

Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова

Экономический факультет

На правах рукописи

Созарукова Гюльнара Алимуратовна

Бухгалтерский учет в некоммерческой организации

Специальность 08.00.12. - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва - 2009

Диссертация выполнена на кафедре учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Чая Владимир Тигранович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор Финансовой академии при Правительстве РФ
Керимов Вагиф Эльдарович

кандидат экономических наук,
начальник отдела внутреннего аудита и комплексных ревизий ООО «Газоэнергетическая компания»

Нарышкина Людмила Николаевна

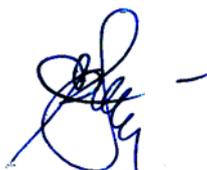
Ведущая организация: **Московский финансово-правовой институт**

Защита диссертации состоится « 16 » апреля 2009 г. в 15¹⁵ часов на заседании Диссертационного совета Д 501.001.18 в Московском государственном университете им. М.В. Ломоносова по адресу: 119992, г. Москва, ГСП-2, Ленинские горы, МГУ, 2-й учебный корпус, экономический факультет, ауд. 413.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке 2-ого учебного корпуса МГУ им. М.В. Ломоносова

Автореферат разослан « » марта 2009 г.

Ученый секретарь
Диссертационного совета Д 501. 001. 18
при МГУ им. М.В. Ломоносова
доктор экономических наук, профессор



В.П. Суйц

1. Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. На современном этапе совершенствования системы бухгалтерского и налогового учета в коммерческом и некоммерческом секторе экономики Российской Федерации и возросшей ролью некоммерческих организаций в функционировании экономики страны появляется острая необходимость научного анализа систем бухгалтерского учета в некоммерческих организациях. Важно отметить, что некоммерческие организации используются как в социальных взаимоотношениях общества (общественные объединения), так и в комплексе коммерческих взаимосвязей и сделок в экономике РФ. Значимость развития некоммерческого сектора обозначается в рамках международного сотрудничества стран и отдельно международных организаций. Практика указывает на наличие проблематики корректного учета операций в современных некоммерческих организациях. Неточности прослеживаются как в отсутствии сформулированных на законодательном уровне нормативах в сфере бухгалтерского и налогового учета, так и в отсутствии практических рекомендаций к методикам и процедурам системы учета в некоммерческих организациях.

Система бухгалтерского учета в некоммерческом секторе претерпевает ряд существенных изменений в учетных операциях и использовании новых видов деятельности в процессе функционирования некоммерческих организаций. Это связано с использованием некоммерческих организаций в коммерческих схемах и осуществлении ими предпринимательской деятельности. Необходим новый подход к формированию системы бухгалтерского учета в некоммерческих организациях.

В неразрывной связи с коммерческими организациями, современные некоммерческие организации активно используются для развития рыночных отношений, для расширения возможностей финансирования социальных структур общества, для оптимизации финансово-хозяйственной деятельности холдингов или корпораций и для других целей учредителей некоммерческих организаций. В связи с этим в деятельности некоммерческого сектора наблюдается активное участие государства, что во многом затрудняет текущую деятельность некоммерческих организаций. Одним из вариантов использования некоммерческих организаций в незаконных схемах коммерческой деятельности является оптимизация налогообложения.

Актуальность деятельности некоммерческих организаций для государства заключается в осуществлении, например, предвыборных компаний, лоббировании интересов представителей власти, выделении грантов, бюджетного финансирования, обеспечении PR государственных компаний (ассоциаций, союзов), организации юридической поддержки организаций и др.

Система бухгалтерского учета некоммерческой организации требует подробного научного анализа в первую очередь из-за практически обозначенной проблематики в области учета предпринимательской деятельности и учета целевого фи-

нансирования. При этом остро стоит вопрос разделения некоммерческих организаций на две категории – осуществляющие некоммерческую деятельность с целью развития социальной сферы общества и осуществляющие коммерческую деятельность с целью получения прибыли.

Результативность и эффективность в использовании утвержденной системы учета некоммерческой организации в значительной степени зависит от уровня ее методической обеспеченности, использовании специализированных, основанных на практическом опыте методик.

Особенности законодательства, регулирующего бухгалтерский учет некоммерческих организаций, учитывая их разновидности, повышенное внимание государства, несовершенны в части разработки специальных методических основ, как регламентирующего, так и рекомендательного характера, в основе которых лежит практика бухгалтеров некоммерческих организаций.

Современные некоммерческие организации - это многовидовая комплексная модель сектора экономики, выделенного отдельно от рыночного коммерческого блока. С целью более результативного анализа стоит рассмотреть порядок бухгалтерского учета в некоммерческом общественном объединении. В России особенно остро стоит вопрос корректности ведения учета в общественных объединениях (союзах, политических партиях и других). Это обосновывается открытым участием данных организаций в социальной и коммерческой сферах деятельности экономики, следствием чего является пристальный контроль государственных органов.

Рекомендуется провести практический анализ методики учета в некоммерческой организации на примере политической партии РФ с целью формирования предложений по изменению существующей или разработке новой методики бухгалтерского учета в некоммерческой организации. В работе, как пример, будет рассмотрена политическая партия «Партия РФ» (наименование изменено, но для анализа используются реальные данные из практического опыта автора в бухгалтерском учете функционирующей на момент написания диссертационного исследования партии РФ).

Необходимость разработки рекомендаций и изменений к существующим методикам бухгалтерского учета в некоммерческих организациях и определяет актуальность темы диссертационного исследования.

Степень разработанности темы исследования. Весомый вклад в исследование теоретических и практических проблем аудита и бухгалтерского учета внесли отечественные авторы: Шеремет А.Д., Безруких П.С., Бахрушина М.А., Карпухин С.П., Кузина Е.Л., Кондраков Н.П., Суйц В.П., Хорина А.Н., Чая В.Т. и другие. Однако вопросы исследования более узкого направления в некоммерческом секторе – формирования методики бухгалтерского учета в некоммерческих организациях изучены недостаточно и в современных условиях при динамично изме-

няющемся законодательстве по бухгалтерскому и налоговому учету требуют дальнейшего исследования, как теоретического, так и практического характера.

Требуется подробно исследовать современное законодательство и концептуальные основы становления системы бухгалтерского учета в некоммерческой организации с целью определения проблем регулирования и особенностей функционирования. Также необходимо остановиться на практическом опыте бухгалтеров некоммерческих организаций с целью выявления характерной для отрасли проблематики в области учета.

Подробно и всесторонне не исследованы и не решены такие актуальные вопросы бухгалтерского учета в некоммерческих организациях, как: разработка методики учета целевого финансирования, разделение учета предпринимательской деятельности, порядок формирования сметы доходов и расходов, обоснование целесообразности и принципов методики учета процедур, необходимых организации для текущей деятельности (например, учет операций по оплате труда сотрудников) и разработка отдельно выделенного проекта ПБУ «Учет в некоммерческих организациях».

Актуальность проблематики и обусловили выбор темы диссертации, цель и основные направления исследования.

В процессе проведения исследовательских работ изучены законодательные документы, регулирующие бухгалтерский, налоговый и управленческий учет в некоммерческих организациях, а также функционирование организаций в некоммерческой отрасли в России. Проанализирован как национальный, так и международный исторический опыт создания методологии учета в некоммерческих организациях. Рассмотрены особенности российского учета и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Во время проведения научной работы изучены различные материалы в области нормативно-правового регулирования, теории, методологии учета в некоммерческих организациях и отдельно в политических партиях: диссертации, монографии зарубежных авторов, научно-методическая литература периодических изданий, публикации, а также практические материалы бухгалтеров некоммерческих организаций, в том числе и политических партий в России.

В ходе проведения научного исследования были использованы разработки, работы и печатные материалы: Шеремета А.Д., Суйца В.П., Чая В.Т., Хорина А.Н., Кондракова Н.П., Безруких П.С., Лаптева Н.Н. и др.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является выявление на основе комплексного теоретического и практического исследования нормативно-правовых и организационно-методологических особенностей бухгалтерского и налогового учета в некоммерческих организациях, а также разработка комплексной методики бухгалтерского учета в некоммерческих организациях и

практических рекомендаций к формированию системы бухгалтерского учета.

Для достижения выбранной цели, в работе решены следующие задачи, определяющие логику и структуру диссертации:

- проведен анализ и на его основе дана оценка существующей системе нормативного и законодательного регулирования бухгалтерского и налогового учета в некоммерческих организациях,
- рассмотрены исторические предпосылки и процесс формирования системы учета в некоммерческих организациях,
- проанализированы основные направления совершенствования современного бухгалтерского учета в некоммерческой организации,
- исследована методика бухгалтерского учета в некоммерческой организации,
- рассмотрены характерные особенности налогового учета в некоммерческой организации,
- разработаны и предложены методика формирования учетной политики, учета целевого финансирования, предпринимательской деятельности, порядок формирования сметы доходов и расходов некоммерческой организации, а также учет других операций от текущей деятельности,
- предложен ряд разработанных автором формулировок к формированию Учетной политики, полученных практическим опытом рекомендаций к учету отдельных процедур в рамках текущей деятельности некоммерческой организации,
- сформулированы практические рекомендации по ведению бухгалтерского учета в некоммерческой организации в виде Проекта ПБУ «Учет в некоммерческой организации».

Предметом исследования являются теоретические, организационно-методологические и практические проблемы совершенствования и актуализации систем учета в некоммерческих организациях России на современном этапе.

Объектом исследования являются некоммерческие организации, в частности общественные объединения на примере политических партий, функционирующих на территории Российской Федерации.

Теоретической и методологической основой исследования являются труды отечественных и зарубежных специалистов в области учета, развития некоммерческого сектора в России, функционирования всех видов некоммерческих организаций, а также законодательные и нормативные акты РФ в области бухгалтерского учета, диссертационные работы, авторефераты диссертаций и практические материалы по учету в некоммерческой организации.

Настоящее исследование базируется на практическом опыте, полученном при участии в процессе бухгалтерского учета некоммерческих организаций в России.

В ходе исследования применялись методы анализа, синтеза, логики, ком-

плексности подхода, сравнения, системности и иные методы познания. Указанные методы позволили обобщить имеющийся опыт бухгалтеров некоммерческих организаций, имеющих практику бухгалтерского и налогового учета, выявить противоречия, типичные ошибки и неточности, предложить пути решения проблем в виде практических методических рекомендаций.

Научная новизна исследования заключается в теоретическом обосновании и практическом решении комплекса задач по совершенствованию методики учета, а также порядка учета отдельных процедур в рамках формирования целостной учетной политики в некоммерческих организациях.

В процессе исследования получены следующие наиболее важные научные результаты, выносимые на защиту:

- Выявлены и сформулированы характерные для некоммерческой отрасли проблемы при ведении бухгалтерского и налогового учета.
- Определены направления совершенствования системы бухгалтерского учета в некоммерческих организациях.
- Предложены ряд формулировок, структура и порядок формирования учетной политики некоммерческой организации.
- Разработана методика учета целевого финансирования и предпринимательской деятельности, а также порядок формирования сметы доходов и расходов в некоммерческой организации.
- В рамках формирования комплексной методики бухгалтерского учета разработаны и предложены к использованию рекомендации по учету отдельных процедур от текущей деятельности некоммерческой организации.
- Разработан и предложен к использованию Проект ПБУ «Учет в некоммерческих организациях».

Обоснованность и достоверность. Результаты, полученные в ходе диссертационного исследования, являются новыми научными знаниями в экономической отрасли, которые согласуются с данными, полученными в ходе научного исследования. Достоверность теоретических результатов работы подтверждается научными данными, представленными в публикациях. Основные результаты диссертации неоднократно обсуждались на различных научных конференциях и получили одобрение ведущих специалистов.

Практическая значимость исследования определяется реальной возможностью применения разработанных методик, порядков, рекомендаций и Проекта ПБУ «Учет в некоммерческих организациях» в области учета в некоммерческих организациях в теории и на практике при осуществлении:

- Деятельности по бухгалтерскому и налоговому учету.
- Деятельности по разработке методик и систем учета других видов некоммерческих организаций.

- Законотворческой и нормотворческой деятельности.
- Автоматизации учетной и аудиторской деятельности.
- Научно-исследовательских разработок.
- Деятельности по разработке учебных программ.
- И другой деятельности.

В частности, подготовлены порядок формирования учетной политики, разработаны рекомендации по учету целевого финансирования, разработана методика бухгалтерского учета некоммерческих организаций, а также рекомендации по бухгалтерскому учету, выделенные в Проект ПБУ «Учет в некоммерческих организациях».

Информация, полученная в процессе исследования, может быть использована на практике некоммерческими организациями для улучшения системы учета, повышения эффективности функционирования предприятия, а также аудиторскими организациями для повышения эффективности осуществления проверок некоммерческих организаций.

Апробация и практическая реализация результатов исследования. Основные результаты диссертационной работы внедрены в деятельность политической партии «Коммунистическая партия Российской Федерации» (письмо исх. № 73 от 25.01.2009г.) и были приняты к внедрению международной общественной организации «Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество» (акт о внедрении № 01/01-2009 от 20.01.2009г.).

Апробация и практическая реализация методик осуществлялась также в ходе участия и выступления на научно-практических конференциях и семинарах, в частности, на XXXVI международной научно-практической конференции «Татуровские чтения» на тему «Управленческий учет: теория, практика и перспективы развития».

Публикации по теме диссертационного исследования: опубликовано 5 работ общим объемом 3 п.л., в том числе 2 публикации, опубликованные в изданиях, рекомендуемых ВАК России.

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, степень разработанности темы исследования, сформулированы цели и задачи исследования, определены объект и предмет исследования., научная новизна исследования.

В первой главе «Теоретические предпосылки бухгалтерского учета в некоммерческой организации» описывается становление и развитие бухгалтерского учета в некоммерческих организациях, научно – правовая база и законодательное регулирование учета, описаны цели и задачи современного бухгалтерского учета в

некоммерческих организациях, а также взаимосвязь национального учета с международным опытом ведения учета в зарубежных некоммерческих организациях.

Вторая глава «Особенности системы бухгалтерского учета в некоммерческой организации» раскрывает более подробно особенности системы бухгалтерского и налогового учета в некоммерческих организациях, порядок организации бухгалтерского учета, учет налогообложения некоммерческой организации, а также выявлены типичные ошибки в системе бухгалтерского и налогового учета в некоммерческой организации.

В третьей главе «Методика бухгалтерского учета в политической партии РФ» исследование базируется конкретно на бухгалтерском учете в политической партии РФ, особенности формирования учетной политики учета оборотных и внеоборотных активов, основных средств, порядок учета целевых средств, предложен проект ПБУ по учету в некоммерческих организациях.

В заключении обобщаются основные результаты проведенного исследования.

2. Основное содержание диссертации

В диссертационном исследовании сформулированы основы и характерные особенности проблематики нормативно-правовой базы и законодательного регулирования бухгалтерского учета в некоммерческих организациях в России.

Одной из основных составляющих функционирования экономики и социальных отношений в России являются организации. С помощью организаций образована структура рыночных и социальных взаимосвязей в стране. В работе автором рассмотрены некоммерческие организации (далее - НКО), их законодательное регулирование, определение характерных особенностей, развития бухгалтерского учета и др.

Проблематика ведения бухгалтерского учета в НКО рассмотрена автором для всех видов таких организаций, в частности для общественных объединений. Практический опыт представлен на примере анализа системы бухгалтерского учета в политической партии.

В рамках анализа некоммерческих организаций автором отмечено, что деятельность политических партий как вида общественных объединений регламентируется отдельным законодательством - Федеральным законом от 11.07.2001 N 95-ФЗ "О политических партиях". В соответствии с п. 1 ст. 36 указанного Закона политической партией признается единственный вид общественного объединения, который обладает правом выдвигать кандидатов (списки кандидатов) в депутаты и на иные выборные должности в органах государственной власти.

Существенными отличиями некоммерческих организаций от коммерческих является возможность их функционирования без государственной регистрации, а также то, что имущество, переданное ее участниками, принадлежит данным организациям на правах собственности. НКО вправе совершать в отношении этого имущества любые действия, не противоречащие учредительным документам, законодательству и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц. Существуют НКО, на которые данное положение не распространяется. Также не ко всем НКО может быть применена процедура банкротства.

Отдельно выделено, что во многом касательно бухгалтерского учета и ведения учетной деятельности к некоммерческим организациям предъявляются те же требования, что и к коммерческим.

Автором обращено внимание, что существующая законодательная база не актуальна с точки зрения учета нестандартных коммерческих и некоммерческих операций, приносящих доход НКО. На сегодняшний день существует множество различных схем, по которым НКО косвенно осуществляют предпринимательскую деятельность (операции с недвижимостью, реализация товаров и услуг, отмывание денежных средств, участие в социальных программах и другие). В работе опреде-

лена необходимость внесения поправок в действующее законодательство относительно контроля над НКО и относительно ведения корректного бухгалтерского и налогового учета в НКО с рассмотрением отдельных схем и операций в различных организационно-правовых формах НКО. Одной из таких схем является учет целевого финансирования организации.

Сфера аудита НКО требует четкого нормативно-правового регулирования в связи с растущим спросом на аудиторские услуги во всех сферах экономики и социальных отношений в России.

Доходы от предпринимательской деятельности некоторых НКО наряду с другими поступлениями являются основным источником ее финансирования, а также обеспечения уставной деятельности, в связи с чем важность корректности учета возрастает.

В работе сделаны выводы относительно недостатков существующей законодательной системы регулирования учета в некоммерческих организациях, отдельно сделан акцент на общественных объединениях.

Одной из главных особенностей предоставления бухгалтерской отчетности НКО - это право не включать в состав годовой бухгалтерской отчетности Отчет о движении денежных средств по форме № 4 (см. п. 4 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина России от 13 января 2000 г. № 4н) и при отсутствии соответствующих данных НКО может не представлять Отчет об изменениях капитала (форма № 3) и Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Особое значение при формировании учетной политики и организации бухгалтерского учета НКО имеют разработка и принятие оптимального метода отражения операций по учету средств целевого финансирования, отраженных на счете 86 "Целевое финансирование".

Следует иметь в виду, что в НКО ведется отдельный учет затрат по основной некоммерческой и предпринимательской деятельности. Как следует из опыта практики, у НКО, ведущих предпринимательскую деятельность, помимо прямых расходов, непосредственно связанных с ее осуществлением, возникают и общие административно-хозяйственные расходы, которые относятся как к предпринимательской, так и к основной уставной деятельности.

Одной из существенных проблем при ведении учета в НКО является некорректное отражение соответствующих операций в отчете о целевом использовании полученных средств (форма № 6).

В диссертационном исследовании рассмотрены основные характеристики деятельности некоммерческих организаций.

Для государства НКО играет важную роль в осуществлении, например, предвыборных кампаний, лоббирования интересов представителей власти, выделения

грантов, бюджетного финансирования, обеспечения PR государственных компаний (ассоциаций, союзов), организации юридической поддержки организаций и др.

Ассоциации, союзы, политические партии и др. общественные организации принимают участие в разработке предложений по изменению законов, как в сфере заинтересованности государства, так и бизнес-сообщества. Такую деятельность может осуществлять только НКО, но с участием (например, в отношении внесения пожертвований) коммерческих организаций и государственных компаний.

Рассматривая такие общественные организации, как, например, политические партии, сделан вывод, что одним из основных элементов функционирования таких организаций является формирование законодательно обоснованной и корректной системы бухгалтерского учета и налогообложения.

Одной из характерных черт НКО является то, что она отвечает по обязательствам тем имуществом, на которое по законодательству Российской Федерации может быть обращено взыскание.

Ведение бухгалтерского учета и налогообложения в некоммерческой организации характеризуется рядом особенностей, которые основываются на нормативно-правовом регулировании учета в НКО. Рассматривая существующую систему бухгалтерского учета в НКО, автор остановился и подробно проанализировал такие направления, как учет операций с получением и использованием целевых средств, учет основных средств и нематериальных активов, учет прочих доходов, учет имущества и обязательств и на учетной политике НКО в целом. Данные элементы учета в НКО позволили сформировать проблематику учета с использованием практического опыта, а также предложить комплексную методику бухгалтерского учета в некоммерческих организациях.

В работе подведены итоги исследования развития бухгалтерского учета в некоммерческой организации и сделан вывод, что учет, в его современном понимании, активно начал использоваться в НКО сравнительно недавно. В целях ускорения развития учетной системы в НКО необходим ряд мер по разработке методик учета.

В исследовании определены и сформулированы направления актуализации системы бухгалтерского учета в НКО.

Бухгалтерский учет в НКО является инструментом для отражения фактов финансово-хозяйственной деятельности организации. В современных НКО, таких как общественные объединения, партии, союзы и другие существует большое количество сложных финансовых операций, которые необходимо соответствующим образом безошибочно учитывать в бухгалтерии и налогообложении. Это касается поступления денежных средств, операций по расчетным и валютным счетам, учета нематериальных активов, учета предпринимательской деятельности и т.п. Для

определения проблематики современного учета в НКО и направлений его совершенствования выделены цели и задачи бухгалтерского учета в НКО, проанализированы особенности существующей системы учета.

Одной из основных задач деятельности бухгалтерских служб НКО является задача, связанная с обеспечением пользователей информацией, необходимой для контроля деятельности организации. Это связано с тем, что состав пользователей бухгалтерской информации НКО существенно отличается от пользователей отчетности организаций, занятых коммерческой деятельностью.

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

Как направление совершенствования системы бухгалтерского учета в НКО предложена 3-я концепция формирования системы учета в НКО. Автор отмечает три концепции:

- На основе методики учета в коммерческих предприятиях;

Коммерческие предприятия функционируют с целью получения прибыли в процессе осуществления предпринимательской деятельности. В случае с НКО – не все организации осуществляют предпринимательскую деятельность, что во многом изменяет основу методики бухгалтерского учета.

- На основе методики учета в бюджетных организациях;

Главной отличительной чертой системы бухгалтерского учета в бюджетной организации от учета в НКО является государственное (бюджетное) финансирование деятельности организации.

- На основе методики международных НКО (предложена автором).

Международный опыт учета в НКО на сегодняшний день активно рассматривается экспертами с целью его синтеза с существующей методикой учета в России. Существует большое количество предложений по внесению изменений в действующие методики учета, но внедрение интернационального опыта значительно осложнено различиями в стандартах МСФО от РСБУ.

Автором отмечено, что на практике специалисты сталкиваются с проблемами систем учета во взаимодействии российских и международных НКО. Это связано с различиями нормативно-правовой базы, национальными особенностями функционирования НКО, несопоставимостью финансовой отчетности организаций. Необходимость сближения МСФО и РСБУ остро касается формирования системы учета в НКО на международном уровне.

Переход к МСФО дает возможность сопоставить финансовую отчетность российских компаний (коммерческих и некоммерческих) с финансовой отчетностью их зарубежных партнеров и конкурентов; дать конкурентные преимущества в получении грантов, кредитов, пожертвований, субсидий, субвенций от междуна-

родных, государственных и частных западных структур.

В работе обращено внимание на то, что в МСФО в настоящее время отсутствует стандарт, устанавливающий правила для составления отчетности НКО. В России учет регулируется соответствующим федеральным законом. В США US GAAP содержат несколько стандартов, определяющих особенности деятельности НКО и устанавливающих жесткие требования к их отчетности.

В случаях сотрудничества (выполнения совместных социальных программ, образования фондов, инвестирования в Россию и т.д.) с международными коммерческими и некоммерческими организациями для многих НКО в России стоит острая необходимость формирования объективной информации о состоянии организации, анализа достигнутых ей результатов, прогнозирования ее перспектив, - она заинтересована в том, чтобы построить финансовую отчетность по принципам, заложенным в МСФО.

Автором представлены три основных направления совершенствования системы бухгалтерского учета НКО в России.

Разработан порядок формирования учетной политики политической партии.

Для формирования системы бухгалтерского и налогового учета «Партии РФ» создано и утверждено «Положение о ведении финансово-хозяйственной деятельности в Партии РФ» и «Положение об учетной политике по ведению бухгалтерского и налогового учета «Партии РФ», где подробно прописывается порядок бухгалтерского и налогового учета политической партии.

Автором разработан ряд формулировок в первичные учетные документы и отдельно в учетную политику политической партии.

Автором разработан и предложен один из вариантов структуры Учетной политики политической партии:

1. Ответственность за ведение бухгалтерского и налогового учета.
2. Инструментарий системы бухгалтерского и налогового учета.
3. Основные законодательные источники, ссылки на соответствующие документы, используемые в процессе учета.
4. Основные внутренние документы, используемые в процессе учета.
5. Используемые в процессе учета аналитические и синтетические счета.
6. Основные измерители в расчетах и бухгалтерских проводках.
7. Порядок учета и инвентаризации имущества и обязательств.
8. Порядок учета материальных ценностей и основных средств.
9. Учет целевого финансирования (в том числе пожертвования).
10. Порядок учета расходов.
11. Порядок ведения учета доходов от предпринимательской деятельности (если ведется).

12. Порядок формирования сметы доходов и расходов.

13. Порядок ведения налогового учета.

14. Прочее.

Для формирования комплексной системы бухгалтерского учета партии рекомендуется прописывать основные положения концепции и методики построения бухгалтерского учета в утвержденных документах, регулирующих учетную деятельность.

Отмечено, что в случае неведения политической партией предпринимательской деятельности другими доходами партии могут выступать поступления от вступительных и целевых взносов, добровольные взносы и пожертвования. Доходной статьей регионального отделения также выступает целевое финансирование Центрального Комитета партии (в том числе и на заработную плату сотрудников и представителей регионального отделения политической партии).

На основе опыта практики и проведенного анализа автором сформулированы и представлены типичные ошибки в системах бухгалтерского и налогового учета в некоммерческих организациях.

1. Бухгалтерский учет.

Ошибка: НКО не составляет бухгалтерскую отчетность в соответствии с 129-ФЗ

Ошибка: НКО не ведет отдельный учет в случае, когда осуществляет предпринимательскую деятельность.

2. Налоговый учет.

Ошибка: НКО осуществляет операции как облагаемые, так и не облагаемые НДС, но не ведет отдельный учет

Ошибка: НКО неправильно рассчитала налог на прибыль при продаже ценностей, полученных ранее безвозмездно

3. Другие ошибки:

Ошибка: НКО при определении налогооблагаемой прибыли не включают в доходы средства целевого финансирования (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ) и целевые поступления на их содержание и ведение уставной деятельности (п. 2 ст. 251 НК РФ).

Проведен комплексный анализ порядка организации и ведения бухгалтерского учета, разработана методика учета целевого финансирования и предпринимательской деятельности, а также порядок формирования сметы доходов и расходов в некоммерческой организации.

Порядок организации и ведения бухгалтерского учета в НКО включает в себя ряд сложных элементов, которые редко используются в процессе формирования системы учета и отчетности. С целью формирования комплексной системы бухгалтерского учета и налогообложения НКО автором проведен подробный анализ

основных процедур ведения бухгалтерского учета на основе практического опыта бухгалтерии НКО, сформированы выводы и предложения относительно существующей системы учета.

В рамках утверждения учетной политики НКО рассмотрены следующие ее составляющие:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета (с расшифровками синтетических и аналитических счетов);
- формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы законодательством РФ, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля хозяйственных операций;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики используется информация о специфике деятельности каждой НКО. Отдельно автором выделены процедуры учета операций целевого финансирования, основных средств, нематериальных активов, расходов, имущества, предпринимательской деятельности и налогообложения.

Рекомендуется применять методику отдельного учета и в случае учета целевого финансирования – в случаях передачи имущества, денежных средств по отдельно утвержденным условиям их использования.

В процессе разработки вариантов системы учета целевого финансирования могут использоваться субсчета второго и третьего порядков.

При направлении целевых средств НКО на финансирование капитальных вложений учет таких операций осуществляется в общеустановленном порядке. При этом в НКО (в отличие от коммерческих организаций, которые в учете не отражают источник финансирования капитальных вложений) использование на эти цели целевых средств в бухгалтерском учете отражается проводкой:

Д-т счета 86 К-т счета 83 - израсходованы целевые средства на финансирование капитальных вложений.

НКО, осуществляющие предпринимательскую деятельность, учитывают операции в системе бухгалтерского учета с ограничениями, в отличие от учета операций НКО, функционирующих в рамках стандартной уставной деятельности.

Одним из возможных направлений формирования отдельной системы учета расходов НКО является ведение отдельной системы учета в рамках деления на категории расходов (например, косвенные и прямые расходы).

В рамках разработки формата сметы доходов и расходов НКО автором предложены рекомендации в отношении ее доходной и расходной части.

Автором отмечено, что на нормативно-правовом уровне не определен процесс формирования сметы, не существует ее стандартного формата, следствием чего является не согласованность внесения данных в учетные документы НКО и последующие ошибки в системе бухгалтерского учета и налогообложения НКО.

При ведении налогового учета НКО необходимо четко отделять категории расходов, которые принимаются для расчета налогооблагаемой базы.

Так как целевые средства не включаются в налогооблагаемую базу по начислению налога на прибыль, важно правильно документально оформлять поступление целевых средств. Первичные документы (как правило, платежные поручения и приходные кассовые ордера), которыми оформляются переводы целевых средств, должны содержать точные формулировки. Особого внимания заслуживает порядок учета общехозяйственных расходов НКО в случае, если НКО занимаются предпринимательской деятельностью.

Из практического опыта известно, что в процессе исчисления налога на прибыль используются методы начисления или кассовый метод.

Основная особенность метода начисления по налогу на прибыль – доходы НКО признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества и имущественных прав.

Для НКО, если они осуществляют предпринимательскую деятельность, рекомендуется использовать метод начисления по налогу на прибыль, так как доходы признаются в тот момент, когда они имели место, а фактически могли и не поступить. Данный метод позволит распределить налоговую нагрузку на бюджет предприятия в соответствии со сметой доходов и расходов НКО.

Обратим внимание, что если организация не осуществляет предпринимательской деятельности, то налоговые обязательства по начислению НДС не возникают.

Разработаны рекомендации по учету отдельных процедур от текущей деятельности некоммерческой организации.

Рекомендации по учету целевого финансирования.

Источниками формирования имущества политической партии могут быть целевые поступления, такие как членские взносы, добровольные взносы и пожертвования физических и юридических лиц, гранты и другие. В работе рассмотрены наиболее часто встречающиеся целевые поступления политических партий – членские взносы и пожертвования.

Автором использованы собственно разработанные формулировки, регламентирующие в учетной политике учет целевого финансирования НКО.

Одним из важнейших элементов учета в политической партии – формирование раздельного учета в случае ведения партией предпринимательской деятельности.

В Уставе и Учетной политике должно быть определено, каким образом будет вестись разделение полученных доходов от предпринимательской деятельности.

Партия определяет порядок формирования и использования основного источника для учета доходов и расходов – сметы политической партии

На сегодняшний день отсутствует утвержденная методика учета целевых доходов и расходов.

Автор предлагает использовать следующую общую структуру сметы доходов и расходов целевых средств НКО на основе собственного опыта в области учета действующей политической партии РФ.

Проект сметы целевых доходов и расходов НКО

№	Статья	Суммы
1	Расходы по целевым программам	
1.1	Программа: проведение мероприятий по согласованию целевого финансирования проекта: Проведение торжественного вечера, юбилеи и т.д.	
1.1.1.	Расходы по статьям	
1.2	Программа: Материальная помощь, пожертвования: Социальная реабилитация воинов – Афганцев, инвалидов детства.	
1.2.1.	Расходы по статьям	
1.3.	Другие программы	
2	Административно-хозяйственные расходы политической партии	
2.1.	Оплата труда	
2.2.	Административные расходы	
2.3.	Другие расходы	
5	Доходы от текущей деятельности	
5.1.	Предпринимательская деятельность (в случае ее ведения)	
5.1.1.	Пожертвования	
6	Поступления	
6.1	Вступительные и членские взносы	
6.2	Пожертвования от юридических и физических лиц	

В процессе построения системы бухгалтерского учета политическая партия собственными силами разрабатывает смету доходов и расходов с учетом тех статей, которые непосредственно удобнее и эффективнее использовать в учете всех операций с целевыми средствами на основе уставной деятельности.

На основе сформированного порядка подготовлены рекомендации по учету отдельных процедур в рамках методики учета целевого финансирования в НКО.

Средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования, отражаются по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В Положении об Учетной политике по ведению бухгалтерского учета партии, на примере «Партии РФ», и из практического опыта автора диссертационного ис-

следования в отношении учета целевых средств предлагается вносить следующую информацию:

1. «...Имущество, полученное по договору пожертвования, приходится по ценам, указанным в договоре...». Цель: Рекомендуются в учете использовать единые данные источников первичной информации.
2. «...Имущество, находящееся в оперативном управлении в региональных отделениях партии, учитывается на забалансовом счете 014 «ОС, в региональных отделениях». При передаче имущества, ранее числящегося на балансе партии, его стоимость списывается на счет 79 «Внутрихозяйственные расходы»...». Цель: Выделить в бухгалтерском и налоговом учете имущество региональных отделений с возможностью консолидации отчетности.
3. «...Учет расходов на уставную деятельность по направлениям или по целевым программам осуществляется на счете 86 «Целевые взносы и поступления»...». Цель: Учет целевых средств производится только на счете 86 «Целевые поступления. Аналитический учет по счету 86 «Целевые взносы и поступления» осуществляется в разрезе направлениям их расхода.
4. «...Группировка затрат по уставной некоммерческой деятельности ведется на счете 20-2 «Затраты по некоммерческой деятельности» с последующим их списанием на счет 86 «Целевые взносы и поступления». Затраты, связанные с коммерческой деятельностью, учитываются на счете 20-1 «Затраты по коммерческой деятельности» и формируют себестоимость реализованной продукции или оказанных услуг...». Цель: Использование методики раздельного учета в случае ведения политической партией коммерческой деятельности. Используются два отдельных субсчета.
5. «...Наличные денежные средства в подотчет могут выдаваться на хозяйственные расходы, командировки...». Цель: Порядок учета расходов партии и использование указанных источников первичной информации в утвержденных формах.
6. «...Учет расходов будущих периодов ведется на счете 97 «Расходы будущих периодов» в течение срока, к которому они относятся и списываются равномерно на счет 20-2 «затраты по некоммерческой деятельности»...». Цель: Необходимо контролировать дату учета расходов и относить их либо к текущим, либо к расходам будущих периодов. Данная мера способствует корректному как бухгалтерскому, так и налоговому учету целевых средств политической партии.
7. «...Учет доходов будущих периодов осуществляется на счете 98 «Доходы будущих периодов». К доходам будущих периодов относятся средства, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. Все расходы по уставной деятельности осуществляются в соответствии с утвер-

жденной сметой на текущий финансовый год...». Цель: Необходимо контролировать учет текущих доходов и доходов будущих периодов. Процесс определения будущих доходов и расходов включает в себя использование утвержденной и согласованной сметы доходов и расходов политической партии.

В целях корректного бухгалтерского и налогового учета рекомендуется использовать формулировки, указывающие и непосредственно подтверждающие поступление взносов или пожертвований, такие как: целевое финансирование, пожертвование в фонд партии, перечисление партийных взносов и другие. Такие формулировки необходимы для того, чтобы в налоговом учете не потребовалось учесть операции как внереализационные доходы. Рекомендуется более подробно описывать проводимую операцию – с указанием конкретных номеров и дат документов, на основе которых проводится операция.

Целесообразно разделять в учете политической партии все поступившие пожертвования на поступившие от юридических и физических лиц, и пожертвования, поступившие с нарушением законодательства.

Автором рекомендовано более подробно расшифровывать указанную в Сведениях информацию о полученных и израсходованных средствах с указанием целевого назначения и ссылок на конкретные первичные источники финансовой информации с определенными датами.

Разработана методика бухгалтерского учета в политической партии.

В процессе становления и развития современного бухгалтерского учета НКО наблюдается синтез формирования нормативно-правовой базы и законодательного регулирования системы учета с практическим опытом бухгалтеров и аудиторов, представленным в виде отдельных методик бухгалтерского, налогового и управленческого учета. Существует определенная структура комплексной методики учета в НКО, которая включает в себя дробление, как по видам НКО, так и по элементам учета, играющим основные роли в той или иной организации. Расширенный список видов НКО создает научную основу для подробного исследования особенностей учета НКО, таких как политические партии. В процессе становления и развития современной системы учета требуется изменение действующих нормативных, законодательных и рекомендательных основ учета, внесения актуальных и адекватных изменений с помощью результатов практических исследований. При этом необходимо учитывать корректировки законодательных норм, изменений в синтезе МСФО и РСБУ в условиях глобализации и конкретные методики в разрезе отдельных НКО. Автором диссертационного исследования с помощью практического опыта работы в политической партии предложена собственная структура бухгалтерского учета политической партии, которая эффективно вписывается в комплексную систему бухгалтерского учета НКО в целом.

Для определения направлений формирования и совершенствования бухгалтерского учета политической партии используются данные законодательных документов, регламентирующих деятельность НКО и политических партий, а также учитывается то, что важные особенности системы учета не определены на законодательном и нормативном уровнях. Политическим партиям приходится самостоятельно разрабатывать внутренние регулирующие деятельность документы, формулировки и форматы первичных источников информации для бухгалтерского учета, а также методики основных элементов учета.

Автором предложено использовать разработанные формулировки учетной политики и других документов политической партии, порядок и методику бухгалтерского учета. Основным элементом комплексной методики бухгалтерского учета политической партии является учет целевых средств, как основы для кругооборота имущества в рамках уставной деятельности организации. При этом в работе приведен анализ других элементов учета – основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, так как наблюдается их частое использование в операциях с поступлением и расходованием целевых средств.

В первую очередь в комплексную методику бухгалтерского учета политической партии включаются особенности формирования учетной политики и других внутренних документов, опираясь на определение процедур учета целевого финансирования. На основе практического опыта автором рекомендовано создавать следующие документы, регулирующих систему учета:

- Устав партии,
- Положение о финансово-хозяйственной деятельности партии,
- Учетная политика партии,
- Прочие внутренние рекомендации к учету.

Необходимо определить структуру учетной политики и на основе нее в вышеперечисленных документах сформулировать обязанности бухгалтерской службы и других органов организации, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность партии. Данные необходимо вносить в Учетную политику и Положение о финансово-хозяйственной деятельности политической партии. При этом уточняются конкретные функции бухгалтерской службы.

Предложенный автором вариант содержания Учетной политики позволяет определить структурность и системность подхода к учету в политической партии.

С целью учета целевого финансирования указываются основные направления расходования средств, также возможные источники поступления целевых средств, которые подробно расшифровываются в Сводном отчете и сведениях о поступлении и расходовании средств политической партии.

В рамках формирования комплексной методики учета политической партии используется основной элемент учета – поступления и использование целевых

средств.

Определяется порядок учета целевых средств политической партии, так как для политической партии основными средствами являются пожертвования и членские взносы, то учет переданного имущества должен быть нормативно определен в Учетной политике и Уставе партии. В этом случае определяются:

- Источники поступления денежных средств,
- Другие источники финансирования,
- Виды предпринимательской деятельности,
- Порядок ведения отдельного учета в процессе предпринимательской деятельности,
- Порядок предоставления данных о целевом финансировании в государственные органы,
- Список основных счетов, используемых в уставной деятельности.

Отметим, что в условиях отсутствия утвержденной нормативной методики учета целевых средств и расходов политической партии актуальность предлагаемого автором варианта существенно возрастает. В методике сначала определяется, какой метод отражения (кассовый или начисления) используется. На основе этого формируются процедуры учета, которые стоит разбить на три блока:

- Формирование сметы доходов и расходов,
- Учет поступления и расходования целевых средств,
- Учет оборотных и внеоборотных активов в рамках целевого финансирования.

Все три блока взаимосвязаны и составляют основу учета целевого финансирования.

Автор обоснованно предлагает ряд формулировок, которые необходимо внести в Учетную политику с целью ведения корректного учета целевых средств.

Основные операции, на примере которых анализируется учет целевого финансирования, приведены ниже:

- Учет членских взносов или пожертвований от юридических и физических лиц
- Учет пожертвований в виде иного имущества
- Учет расходов на целевые проекты (расходы на бензин, печатную продукцию, оплату труда, отступные, командировочные расходы)
- Учет использования полученных целевых средств
- Учет оплаты труда с использованием нескольких целевых источников
- Учет оборотных и внеоборотных активов
- Учет предпринимательской деятельности

На основе научного исследования комплексной системы бухгалтерского учета

та в некоммерческой организации, с учетом практического опыта учета в политической партии и сформированных рекомендации касательно применяемых методик и порядков учета, предлагается использовать представленный автором Проект ПБУ «Учет в некоммерческих организациях» для целей формирования корректной системы современного бухгалтерского учета в некоммерческой организации.

Таким образом, в ходе диссертационного исследования автором сделаны следующие выводы и предложения:

- Определены три концепции формирования системы учета в НКО;
- Определены типичные ошибки в бухгалтерском и налоговом учете некоммерческих организаций;
- Рекомендовано разработать комплексную систему формирования учетной политики в рамках формирования общего порядка бухгалтерского учета в НКО, охватывающей все стороны деятельности подобных организаций;
- Рекомендовано использовать описанные в работе варианты схем учета целевого финансирования и проекты сметы НКО;
- В связи с тем, что НКО наряду с получением денежных и иных средств от учредителей, жертвователей и прочих лиц осуществляют финансово-хозяйственные операции, приносящие доход, а также коммерческую деятельность рекомендуется выделить в отдельное ПБУ учет некоммерческих организаций.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

Работы, опубликованные автором в ведущем рецензируемом научном журнале, рекомендованным ВАК России:

1. Созарукова Г.А. Современный бухгалтерский учет в некоммерческой общественной организации // Аудит и финансовый анализ – 2008г., № 5. – 0,7 п.л.
2. Созарукова Г.А., Чая В.Т. Нормативно-правовая база и законодательное регулирование бухгалтерского учета в некоммерческой организации // Аудит и финансовый анализ- 2008. № 5. – 0,5 п.л.

Другие работы, опубликованные автором по теме кандидатской диссертации:

3. Созарукова Г.А., Чая В.Т. Порядок организации бухгалтерского учета в некоммерческой общественной организации // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях – 2009г. № 1 (217). – 0,9 п.л.
4. Созарукова Г.А. Становление и развитие бухгалтерского учета в некоммерческой общественной организации // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях – 2009, № 2 (218). – 0,7 п.л.
5. Созарукова Г.А. Развитие управленческого учета в некоммерческой общественной организации // Управленческий учет: теория, практика и перспективы развития: сборник докладов XXXVI международной научно-практической конференции «Татуровские чтения» – 2008. – 0,2 п.л.