленного за ней имущества.

Информация об износе основных средств некоммерческой организации, начисляемом линейным способом, раскрывается в Справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Выбытие объектов основных средств из-за невозможности использования отражается как уменьшение по группам статей «Основные средства» и «Добавочный капитал» (по обособленной статье, именуемой, например, «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества»). Одновременно производится уменьшение соответствующего показателя сумм износа по объектам основных средств в Справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Информация об имуществе, приобретенном потребительским кооперативом граждан с целью предоставления во владение и пользование членам кооператива в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, а не для использования в своей деятельности и по своему усмотрению, раскрывается в Справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, в оценке, определяемой исходя из величины обязательств членов кооператива по указанному имуществу.

7. По группе статей "Запасы" отражаются остатки предназначенных для обеспечения уставной деятельности некоммерческой организации и принадлежащих ей на праве собственности или ином вещном праве материально-производственных ценностей.

Некоммерческая организация может не включать в указанную группу статью «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» при отсутствии значительных остатков и наличии эффективной системы оперативного контроля за расходованием таких ценностей. В этом случае исходя из требования рациональности ведения бухгалтерского учета, предусмотренного Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н, материальные ценности, используемые для управленческих нужд, признаются в качестве расхода соответственно по группам статей «Расходы на содержание аппарата

управления» и «Расходы на целевые мероприятия» непосредственно в Отчете о целевом использовании полученных средств.

8. Статья «Затраты в незавершенном производстве» приводится некоммерческой организацией при наличии расходов по незаконченным работам и незавершенному оказанию услуг в соответствии с предметом и целями деятельности. Указанные расходы отражаются на счетах учета расходов по обычным видам деятельности, предусмотренных Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

9. По группе статей «Дебиторская задолженность» потребительский кооператив (жилищный, жилищно-строительный, дачный, гаражный или иной потребительский кооператив), отражает задолженность членов кооператива, имеющих право на паенакопления, при передаче членам кооператива имущества, предназначенного для предоставления во владение и пользование его членам (квартира, дача, гараж, иное помещение). Возникновение такой задолженности обусловлено обязательствами члена кооператива по выплате паевого взноса либо по возврату предоставленного ему во владение и пользование имущества в случае невыплаты паевого взноса, либо по иным основаниям, предусмотренным уставом кооператива.

10. В составе финансовых вложений по группам статей «Долгосрочные финансовые вложения» и «Краткосрочные финансовые вложения» кредитный потребительский кооператив граждан отражает величину займов, предоставленных своим членам за счет фонда финансовой взаимопомощи, сформированного в установленном порядке кредитным потребительским кооперативом граждан.

При заполнении указанных статей необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10 декабря 2002 г. № 126н.

11. По отдельной статье в группе статей «Денежные средства» отражаются остатки денежных средств на отдельном банковском счете, предназначенном для осуществления расчетов, связанных с получением денежных средств на формирование целевого капитала, передачей денежных средств, составляющих целевой капитал, в доверительное управление управляющей компании, пополнением уже сформированного некоммерческой организацией целевого капитала в соответствии с условиями договора пожертвования или завещания, а также с использованием, распределением дохода от целевого капитала.

Операции, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности некоммерческой организации в порядке, установленном Указаниями по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления

имуществом, утвержденными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 ноября 2001 г. № 97н.

Личные сбережения граждан, переданные на основании договора в пользование кредитному потребительскому кооперативу, учитываются и отражаются в Бухгалтерском балансе отдельно от других средств фонда финансовой взаимопомощи кредитного потребительского кооператива.

12. При разработке формы Бухгалтерского баланса в раздел III, который целесообразно именовать "Целевое финансирование", вместо групп статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» некоммерческая организация включает статьи «Паевой фонд», «Целевой капитал», группы статей «Целевые средства», «Резервный и иные целевые фонды» (в зависимости от вида некоммерческой организации).

13. Статья «Паевой фонд» включается потребительскими кооперативами. По данной статье отражается следующая информация:

о паевых взносах пайщиков потребительских кооперативов, членов кредитных потребительских кооперативов граждан, предусмотренных федеральными законами и уставом, отнесенных на статью «Расчеты с пайщиками» группы статей «Дебиторская задолженность»;

о паевых взносах членов потребительского кооператива граждан (жилищный, жилищно-строительный, дачный, гаражный или иной потребительский кооператив), имеющих право на паенакопления, поступающих в качестве источников формирования имущества, необходимого для удовлетворения имущественных потребностей членов потребительского кооператива. При полной выплате членом кооператива паевого взноса за квартиру, дачу, гараж, иное помещение, предоставленное этому лицу кооперативом, и приобретении им права собственности на указанное имущество, соответствующая сумма обязательств члена кооператива по возврату предоставленного ему имущества, отраженная по статье «Расчеты с пайщиками» группы статей «Дебиторская задолженность», уменьшает статью «Паевой фонд».

Указанные паевые взносы отражаются в Бухгалтерском балансе отдельно от вступительных взносов и других источников целевого финансирования расходов на содержание аппарата управления потребительского кооператива граждан, отражаемых по статье «Целевые средства».

14. Статья «Целевой капитал» включается некоммерческой организацией, формирующей целевой капитал (целевые капиталы). По данной статье раскрывается информация о величине сформированного на отчетную дату целевого капитала некоммерческой организации.

Со дня передачи денежных средств в доверительное управление управляющей компании целевой капитал считается сформированным и отражается как увеличение по статье «Целевой капитал» и как уменьшение

по статье «Задолженность перед жертвователями» по группе статей «Кредиторская задолженность».

15. По группе статей «Целевые средства» отражаются: неиспользованные на отчетную дату целевые средства, предназначенные для обеспечения некоммерческой организацией целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям, отраженные в Отчете о целевом использовании полученных средств;

чистая прибыль/убыток от предпринимательской деятельности некоммерческой организации, сформированная по итогам ее деятельности за отчетный год, и предназначенная на финансовое обеспечение уставной деятельности в последующие периоды в соответствии с утверждаемой сметой.

Указанные виды средств целесообразно показывать в Бухгалтерском балансе обособленно.

Группа статей «Целевые средства» увязывается с отдельными статьями, отражаемыми в разделе 1 «Внеоборотные активы», в разделе II «Оборотные активы» по группам статей «Запасы», «Денежные средства», «Краткосрочные финансовые вложения» на суммы полученных некоммерческой организацией:

регулярных и единовременных поступлений денежных средств и имущественных взносов от учредителей (участников), членов;

других не запрещенных законодательством Российской Федерации поступлений, включая на содержание некоммерческой организации.

При принятии некоммерческой организацией решения о раскрытии информации о задолженности по членским взносам или иным ожидаемым поступлениям, суммы начисленной задолженности отражаются по группе статей «Дебиторская задолженность».

Использование средств целевого финансирования, полученного некоммерческой организацией в виде инвестиционных средств на приобретение и (или) создание основных средств, включая общего пользования, раскрывается как уменьшение по группе статей «Целевые средства» и соответственно как увеличение статьи, именуемой «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества» по группе статей «Добавочный капитал».

Информация о целевом использовании некоммерческой организацией полученных средств (по форме, структуре, составу источников поступления и направлениям использования) раскрывается в Отчете о целевом использовании полученных средств.

16. По группе статей «Добавочный капитал» отражаются: средства целевого финансирования, полученного некоммерческой организацией в виде инвестиционных средств на приобретение и (или) создание основных средств, включая общего пользования, в том числе выделенных в неделимый фонд;

средства фонда финансовой взаимопомощи, созданного в установленном порядке кредитным потребительским кооперативом граждан.

Указанная информация раскрывается обособленно, например, по статьям, именуемым соответственно «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества» и «Фонд финансовой взаимопомощи».

17. В группу статей «Резервный и иные целевые фонды» включаются показатели, раскрывающие величину резервного и иных целевых, специальных фондов, предусмотренных законодательством Российской Федерации и уставом некоммерческой организации.

18. В Бухгалтерский баланс включаются соответствующие показатели, представляемые некоммерческой организации доверительными управляющими по доверительному управлению имуществом, составляющим целевой капитал.

III. Особенности формирования показателей Отчета о прибылях и убытках

19. Кредитным потребительским кооперативом граждан отражаются: по статье "Проценты к получению" - доход в виде процентов за предоставленные в пользование членам кооператива денежные средства по договорам займа;

по статье «Проценты к уплате» - расход в виде платы членам кредитного потребительского кооператива граждан за использование их личных сбережений, передаваемых на основании договора в пользование кредитному потребительскому кооперативу граждан только для предоставления займов своим членам.

20. По статье «Прочие доходы» отражаются причитающиеся (полученные) некоммерческой организацией доходы от предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование объектов недвижимости, доходы от продажи активов, иные доходы, связанные с предпринимательской и иной уставной деятельностью.

Некоммерческая организация, формирующая целевой капитал, в составе прочих доходов раскрывает доходы от использования имущества, составляющего целевой капитал и размещаемого некоммерческой организацией самостоятельно и через доверительных управляющих, признаваемые и учитываемые в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н, для признания и отражения в бухгалтерском учете и отчетности прочих доходов.

21. По статье "Прочие расходы" некоммерческой организацией раскрываются расходы, связанные с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал, и вознаграждение управляющей компании, осуществляемые за счет доходов от целевого капитала в соответствии с законодательством Российской Федерации, в частности: возмещение необходимых расходов, связанных с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал, включая расходы

управляющей компании на ежегодный обязательный аудит бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, которые связаны с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал; вознаграждение управляющей компании.

VII. Особенности формирования показателей Отчета о целевом использовании полученных средств

22. Исходя из ПБУ 4/99, с целью формирования полного представления о деятельности некоммерческой организации целесообразно включать в состав бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств. В данном отчете раскрывается информация о целевом использовании средств, полученных некоммерческой организацией для обеспечения ее уставной деятельности, в соответствии с утвержденной в установленном порядке сметой доходов и расходов (бюджетом, финансовым планом) этой организации (далее - смета).

На практике часто смета по форме, структуре и составу показателей составляется применительно к образцу формы Отчета о целевом использовании полученных средств, приведенного в приложении к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н.

23. В Отчете о целевом использовании полученных средств показывается остаток на начало отчетного года, поступление средств, расходование и остаток на конец отчетного периода средств целевого финансирования.

24. В составе поступивших средств, в частности, показываются: вступительные (паевые) и членские взносы; добровольные взносы вкладчиков; целевые взносы на приобретение (создание) объектов основных средств, инвентаря и иного имущества общего пользования; средства финансового обеспечения на осуществление целевых программ, предусмотренных сметой некоммерческой организации; пожертвования, внесенные жертвователем (жертвователями) в виде денежных средств и в натуральной форме; прочие поступления.

25. По статьям «Вступительные взносы» и «Членские взносы» отражается информация некоммерческими организациями, основанная на членстве, исходя из принятых к бухгалтерскому учету в отчетном периоде вступительных и членских взносов. Принятые к бухгалтерскому учету вступительные и членские взносы, относящиеся к будущему отчетному периоду или к периоду, предшествующему отчетному, могут быть выделены отдельно, если информация о них будет признана некоммерческой организацией существенной.

26. По статье «Добровольные взносы» отражается сумма принятых в течение отчетного года к бухгалтерскому учету добровольных взносов и пожертвований.

Благотворительная организация по указанной статье отражает благотворительные пожертвования, в том числе носящие целевой характер (благотворительные гранты), предоставляемые гражданами и юридическими лицами в денежной или натуральной форме. При этом полученные организацией по договору дарения или безвозмездно материальные ценности, отражаются исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету, под которой понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

27. По статье "Доходы от предпринимательской деятельности организации" отражается чистая прибыль предыдущего отчетного года, сформированная в Отчете о прибылях и убытках по итогам предпринимательской деятельности за отчетный год и направленная некоммерческой организацией для достижения целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям.

Некоммерческая организация, формирующая целевой капитал, по указанной статье отражает причитающуюся прибыль от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, отраженную в Отчете о прибылях и убытках.

28. По статье "Прочие" отражается величина иных поступлений, предназначенных для обеспечения уставной деятельности некоммерческой организации.

По указанной статье отражается также сумма дополнительных взносов на покрытие убытков, образовавшихся в деятельности садоводческого, огороднического или дачного потребительского кооператива, кредитного потребительского кооператива граждан.

29. По группе статей «Расходы на целевые мероприятия» отражается информация о целевых средствах, направленных (использованных) на осуществление целевых программ, предусмотренных сметой некоммерческой организации (социальная и благотворительная помощь, проведение конференций, совещаний, семинаров и иных мероприятий), списанных со счетов учета производственных затрат.

Благотворительная организация по статье «Социальная и благотворительная помощь» отражает использование благотворительных пожертвований, предоставленных гражданами и юридическими лицами в денежной или натуральной форме, в том числе носящих целевой характер (благотворительные гранты), для реализации благотворительной программы благополучателям.

30. По группе статей "Расходы на содержание аппарата управления" отражаются расходы некоммерческой организации на оплату труда работников, включая исчисляемые от величины оплаты труда работников налоги и обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, расходы на служебные командировки и служебные поездки и другие расходы, связанные с содержанием аппарата управления

некоммерческой организации, исходя из утвержденной сметы в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом по статье «Расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)» отражается информация о расходах на оплату труда административно-управленческого персонала, производимую, исходя из утвержденной сметы.

Общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), расходы, понесенные на осуществление уставной деятельности (включая расходы, связанные с выбытием основных средств, на содержание аппарата управления, уплату налогов и сборов), могут показывать по группе статей "Расходы на содержание аппарата управления". Указанные расходы списываются в бухгалтерском учете на счет 86 «Целевое финансирование» без предварительного отражения на счетах, предназначенных для учета производственных затрат.

31. По статье "Расходы на приобретение основных средств и иного имущества" отражается величина целевых средств, использованных на приобретение внеоборотных активов некоммерческой организации, на которую увеличилась, например, статья «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества» группы статей «Добавочный капитал» Бухгалтерского баланса.

32. По статье «Расходы, связанные с предпринимательской деятельностью» отражается чистый убыток отчетного года, сформированный в Отчете о прибылях и убытках по итогам предпринимательской деятельности за предыдущий отчетный год, уменьшающий источники целевого финансирования отчетного года, предназначенные некоммерческой организацией для достижения целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям.

33. По статье "Прочие" отражаются расходы некоммерческой организации по оплате аудиторских услуг, публикации бухгалтерской отчетности некоммерческой организации и другие. В случае существенности указанные расходы раскрываются в Отчете о целевом использовании полученных средств по отдельным статьям.

Затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы некоммерческой организации, являются ее прочими расходами и отражаются по указанной статье.

34. Остатки средств по статьям на начало и конец отчетного года должны равняться статье «Целевые средства» соответствующих граф раздела III «Целевое финансирование» Бухгалтерского баланса.

В соответствии с Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н, если сформированный согласно нормативным документам по бухгалтерскому

учету показатель имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности он показывается в круглых скобках.

35. В соответствии с ПБУ 4/99, если при составлении бухгалтерской отчетности, исходя из правил этого Положения, организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Например, некоммерческая организация, сформировавшая несколько целевых капиталов, и обязанная в соответствии с законодательством Российской Федерации вести обособленный бухгалтерский учет всех операций, связанных с получением денежных средств на формирование целевых капиталов, передачей денежных средств, составляющих целевые капиталы, в доверительное управление управляющей компании, а также с использованием, распределением доходов от целевых капиталов, по каждому целевому капиталу отдельно, раскрывает соответствующую информацию в отдельном отчете о формировании и использовании целевого капитала, разработанным применительно к настоящим Особенности.
