

точка, а также ведется учет отработанного времени в таблице формы Т-12. Ежемесячно заработная плата отражается в расчетно-платежной ведомости. Данные о начисленной заработной плате проставляются на основе форм Т-2 и Т-12.

В СОНКО обычно используют повременную оплату труда. Заработная плата, пособия и другие суммы, подлежащие выдаче работникам, находятся в кассе организации в течение 3-х дней. Если за этот срок они не получены, кассир против фамилий работников, не получивших заработную плату, делает отметку «Депонировано», составляет реестр невыданной заработной платы и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и не полученную работниками сумму заработной платы. Депоненты отражаются в книге учета депонированной заработной платы. Невыданная сумма сдается в банк.

При выдаче депонированной заработной платы требуемая сумма снова берется в банке и выдается по расходному кассовому ордеру, номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости.

При начислении и выдаче заработной платы производятся следующие основные бухгалтерские записи:

Дебет счета, на котором учитывается использование средств (20, 26, 86, 96) – кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (начисление заработной платы);

Дебет счета 70 – кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (удержание налога на доходы с физических лиц);

Дебет счета – кредит счета 51 (получение денег с расчетного счета в кассу на выдачу заработной платы);

Дебет счета 70 – кредит счета 50 (выдача заработной платы);

Дебет счета, на котором учитывается использование средств (20, 26, 86, 96), – кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Дебет счета 68, 69 – кредит счета 51 (перечисление налога на доходы физических лиц, страховых взносов).

При депонировании не полученной в срок заработной платы делаются следующие проводки:

Дебет счета 70 – кредит счета 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» (первая проводка);

Дебет счета 51 – кредит счета 50 (вторая проводка).

При получении ранее депонированной суммы делаются следующие проводки:

Дебет счета 50 – кредит счета 51 (первая проводка);

Дебет счета 76-4 – кредит счета 50 (вторая проводка).

8.2. Расходы на оплату труда

Состав расходов на оплату труда, учитываемых для целей налогообложения, установлен ст. 255 НК РФ, согласно которой в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются:

- любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах;
- стимулирующие начисления и надбавки;
- компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;
- премии и единовременные поощрительные начисления;
- другие расходы, предусмотренные в коллективном договоре, в правилах внутреннего трудового распорядка организаций или в других нормативных актах.

Кроме того, необходимо учитывать, что расходы на оплату труда можно учесть для налога на прибыль, только если НКО прямо указала в договоре с работником или в его должностной инструкции, что сотрудник работает в предпринимательстве.

Если же такой оговорки нет, то и делить расходы между видами деятельности, как мы уже отмечали, нельзя. Это особенно касается руководителя НКО, главного бухгалтера и других категорий работников.

Конечно, организация может предусмотреть в учетной политике разделение зарплаты не по выручке, а по часам работы. Например, указать в трудовом договоре с бухгалтером, что он занимается учетом уставной деятельности 7 часов в день и лишь час выделяет на предпринимательство. И исходя из этой пропорции учитывать зарплату бухгалтера для налогообложения. Но с данным способом могут не согласиться налоговые инспекторы.

8.3. Выплата заработной платы

Рассмотрим волнующий для всех НКО вопрос: нужно ли начислять заработную плату сотруднику, если финансирование вовремя не поступило на расчетный счет.

Да, оказывается, все равно нужно. Причем не только зарплату, но и аванс. Основанием является ст. 56 Трудового кодекса РФ, в которой говорится, что при заключении трудового договора работодатель обязуется предоставить сотруднику работу, обеспечить условия труда, своевременно и в полном размере выплачивать заработную плату. Делать это надо не реже, чем два раза в месяц (ст. 136 ТК РФ).

В случае если у организации денег на выплату зарплаты нет, при получении финансирования ей следует погасить долг перед работником и заплатить компенсацию за задержку заработной платы.

Размер компенсации прописывают в трудовом или коллективном договоре. Однако минимальная величина выплаты установлена **ст. 236** ТК РФ. Она рассчитывается по формуле:

Размер компенсации	=	Сумма удержанной зарплаты, руб.	На сколько дней была задержана зарплата	1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ
--------------------	---	---------------------------------	---	-------------------------------------

Поэтому, чтобы не возникло спора с налоговыми инспекторами, бухгалтеру НКО нужно внимательно составлять смету доходов и расходов и следить за своевременностью поступления целевого финансирования.

Также можно предусмотреть в договоре с работниками сдельную оплату труда. В этом случае, пока сотрудник не приступит к выполнению какой-либо программы, заработная плата ему не выплачивается.

Налогообложение, расчет страховых взносов с заработной платы сотрудников НКО, порядок сдачи отчетности аналогичны общепринятым правилам. Но есть и исключения. Рассмотрим особенности оформления и расчета налогов с труда добровольцев.

В бухгалтерском учете безвозмездный труд граждан, естественно, отражения не находит.

Помимо того, что добровольцы бесплатно работают на НКО, бывает, что они тратят личные деньги, чтобы выполнить свои обязанности. Можно ли компенсировать волонтерам расходы?

Реализуя какую-либо благотворительную программу, добровольцы хотя и не состоят в штате НКО, но выполняют поручения в соответствии с ее локальными нормативными актами. Поэтому выплаты, связанные с возмещением добровольцам расходов на проезд, проживание в гостинице, бензин и пр., не облагаются НДФЛ.

Все расходы добровольца должны быть подтверждены документами.

Так, например, по возвращении из другого города волонтер должен представить бумаги, подтверждающие сумму расходов на проезд и найм жилого помещения.

Командировочное удостоверение и приказ на командировку оформлять на добровольца не обязательно. Достаточно того, чтобы договор с волонтером содержал ссылку на то, что оказывать содействие в выполнении целевой программы доброволец будет в другом городе и его затраты на проезд НКО возместит.

Имейте в виду: поскольку доброволец осуществляет благотворительную деятельность в интересах НКО, все расходы на компенсацию его затрат связаны с ведением организацией уставной деятельности. Они, как правило, осуществляются за счет целевых средств (целевого финансирования или целевых поступлений).

Так как все НКО отчитываются о целевом использовании средств, необходимо, чтобы статьи планируемых расходов, связанных с компенсацией затрат добровольцам, были включены в сметы благотворительных программ или в бюджеты грантов.

В бухгалтерском учете расчеты с добровольцами отражают на **счете 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчета «Расчеты с добровольцами». При этом выдачу денежных средств оформляют проводками:

Д-т **счета 86** – К-т **счета 76**/Расчеты с добровольцем ...

Д-т **счета 76**/Расчеты с разными дебиторами и кредиторами к-т 50Касса

8.4. Компенсация расходов добровольцев

Помимо того, что добровольцы бесплатно работают на НКО, бывает, что они тратят личные деньги, чтобы выполнить свои обязанности. Можно ли компенсировать волонтерам расходы? Рассмотрим далее.

Напомним, что от обложения НДФЛ освобождены все виды установленных законодательством Российской Федерации компенсационных выплат, связанных с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (**п. 3 ст. 217 НК РФ**).

Кроме того, не облагаются НДФЛ с 2012 года суммы компенсации добровольцам, безвозмездно выполняющим работы по гражданско-правовым договорам, расходов, которые связаны с исполнением таких договоров, а также на наем жилого помещения, на проезд к месту осуществления благотворительной деятельности и обратно, на питание и т.п. (**п. 3.1 ст. 217 НК РФ**).

Реализуя какую-либо благотворительную программу, добровольцы хотя и не состоят в штате НКО, но обязаны выполнять поручения в соответствии с ее локальными нормативными актами. Поэтому выплаты, связанные с возмещением добровольцам расходов на проезд, проживание в гостинице, бензин и пр., не облагаются НДФЛ.

Что касается суточных (если волонтер едет в другую местность для выполнения программы), то, как правило, добровольцам их не выдают. Ведь в противном случае инспекторы могут потребовать удержать с выплаченной суммы налог на доходы физических лиц.

Обратите внимание! Как мы уже отмечали, законодательно возможность использовать труд добровольцев подробно прописана только для благотворительных организаций (см. **Закон № 135-ФЗ**). Все остальные НКО приглашают волонтеров на основании **Закона № 7-ФЗ**, где конкретно не указаны формы организаций, имеющих право работать с добровольцами.

В связи с этим для таких НКО может быть спорным вопрос отсутствия налогообложения возмещения затрат волонтера. Скорее всего, инспекторы также потребуют удержать НДФЛ с компенсации.

Поскольку компенсация расходов добровольца не является вознаграждением по трудовому или гражданско-правовому договору, она не облагается

страховыми взносами согласно п. 1 ст. 7 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ.

Все расходы добровольца должны быть подтверждены документами.

Так, например, по возвращении из другого города волонтер должен представить бумаги, подтверждающие сумму расходов на проезд и найм жилого помещения.

Командировочное удостоверение и приказ на командировку оформлять на добровольца не обязательно. Достаточно того, чтобы договор с волонтером содержал ссылку на то, что оказывать содействие в выполнении целевой программы доброволец будет в другом городе и его затраты на проезд НКО возместит.

Имейте в виду: поскольку доброволец осуществляет благотворительную деятельность в интересах НКО, все расходы на компенсацию его затрат связаны с ведением организацией уставной деятельности. Они, как правило, осуществляются за счет целевых средств (целевого финансирования или целевых поступлений).

Так как все НКО отчитываются о целевом использовании средств, необходимо, чтобы статьи планируемых расходов, связанных с компенсацией затрат добровольцам, были включены в сметы благотворительных программ или в бюджеты грантов.

9. Инвентаризация

Инвентаризация – это один из обязательных элементов бухгалтерского учета. Ее необходимость связана с тем, что данные бухгалтерского учета и фактическое состояние имущества и расчетов любой организации, и в том числе, некоммерческой, подлежат регулярной сверке.

Проведение инвентаризации обязательно:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Инвентаризации в НКО подлежит, во-первых, имущество, принадлежащее данной НКО: основные средства, нематериальные активы, прочие запасы, денежные средства.

Во-вторых, должна быть проведена инвентаризация финансовых обязательств, отраженных в бухгалтерском учете НКО: кредиторская задолженность, кредиты банков, займы, резервы.

В-третьих, инвентаризации подлежит имущество, не принадлежащее организации, но числящееся в бухгалтерском учете.

В-четвертых, в ходе инвентаризации может быть выявлено имущество, не учтенное по каким-либо причинам. Оно тоже входит в состав ценностей, подлежащих проверке.

Фактическое наличие всего вышеуказанного имущества сверяется с данными бухгалтерского учета. Кроме того, контролируется сохранность имущества, выявляется имущество, потерявшее свое первоначальное качество, залежавшееся и не нужное организации. Проверяется также полнота отражения в учете обязательств.

Основные этапы инвентаризации, оформляемые документы, и функции бухгалтерии в процессе инвентаризации приведены в таблице:

Этапы инвентаризации	Документы, оформляемые в ходе инвентаризации	Функции бухгалтерии
Подготовительный	Приказ руководителя о проведении, расписки материально ответственных лиц	Определение остатков имущества и обязательств по учетным данным
Сверка фактического состояния с данными бухгалтерских документов	Акты инвентаризации, инвентаризационные описи	Участие в проверках, проводимых инвентаризационной комиссией
Таксировочный	То же	Предоставление данных о существующих оценках имущества и обязательств
Аналитический	Акты инвентаризации, сличительные ведомости	Проверка данных, содержащихся в актах и описях; выяснение причин отклонений, подготовка предложений по отражению в учете результатов инвентаризации
Заключительный	Ведомость учета результатов инвентаризации. Приказ руководителя об утверждении результатов инвентаризации	Внесение бухгалтерских записей в учетные регистры, хранение документов по учету результатов инвентаризации

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие – списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризационная комиссия (ревизионная комиссия) обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший – в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Излишки имущества приходят по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующую сумму относят у некоммерческой организации на увеличение доходов.

Недостачу имущества и его порчу относят на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списывают на увеличение расходов некоммерческой организации.

К документам, представляемым для оформления списания недостач имущества, должны быть приложены решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо заключение внутренней или внешней экспертизы о причинах порчи ценностей.

В бухгалтерском учете некоммерческой организации по результатам инвентаризации могут быть оформлены следующие проводки:

На сумму стоимости основных средств, не отраженных в учете

Дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 86 «Целевое финансирование».

На сумму стоимости недостающих объектов основных средств

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», кредит счета 01.

На сумму стоимости материалов, не отраженных в учете

Дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 86.

На сумму стоимости недостающих материалов

Дебет счета 94, кредит счета 10.

На сумму излишка наличных денег в кассе

Дебет счета 50 «Касса», кредит счета 86.

На сумму недостачи денежных средств в кассе

Дебет счета 94, кредит счета 50.

Затем определяется, за счет, каких источников списываются суммы, отнесенные на счет 94. Суммы недостачи могут быть возмещены за счет виновных материально ответственных или должностных лиц некоммерческой организации. При этом делаются следующие проводки.

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит 94 – на сумму недостачи, отнесенную на счет виновных лиц;

Дебет 70 кредит 73 – на сумму материального ущерба, удержанную при начислении сумм оплаты труда;

Дебет 50 кредит 73 – на сумму материального ущерба, возмещенную посредством сдачи наличных денег в кассу организации.

На сумму недостачи, по которой виновные лица не определены либо во взыскании которой отказано органами суда или арбитража, делается проводка: дебет счета 86, кредит счета 94.

10. Использование счетов 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы»

Расходы на проведение мероприятий, связанных с уставной деятельностью организации, отражают по дебету **счетов 20 «Основное производство»** или **26 «Общехозяйственные расходы»** в корреспонденции со **счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** и **76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»**.

В учетной политике указывают, что на **счете 20** отражают непосредственно расходы по проведению мероприятий НКО, а на **счете 26** – расходы на содержание аппарата управления НКО (заработная плата, налоги, канцтовары и др.).

Если некоммерческая организация ведет предпринимательскую деятельность, то на указанных счетах заводят соответствующие субсчета для ведения раздельного учета.

Например, на **счете 20** открывают субсчета:

- «Расходы по уставной деятельности»;
- «Расходы по предпринимательской деятельности».

При этом к субсчету «Расходы по уставной деятельности» **счета 20** открывают отдельные субсчета второго и третьего порядка. На них отражают расходование целевых средств по каждой целевой программе согласно соответствующей смете.

А на **счете 26 «Общехозяйственные расходы»** открывают сразу три субсчета:

- «Расходы по уставной деятельности»;
- «Расходы по предпринимательской деятельности»;
- «Общие расходы по уставной и предпринимательской деятельности».

К последнему виду расходов относится большинство общехозяйственных расходов.

В случае если невозможно определить, к какому виду деятельности относятся те или иные расходы, в учетной политике определяют критерии их

распределения. Таковыми могут быть, например, заработная плата или объемы поступающих в месяц средств целевого финансирования и доходов от коммерческой деятельности без учета НДС.

А если некоммерческая организация выполняет несколько целевых программ, то необходимо распределять общие административно-хозяйственные расходы между ними. Это можно сделать одним из следующих способов:

- путем списания всех административно-хозяйственных расходов за счет тех программ, в которых они предусмотрены сметой;
- путем списания расходов пропорционально удельному весу средств, поступивших на каждую из программ.

Выбранный НКО метод распределения общих административно-хозяйственных расходов обязательно должен быть отражен в учетной политике организации.

Все применяемые НКО способы ведения отдельного учета доходов и расходов по предпринимательской и уставной деятельности, а также отдельного учета поступлений и расходов по каждой целевой программе в рамках уставной деятельности отражают в учетной политике для целей налогообложения и для целей бухгалтерского учета. Там же закрепляют рабочий план счетов НКО с указанием субсчетов.

В конце каждого отчетного периода аккумулированные на **счетах 20** или **26** расходы списываются за счет средств целевого финансирования (**счет 86** «Целевое финансирование»), а если расходы были понесены для предпринимательства – в уменьшение выручки (**счет 90**).

Обратите внимание! Некоторые НКО, которые не ведут предпринимательскую деятельность или применяют упрощенную систему налогообложения, отражают расходование целевых средств минуя **счет 20** – сразу за счет средств целевого финансирования. Такой вариант учета они фиксируют в учетной политике. Сразу скажем, это неправильно, так как такой вариант учета не соответствует **Инструкции** по применению Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного **приказом** Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

11. Применение ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации»

В бухгалтерском учете некоммерческие организации формируют поступления и расходы по уставной деятельности без применения ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденного **приказом** Минфина России от 06.05.1999 № 32н, и ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного **приказом** Минфина России от 06.05.1999 № 33н. Данные положения применяются НКО только в части предпринимательства. Такой вывод следует из **п. 1** ПБУ 9/99 и **п. 1** ПБУ 10/99.

Следовательно, лишь в коммерческой деятельности НКО будут использоваться **счета 90** «Продажи» и **91** «Прочие доходы и расходы». В разрезе уставной деятельности учет будет вестись с помощью **счета 86**.

Не применять **ПБУ 9/99** и **ПБУ 10/99** могут лишь социально ориентированные НКО. Они вправе признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков). В этом случае расходы они должны списывать после погашения задолженности.

Поскольку НКО в уставной деятельности руководствоваться **ПБУ 9/99** и **ПБУ 10/99** не должна, то и **счет 97** ей применять не нужно. Следовательно, все расходы она списывает за счет целевых средств, учтенных на **счете 86**.

Рассмотрим отражение самых распространенных расходов НКО: затраты на подписку на периодические издания, переходящие отпуска, права аренды.

Такие суммы списываются на расходы текущего месяца в полном размере (единовременно).

А вот с суммой перечисленной страховой премии сложнее.

Страховая премия, перечисленная единовременно, может быть учтена в полной сумме в составе расходов по обычным видам деятельности на дату вступления в силу договора страхования (получения страхового полиса), что отражается записью по дебету **счета 26** и кредиту **счета 76** (**пункты 5, 7, 18 ПБУ 10/99** «Расходы организации»).

Однако, учитывая, что при методе начисления по договорам страхования, заключенным на срок более одного отчетного периода, сумма страхового взноса, уплаченная единовременно, признается в расходах равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде (**п. 6 ст. 272 НК РФ**), а также во избежание разниц в бухгалтерском и налоговом учетах некоторые специалисты рекомендуют вместо **счета 97** применять счет учета расчетов (отдельный субсчет к **сметам 60** или **76**), с которого равномерно списывать «дебиторскую задолженность» на себестоимость оказываемых организацией услуг.

Тем самым фактически страховой взнос учитывается на prepaid-расходах, что немного некорректно с правовой точки зрения (так как договор страхования уже действует с момента оплаты), но оправданно, поскольку авансы отличает от расходов то, что их можно вернуть при расторжении договора.

12. Формирование резервов в учете СОНКО

Начиная с отчетности за 2011 год действует **Положение** по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» **ПБУ 8/2010** (утверждено **приказом** Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н). Примечательно, что действие **ПБУ 8/2010** распространено и на некоммерческие организации.

Согласно этому документу НКО должна для целей бухгалтерского учета формировать резервы по суммам, на которые у нее есть обязательства в соответствии с применяемыми документами и законодательством.

В частности, обязательным для НКО является резерв на оплату отпусков.

Данный резерв должен быть создан с учетом количества неиспользованных дней оплачиваемого отпуска, заработанного работником, и запланированных дней отпуска, отраженных в графике отпусков. Сумма резервирования учитывается на специальном субсчете, открытом к **счету 96** «Резервы предстоящих расходов». Записи будут такими:

Д-т **счета 86** – К-т **счета 96/Резерв на оплату отпусков** – отражены отчисления в резерв;

Д-т **счета 96/Резерв на оплату отпусков** – К-т **счета 70** – отпускные выплаты списаны за счет резерва.

Также в соответствии с **ПБУ 8/2010** некоммерческим организациям нужно создавать резервы на оплату премий по итогам года и за выслугу лет (если такие указаны в положении об оплате труда или иных кадровых документах), на оплату техосмотров авто, ремонтов основных средств, если обязанность их проводить указана в каких-либо документах и т.д.

Право не создавать резервы есть только у малых предприятий и социально ориентированных НКО.

Вариант неприменения **ПБУ 8/2010** НКО необходимо закрепить в учетной политике.

Остальным НКО, которые не могут отнести себя к социально ориентированным, можно попытаться не создавать резерв на основании следующих аргументов.

Дело в том, что согласно **ПБУ 8/2010** оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать.;

- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Получается, что при отсутствии хотя бы одного из условий резервы создавать необязательно.

А какие экономические выгоды в уставной деятельности НКО? Их нет – вся деятельность бесплатная. То есть можно считать, что при оплате отпусков за счет целевых средств уменьшения экономических выгод не происходит. Следовательно, резервы в уставной деятельности можно не создавать – такая обязанность есть только в части предпринимательства.

Однако будьте осторожны: в отсутствие подобных разъяснений инспекторов, возможно, придется доказывать такую точку зрения проверяющим.

Помимо резервов, указанных в **ПБУ 8/2010**, некоммерческая организация может столкнуться с требованием создавать резервы в бухгалтерском учете:

- по сомнительным долгам согласно **ПБУ 21/2008** «Изменения оценочных значений», утвержденному **приказом** Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н;

- на обесценение материальных ценностей согласно **ПБУ 5/01** «Учет материально-производственных запасов», утвержденному **приказом** Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н.

И если последнего можно избежать в случае отсутствия обесценения материальных ценностей на **счетах 10** «Материалы», **41** «Товары», **43** «Готовая продукция», то с резервом по сомнительным долгам риски те же, что и с резервом на оплату отпусков.

13. Особенности расчета НДС

13.1 Использование счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

При приобретении услуг, материально-производственных ценностей или основных средств у бухгалтера некоммерческой организации зачастую возникает вопрос: а надо ли отдельно учитывать НДС?

Ответ на него положительный: да, надо, если в документах поставщика сумма налога выделена отдельной строкой. Ведь никаких исключений для НКО в **Плане счетов** и **Инструкции** по его применению не предусмотрено. Поэтому некоммерческие организации, как и все, должны учитывать входной НДС на **счете 19** «НДС по приобретенным ценностям».

Тем более что в случае, если НКО будет заниматься облагаемой НДС предпринимательской деятельностью, налог, уплаченный поставщикам, по тем объектам, которые направлены в бизнес, можно будет заявить к вычету.

А по уставной деятельности суммы налога согласно **ст. 170** НК РФ будут включены в стоимость активов, использованных в операциях, не облагаемых НДС. Так, например, при покупке канцтоваров в программе бухгалтер отдельно от их стоимости отразит «входной» НДС и поставит галочку – включить НДС в стоимость материалов.

, НДС не облагаются средства, полученные некоммерческой организацией в качестве внереализационного дохода.

Например, для НКО, работающих в области спорта, речь идет о компенсациях за переход игроков в другие спортивные клубы. На то, что такая выплата реализацией не признается и НДС в связи с этим не облагается, указал ВАС России в **Постановлении** от 27.02.2007 № 11967/06.

С другой стороны, если некоммерческая организация имеет имущество (основные средства, материалы), пусть даже используемое для уставной деятельности, и принимает решение продать их, то НДС с такой продажи заплатить придется (**письмо** Минфина России от 07.10.2013 № 03-07-11/41428).

Как и коммерческие организации, НКО имеют право принимать НДС к вычету. Но только если товары (работы, услуги) приобретены за счет предпринимательской деятельности и будут использоваться в предпринимательстве и при этом выполняются все требования **статей 171 и 172 НК РФ**:

- есть **счет-фактура** с выделенным НДС;
- товары (работы, услуги) приняты к учету;
- товары (работы, услуги) будут использованы в деятельности, облагаемой НДС.

А для принятия НДС к вычету по авансам уплаченным: есть правильно оформленный счет-фактура на аванс и договор.

НДС, уплаченный поставщикам при приобретении за счет целевых средств товаров (имущества, работ, услуг), к вычету не принимается. Суммы входного налога НКО включаются в стоимость товаров (работ, услуг) на основании **подп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ**. Фактически суммы налога покрываются за счет целевых средств и закладываются в смету.

НДС по расходам, которые невозможно разделить между видами деятельности (коммунальные платежи, арендная плата и пр.), к вычету также не принимается.

Это связано с тем, что порядок деления налога не предусмотрен кодексом. А считать пропорцию исходя из выручки, как этого требует **п. 4 ст. 170 НК РФ**, организация не имеет права. Поскольку у НКО в рамках основной (уставной) деятельности отсутствует понятие «отгруженные товары (работы, услуги)». Об этом говорится в письмах МНС России от **13.05.2004 № 03-1-08/1191/15@**, от 16.07.2003 № 03-1-08/2209/16-Ю169.

Если же НКО наперекор инспекторам будет считать пропорцию по доле поступлений от коммерческой деятельности в суммарном объеме всех поступлений и закрепит данный порядок в учетной политике, свою правоту ей, возможно, придется отстаивать в суде.

В случае если организация готова к спорам, учтите следующее!

Распределяется только НДС, относящийся к общехозяйственным (общепроизводственным) расходам, которые невозможно непосредственно отнести к облагаемой или не облагаемой налогом продукции. Это правило касается и налога в составе стоимости приобретенных основных средств, нематериальных активов и материалов.

На практике раздельный учет означает следующее:

- выделение в первичных учетных документах (счетах, актах выполненных работ, накладных, **приходных кассовых ордерах** и т.п.) и регистрах синтетического учета (мемориальных ордерах, бухгалтерских записях, журналах, книгах, ведомостях, оборотно-сальдовых ведомостях, **главной книге** и др.) сумм НДС по облагаемым операциям;

- наличие в первичных учетных документах записи «НДС не облагается» (в регистрах синтетического учета суммы НДС по необлагаемым операциям, естественно, не выделяются);

- отражение облагаемых и необлагаемых операций по отдельным субсчетах соответствующего балансового счета.

На **счете 19** следует выделить отдельный субсчет для учета сумм НДС по товарам, работам и услугам, используемым для осуществления облагаемых и не облагаемых налогом операций.

В течение налогового периода на этом субсчете накапливаются суммы «входного» НДС, относящиеся к товарам (работам, услугам), принятым к учету (приобретены) в данном налоговом периоде, которые будут использованы для осуществления как облагаемых, так и не облагаемых НДС операций. По окончании налогового периода НКО рассчитывает пропорцию и определяет долю налога, которая приходится на облагаемые и необлагаемые операции. Но еще раз напомним: не исключено, что данную позицию по разделению НДС придется доказывать в суде.

И еще один спорный момент по НДС.

Если организация отдает безвозмездно ценности (кроме денег) либо оказывает безвозмездно услуги, ей тоже придется заплатить налог (**письмо** Минфина России от 17.01.2013 № 03-07-08/04). Исключение: обязанность отдать подарок являлась целью благотворительной или иной программы, соответствующей уставу НКО. Согласно с этим и московские инспекторы (см. **письмо** УМНС РФ по г. Москве от 15.03.2004 № 24-11/17796).

В связи с этим НКО выгодно вести предпринимательскую деятельность, которая имеет льготы по НДС, или вообще получить освобождение от уплаты этого налога.

13.2. Льготы по НДС

СОНКО имеют право на льготы по НДС в случаях, перечисленных в **ст. 149** НК РФ.

Но даже при применении льготы они обязаны ежеквартально представлять в налоговый орган по месту учета **декларацию** по НДС.

Перечень заполняемых разделов **декларации** по НДС может быть различным.

Так, например, организация, осуществляющая только льготлируемые операции, заполняет **раздел 1** «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика» и **раздел 7** «Операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения)...».

Рассмотрим, какие льготы имеют социально ориентированные некоммерческие организации.

13.3. Освобождение от уплаты НДС

От обязанностей налогоплательщика НДС могут быть освобождены некоммерческие организации с небольшими оборотами реализации по предпринимательской деятельности. Общая сумма их выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца не должна превысить 2 миллиона рублей без учета НДС (**п. 1 ст. 145** НК РФ).

При этом выручку определяют исходя из всех доходов, которые связаны с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг) и получены как в денежной, так и в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами. Об этом говорится в **п. 2 ст. 153** НК РФ. Целевые поступления в лимит в 2 миллиона рублей не включают, так как они выручкой не признаются.

О своем намерении не платить НДС некоммерческая организация уведомляет налоговую инспекцию по месту учета не позднее 20-го числа месяца, с которого начала использовать освобождение. При этом контролерам представляют следующие документы:

- уведомление об использовании права на освобождение по **форме**, утвержденной **приказом** МНС России от 04.07.2002 № БГ-3-03/342;
- выписку из бухгалтерского баланса (с указанием выручки без НДС за три месяца с разбивкой по месяцам, можно также представить копии **баланса** и **отчета** о финансовых результатах);
- выписку из **книги продаж**;
- копию **журнала** полученных и выставленных счетов-фактур (с 2015 года не обязателен для применения, исключение: НКО выступает в качестве посредника).

Такой перечень утвержден **пунктами 3 и 6 ст. 145** НК РФ. Формы выписок ни Налоговым кодексом РФ, ни каким-либо иным документом не установлены. Поэтому они могут быть представлены НКО в произвольной форме. Главное, чтобы из указанных документов была видна сумма выручки, отдельно можно указать сумму целевых поступлений и их расходование.

Все документы лучше представить в инспекцию лично. Если же СОНКО решила все-таки отправить бумаги по почте заказным письмом, днем их представления будет считаться только шестой рабочий день со дня отправления. Поэтому отправить документы следует за шесть рабочих дней до истечения срока.

Обратите внимание! Если выручка от предпринимательской деятельности СОНКО за какие-либо три месяца подряд превысит 2 миллиона рублей, организация утратит право на освобождение. Это случится с 1-го числа месяца, в котором произошло превышение.

13.4. СОНКО – налоговый агент по НДС

НКО является налоговым агентом по НДС в случаях, предусмотренных **ст. 161** НК РФ. А именно:

- при приобретении товаров, работ, услуг у иностранцев, не состоящих на учете в налоговых органах;
- при аренде (покупке) имущества у органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления.

Обратите внимание! Если арендодателем является балансодержатель имущества, который не относится к органам государственной власти и управления или органам местного самоуправления, то обязанностей налогового агента не возникает.

Кроме того, налоговыми агентами признают организации, уполномоченные осуществлять реализацию конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству.

Наиболее распространенная операция – это аренда государственного имущества. Поэтому расскажем о ней подробнее.

Итак, НКО, арендующая имущество у органов государственной или местной власти, признается налоговым агентом. Следовательно, она должна удерживать налог из арендной платы и перечислять его в бюджет. Причем делать это следует, даже если заключен трехсторонний договор аренды: между арендодателем, арендатором и балансодержателем имущества.

Сумму НДС налоговый агент рассчитывает по формуле:

НДС, удерживаемый налоговым агентом	Сумма арендной платы, руб.	Расчетная ставка НДС (18/118)
-------------------------------------	----------------------------	-------------------------------

Что еще входит в обязанности налогового агента, кроме удержания и перечисления НДС?

Он составляет **счета-фактуры** на суммы арендной платы, регистрирует их в книге продаж и книге покупок, формирует **декларацию** по налогу на добавленную стоимость.

В такой ситуации бухгалтер заполняет **титальный лист** и **раздел 2** «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента» декларации по налогу на добавленную стоимость.

Раздел 2 формируют отдельно по каждому арендодателю (органу государственной власти и управления и органу местного самоуправления, предоставляющему в аренду государственное имущество).

При наличии нескольких договоров с одним арендодателем (органом государственной власти и управления и органом местного самоуправления) указанный **раздел** декларации заполняют на одной странице.

Обратите внимание! Арендуя имущество, освобожденное от уплаты НДС, налог исчислять и удерживать не надо. В частности, речь идет об аренде НКО земли. Данная операция не облагается НДС согласно **подп. 17 п. 2 ст. 149 НК РФ**.

В подобных операциях налоговые агенты заносят суммы арендной платы в **Раздел 7** «Операции, не подлежащие налогообложению» декларации по НДС.

При этом **Раздел 2**, в котором отражаются суммы НДС, подлежащие перечислению в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента, не заполняется. Соответствующее разъяснение содержится, например, в **письме УФНС России по г. Москве от 27.03.2007 № 19-11/28227**.

13.5. Декларация по НДС

СОНКО, которые ведут предпринимательскую деятельность, заполняют **декларацию** по НДС в общем порядке. О том, как заполнять документы, если НКО признаются налоговыми агентами, мы рассказали в предыдущем разделе.

Далее рассмотрим, какие листы заполнять в **декларации** по НДС, если у СОНКО нет предпринимательской деятельности и она не является налоговым агентом.

Организация, осуществляющая за налоговый период только деятельность, операции по которой освобождены от налогообложения, помимо **титального листа** и **Раздела 1** заполняет **Раздел 7** декларации по НДС.

Заполнение раздела 7 на целевые средства

Отражаются ли в **декларации** по НДС суммы пожертвований, членских взносов и иных целевых поступлений?

Вопрос спорный. Ведь средства, не связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), никакого отношения к налоговой базе по НДС не имеют и, следовательно, в **декларацию** по НДС не включаются.

Однако с другой стороны, в **Разделе 7** необходимо показывать операции, которые не признаются объектом налогообложения в соответствии с **п. 2 ст. 146 НК РФ**. А согласно данной норме и **п. 3 ст. 39 НК РФ** к таковым можно отнести имущество, переданное НКО на ведение уставной деятельности. Многие инспекторы рассуждают именно так и заставляют некоммерческие организации заполнять на целевые средства **Раздел 7** декларации по НДС.

Тогда код для пожертвований, членских взносов, грантов, взносов по благотворительной деятельности и иных целевых поступлений в соответствии с Приложением № 1 Порядка заполнения декларации, утвержденного **приказом** Минфина России от 15.10.2009 № 104н, будет **1010801**. Для пожертвований на формирование целевого капитала – **1010808**.

В то же время есть и обратная позиция: на целевые средства **Раздел 7** декларации по НДС не заполняется. Причем подтверждается она **письмом** ФНС России от 10.12.2012 № ЕД-4-3/20919. А это значит, что у НКО есть шанс отстоять незаполнение данного раздела перед инспекторами.

Сдача декларации в электронной форме

Согласно **п. 5 ст. 174 НК РФ** с 2014 года налогоплательщики (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны представлять в налоговые органы по месту своего учета **декларации** по НДС в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. Данная обязанность касается и НКО.

Однако осталась возможность сдавать декларации на бумаге в следующих случаях:

- освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС по **ст. 145 НК РФ**;
- применение организацией специальных режимов налогообложения.

Также в случае, если некоммерческая организация не осуществляет операций, в результате которых происходит движение денежных средств на ее счетах в банке, а также не имеет объектов налогообложения по НДС, то на основании **п. 2 ст. 80 НК РФ** по истечении отчетного периода она представляет **единую (упрощенную) налоговую декларацию**, на которую требования **п. 5 ст. 174 НК РФ** тоже не распространяются.

Подтверждает данную позицию и **письмо** ФНС России от 04.04.2014 № ГД-4-3/6138.

14. Особенности составления отчетности

14.1 Отчетность СОНКО

Бухгалтерский баланс составляется в соответствии с требованиями, общими для организаций всех организационно-правовых форм.

Практически единственной особенностью, которую следует учитывать при формировании данных для баланса, является особый порядок учета целевого финансирования: по статье "Целевые финансирование и поступления" СОНКО оформляемые отражают остатки поступивших и неиспользованных целевых средств в качестве вступительных членских и добровольных взносов и иных источников. Данные об остатках средств целевого финансирования на начало отчетного периода по их видам и источникам, об их поступлении и использовании в течение отчетного периода, остатках на конец отчетного периода СОНКО приводятся в Отчете о целевом использовании полученных средств (форма N 6).

В Отчете о прибылях и убытках (форма N 2) данные о доходах, расходах и финансовых результатах представляются нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

Некоммерческие организации в Отчете о целевом использовании полученных средств (форма N 6) отражают данные по основной (уставной) деятельности об остатках средств, ранее поступивших в качестве вступительных, членских, добровольных взносов, данные о поступлении (подлежащем поступлении) вышеуказанных средств в течение отчетного периода, их расходовании в течение отчетного периода и остатках на конец отчетного периода. Эти сведения заполняются на основе данных, учтенных на счете учета фактических расходов, связанных с деятельностью НКО, и списанных на уменьшение целевых поступлений.

14.2. Состав форм бухгалтерской отчетности

Согласно **п. 2 ст. 14** Закона «О бухгалтерском учете» годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность СОНКО в общем случае состоит из **бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним** (см. также письмо Минфина России от 13.08.2013 № 07-01-12/32729).

Рекомендованные **формы** указанных отчетов приведены в **приказе Минфина России от 02.07.2010 № 66н**.

При необходимости обеспечения пользователей отчетности дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в баланс и отчет о целевом использовании средств, но которые необходимы пользователям для реальной оценки финансового положения, результатов деятельности организации и движения денежных средств, некоммерческие организации раскрывают такие данные в пояснениях к отчетности (см. **пункты 6, 11** ПБУ 4/99, **Рекомендации** аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам,

аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год (приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01)).

В **Информации** Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» приведены следующие разъяснения:

«Некоммерческая организация приводит в бухгалтерской (финансовой) отчетности показатели об отдельных доходах и расходах (финансовых результатах) обособленно применительно к форме и порядку составления отчета о финансовых результатах в случае, когда:

- в отчетном году эта некоммерческая организация получила доход от предпринимательской и (или) иной приносящей доход деятельности;

- показатель полученного некоммерческой организацией дохода существенен;

- раскрытия данных о прибыли от предпринимательской и (или) иной приносящей доход деятельности в **отчете** о целевом использовании средств недостаточно для формирования полного представления о финансовом положении некоммерческой организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении;

- без знания о показателе полученного дохода заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения некоммерческой организации и финансовых результатов ее деятельности».

То есть при наличии предпринимательской деятельности, прочих доходов некоммерческой организации необходимо дополнительно заполнять **отчет** о финансовых результатах.

Некоторым НКО придется к годовому бухгалтерскому отчету приложить еще и аудиторское заключение.

Это касается тех организаций, которые созданы в форме фондов, саморегулируемых организаций (СРО), кредитных и жилищных кооперативов, НКО, получающих целевые средства на формирование целевого капитала, и других организаций, для которых требование обязательного аудита указано в специальных законах.

По общему правилу обязательным аудит является для фондов, государственных НКО, а также тех, у кого либо выручка за год, предыдущий отчетному, превышает 400 миллионов рублей, либо сумма активов баланса больше 60 миллионов рублей (**п. 1 ст. 5** Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и специализированные законы по формам НКО).

Кроме того, аудит должны проходить те организации, чьи учредители напрямую записали такое требование в уставе.

За отсутствие аудиторского заключения на НКО может быть наложен штраф:

- 50 рублей – на НКО (**ст. 126 НК РФ**);

- от 300 до 500 рублей – на должностных лиц НКО (**ст. 15.6 КоАП РФ**).

Уплата штрафа не освобождает организацию от обязанности проведения аудиторской проверки.

Аудиторское заключение необходимо представлять только в дополнение к обязательному экземпляру годовой отчетности. Но обязательный экземпляр сдается в орган статистики. Получается, что в иные инстанции, включая налоговые органы, аудиторское заключение представлять не нужно.

Годовую бухгалтерскую отчетность НКО должны сдать в налоговую инспекцию, органы статистики, а также другим заинтересованным пользователям (например, жертвователям, грантодателям, исполнительному органу некоммерческой организации).

Согласно **подп. 2 п. 4 ст. 6** Закона о бухучете упрощенные способы ведения бухучета, включая составление упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности, вправе применять все НКО, за исключением:

- организаций, поступления денежных средств и иного имущества которых за предшествующий отчетный год превысили 3 миллиона рублей,
- коллегий адвокатов, адвокатских бюро, юридических консультаций, адвокатских палат, нотариальных палат,
- жилищных и жилищно-строительных кооперативов, кредитных потребительских кооперативов, сельскохозяйственных потребительских кооперативов,
- микрофинансовых организаций,
- обществ взаимного страхования,
- организаций государственного сектора, государственных корпораций, государственных компаний,
- политических партий, их региональных отделений или иных структурных подразделений,
- некоммерческих организаций, включенных в реестр НКО, выполняющих функции иностранного агента.

14.3. Особенности заполнения бухгалтерского баланса

НКО по-особому заполняют **раздел III** баланса «Капитал и резервы». Ведь они вправе сами разрабатывать для себя формы бухгалтерской отчетности, основываясь при этом на бланках, которые рекомендовал Минфин России. Разработанную форму следует закрепить приказом об учетной политике.

В соответствии с требованиями **приказа** Минфина России от 02.07.2010 № 66н некоммерческие организации должны назвать **раздел III** «Целевое финансирование» и вместо показателей уставного, добавочного, резервного капитала и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) включать в него показатели «Паевой фонд», «Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды» (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

Пример

Некоммерческая организация, созданная в 2013 году, осуществляет деятельность только за счет целевых взносов. При этом она не оказывает платных услуг.

На начало 2014 года остаток неизрасходованных целевых взносов был равен 50 000 руб. В течение года в организацию поступили целевые взносы в размере 180 000 руб. На нужды организации в 2014 году было израсходовано 165 000 руб.

В организации на **счете 83** субсчета «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества» отражена стоимость внеоборотных активов на сумму 100 000 руб. Сумма за последние два года не менялась.

14.4. Особенности заполнения отчета о финансовых результатах

В **отчете** о финансовых результатах НКО, не осуществляющие предпринимательскую деятельность, заполняют строки, касающиеся отражения прочих доходов и расходов.

Организации, получающие доходы от предпринимательской деятельности, отражают выручку от продажи, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и финансовый результат от продаж в соответствии с порядком, установленным для коммерческих организаций.

14.5. Особенности заполнения отчета о целевом использовании средств

Отчет о целевом использовании средств (далее – отчет) на практике заполняют почти все некоммерческие организации. Однако принцип заполнения данного отчета вызывает у многих бухгалтеров затруднения, неясно – какой способ применять при формировании отчета: кассовый или метод начисления.

Дело в том, что отчет – это один из основных документов, проверяемых налоговой инспекцией. Он отражает результаты деятельности НКО: сколько средств и каких она получила за год и сколько потратила в своей деятельности. То есть можно сказать, что отчет – это показатель исполнения годовой сметы.

Законодательных норм для заполнения сметы нет. Как правило, НКО планируют поступления и расходы по кассовому методу – сколько денег они должны получить и потратить.

В то же время бухгалтерская отчетность формируется на основании данных бухгалтерского учета, рассчитанных методом начисления: факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (**п. 5 ПБУ 1/2008**).

Поэтому при сопоставлении сметы и отчета у бухгалтера НКО возникнут расхождения.

К примеру, в договоре на получение гранта указан срок поступления денег – декабрь 2015 года (на ту же дату грант к получению запланирован и в смете 2015 года). Именно на эту дату бухгалтер должен сделать запись по субсчетам счетов:

Д-т счета 76 – К-т счета 86.

И тогда в 2015 году данная сумма будет отражена в отчете как полученная.

Однако если реально деньги придут только в следующем году, их вновь придется запланировать в смете, но уже 2016 года. Налицо – несоответствие в документах, которое, конечно же, вызовет вопросы со стороны налоговых инспекторов. Ведь в соответствии с отчетом за 2015 год грант отражен как уже полученный.

НКО необходимо составлять смету и отчет одним общим методом. Так как кассовый метод для бухгалтерского учета некоммерческих организаций пока не предусмотрен, то получается, организации должны использовать метод начисления и указать его в учетной политике.

Схожая проблема возникает и с отражением выручки, а также затрат в бухгалтерском учете по предпринимательской деятельности НКО.

Исключение: социально ориентированные организации. Согласно нормам **п. 12** ПБУ 9/99 и **п. 18** ПБУ 10/99 они вправе признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков). В этом случае расходы они должны списывать после погашения задолженности.

В то же время нельзя забывать еще об одном важном для НКО документе – декларации по налогу на прибыль, в **листе 07** которой также отражаются полученные и потраченные целевые средства. Причем в **пунктах 15.1-15.2** Порядка заполнения декларации, утвержденного **приказом** ФНС России от 22.03.2012 № ММВ-7-3/174@, указано, что данный лист заполняется по датам поступления и траты средств. То есть кассовым методом (подробнее – о заполнении декларации по налогу на прибыль говорится в **разделе** «Декларация по налогу на прибыль» на с. 169).

Следовательно, для сопоставления данных сметы, отчета и **декларации** по налогу на прибыль бухгалтеру проще использовать кассовый метод.

Организации придется или смириться с указанными сложностями и соблюдать требования законодательства, то есть составлять смету и отчет методом начисления, **лист 07** декларации по налогу на прибыль – кассовым методом, и быть готовой давать объяснения налоговым инспекторам. Либо идти на нарушение норм составления бухгалтерской отчетности и составлять отчет кассовым методом, прописав его в учетной политике.

Далее разберем построчно порядок заполнения **отчета** (возьмем его полную форму). Для наглядности всю информацию представим в виде таблицы (см. таблицу ниже).

Название строки	Описание строки
1	2
Остаток средств на начало отчетного года	Кредитовое сальдо по счету 86 «Целевое финансирование», в том числе сумма прибыли от предпринимательской деятельности и прочих доходов, оставшаяся в распоряжении НКО после налогообложения и не использованная в предыдущем году
Поступило средств	
Вступительные взносы	Вступительные взносы в общественных объединениях, союзах и ассоциациях, потребительских кооперативах. Взимаются один раз. Порядок и возможность взимания таких средств должны быть предусмотрены уставом и положением о членстве НКО
Членские взносы	Регулярно осуществляемые взносы на покрытие административно-хозяйственных расходов организаций, основанных на принципах членства. Порядок и возможность взимания таких средств должны быть предусмотрены уставом и положением о членстве НКО
Целевые взносы	<p>По этой строке показывают:</p> <ul style="list-style-type: none"> суммы грантов; средства бюджетов, выделяемые осуществляющим управление многоквартирными домами товариществам собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным или иным специализированным потребительским кооперативам, управляющим организациям, выбранным собственниками помещений в многоквартирных домах, на доленое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов в соответствии с Законом от 21.07.2007 № 185-ФЗ; суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций; средства, полученные на осуществление благотворительной деятельности; поступления от собственников созданным ими учреждениям; имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности; денежные средства, внесенные членами садоводческого, огороднического или дачного некоммерческого товарищества либо садоводческого, огороднического или дачного некоммерческого партнерства на приобретение (создание) объектов общего пользования; денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала. <p>Так как четкого описания целевых взносов нет, рекомендуем эту строку дробить на те целевые средства, которые НКО должна получить в соответствии со сметой и не будет облагать налогом на прибыль в соответствии со ст. 251 НК РФ</p>
Добровольные имущественные взносы и пожертвования	<p>Взносы, полученные:</p> <ul style="list-style-type: none"> организациями, не основанными на принципах членства; не от членов организаций; в пределах выше установленных уставными документами. <p>Обратите внимание: добровольные взносы не указаны в составе сумм, не облагаемых налогом на прибыль согласно ст. 251 НК РФ, а вот суммы пожертвований, используемые для уставной деятельности, там есть. Во избежание претензий со стороны налоговиков рекомендуем данную строку отчета назвать лишь «Пожертвования» и отражать в ней полученные пожертвования.</p> <p>А в случае получения НКО добровольных взносов, облагаемых налогом на прибыль, указанные суммы отражать в строке «Прочие»</p>

Прибыль от предпринимательской деятельности организации	По данной строке отражают чистую прибыль отчетного года, сформированную в отчете о прибылях и убытках по итогам предпринимательской деятельности за отчетный год, направленную некоммерческой организацией для достижения целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям
Прочие	По данной строке отражают доходы (счет 91 субсчет «Прочие доходы»): суммы положительных курсовых разниц от переоценки активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, от продажи валюты по курсу выше курса ЦБ РФ; проценты, начисляемые банком на остатки денежных средств на счетах; суммы штрафных санкций за неисполнение (ненадлежащее исполнение) договоров и т.п.
Всего поступило средств	Сумма всех выше перечисленных поступлений. Данные строки остатка средств на начало отчетного периода в расчет не берутся
Использовано средств	
Расходы на целевые мероприятия	Общая сумма средств, израсходованных на целевые мероприятия, к которым относятся проекты и программы, осуществляемые организацией в целях, ради которых она создана. А именно сумма средств по строкам: социальная и благотворительная помощь; проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.; иные мероприятия
В том числе: социальная и благотворительная помощь	Суммы, фактически потраченные на оказание социальной и благотворительной помощи физическим и/или юридическим лицам. Направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческим организациям
проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.	Расходы: на изготовление и рассылку приглашений участникам мероприятия; аренду конференц-зала; гонорары приглашенным лекторам, включая начисления во внебюджетные фонды; транспортное обслуживание участников мероприятия; питание и проживание в гостиничном номере участников мероприятия и т.п.
иные мероприятия	Расходы на мероприятия, преследующие культурные, образовательные, научные и управленческие цели, а также проводимые в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан
Расходы на содержание аппарата управления	Сумма использованных средств на содержание аппарата управления некоммерческой организации, а также других ее расходов, связанных с осуществлением управленческих и координирующих функций, выполнением иных уставных задач (в том числе организация работы по получению финансовых средств для достижения целей, предусмотренных уставом). Расходы на содержание аппарата управления включают: расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления); выплаты, не связанные с оплатой труда; расходы на служебные командировки и деловые поездки; содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта); ремонт основных средств и иного имущества; прочие

<p>В том числе: расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)</p>	<p>Расходы на оплату труда аппарата управления (начисления в пользу работников согласно трудовым договорам, заключенным в соответствии с Трудовым кодексом РФ, а также гражданско-правовым и авторским договорам) с учетом начислений во внебюджетные фонды.</p> <p>К расходам на оплату труда, в частности, относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> суммы, начисленные по тарифным ставкам и должностным окладам в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда; начисления стимулирующего характера, в т.ч. премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели; начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в т.ч. надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни; суммы начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде; расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска; денежные компенсации за неиспользованный отпуск; выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (по районным коэффициентам, коэффициентам за работу в пустынных, безводных местностях и в высокогорных районах, процентные надбавки к заработной плате за стаж работы в районах Крайнего Севера, в приравненных к ним местностях и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями) и др. <p>К начислениям во внебюджетные фонды относятся следующие суммы, рассчитанные с указанных расходов на оплату труда:</p> <ul style="list-style-type: none"> страховые взносы; взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. <p>Напомним: существуют ограничения для благотворительных организаций, и именно по показателю данной строки налоговой будут их проверять: расходы на оплату труда административно-управленческого персонала должны составлять не более 20% полученных пожертвований</p>
<p>выплаты, не связанные с оплатой труда</p>	<p>Расходы на выплаты социального характера, а также на прочие выплаты, не связанные с оплатой труда (не указанные в трудовом договоре). Например, выплаты материальной помощи</p>
<p>расходы на служебные командировки и деловые поездки</p>	<p>Командировочные расходы организации, а также расходы на деловые поездки, причем как по территории РФ, так и за ее пределами:</p> <ul style="list-style-type: none"> расходы на проезд и найм жилого помещения; суточные; расходы на оформление и выдачу виз, паспортов, приглашений и иных аналогичных документов; иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя

содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта)	Эксплуатационные расходы на содержание и обслуживание зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и т.п., а также затраты на содержание служебного автотранспорта. В том числе: затраты на аренду помещения, а также автомобильных и иных транспортных средств; оплата стоимости услуг по электроснабжению, обеспечению теплом, водоснабжению, канализации, оказываемых специализированными организациями, и т.п.; затраты по обслуживанию компьютеров, факсов, ксероксов и т.п.; оплата стоимости топлива и иных расходуемых в процессе эксплуатации транспортного средства материалов; плата за проведение государственного технического осмотра транспортных средств и др.
ремонт основных средств и иного имущества	Затраты организации на текущий, средний и капитальный ремонт объектов основных средств и иного имущества, осуществленный как подрядным, так и хозяйственным способами
прочие	Иные расходы (стоимость услуг связи, консультационных услуг, уплаченных налогов и пр.)
Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	Расходы организации на покупку основных средств и материально-производственных запасов в соответствии с нормами ПБУ 6/01 и ПБУ 5/01
Прочие	Иные расходы, не отнесенные в предыдущие строки. Например, затраты, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств; проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов)
Всего использовано средств	Сумма всех вышеперечисленных расходов
Остаток средств на конец отчетного года	Рассчитывается сальдо на конец отчетного периода. Оно должно быть равно кредитовому сальдо по счету 86 «Целевое финансирование» на конец отчетного периода

14.6. Особенности заполнения пояснений к бухгалтерской отчетности

На то, что пояснения к бухгалтерской отчетности являются обязательной частью годового отчета, указывают Минфин и ФНС России в совместном **письме** от 20.06.2013 № ЕД-4-3/11174@.

Содержание и форму пояснений можно определить самостоятельно.

Как правило, это отдельный документ, который содержит дополнительную информацию, не указанную в других формах отчетности. Чаще всего требуется расшифровка отдельных показателей баланса и отчета о финансовых результатах.

Согласно **п. 4** приказа Минфина России № 66н пояснения оформляются в табличной и (или) текстовой форме. Содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно, с учетом Примера оформления пояснений, приведенного в **Приложении 3** к приказу № 66н.

Рассмотрим некоторые необходимые аспекты данного документа.

В соответствии с **ПБУ 4/99** «Бухгалтерская отчетность организации» в пояснениях должны быть указаны:

- виды деятельности НКО;
- среднегодовая численность работающих за отчетный период (или численность работающих на отчетную дату);
- состав (по фамилиям и должностям) членов исполнительных и контрольных органов организации;

- сведения о доходах и расходах НКО по предпринимательской деятельности (объемы продаж, состав затрат, состав резервов, внереализационные доходы и расходы);

- сведения о целевых средствах, источниках их поступления и траты;

- источники и договоры, по которым НКО получает от контрагентов неденежные средства.

Важной частью пояснений является информация и об итогах рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности. Напоминаем: НКО не вправе распределять чистую прибыль, полученную от предпринимательства, между учредителями: ее направляют на уставную деятельность организации.

Кроме того, в соответствии с требованиями **ПБУ 6/01** «Учет основных средств» и **ПБУ 14/2007** «Учет нематериальных активов» в пояснениях необходимо раскрыть информацию об объектах основных средств и нематериальных активов:

- о способах оценки активов, приобретенных по договорам, предусматривающим погашение обязательств неденежными средствами;

- сроках полезного использования объектов;

- способах начисления износа;

- объектах недвижимости, находящихся в процессе государственной регистрации, но уже принятых в эксплуатацию и фактически используемых;

- отражении износа на забалансовых счетах НКО.

Согласно **ПБУ 5/01** «Учет материально-производственных запасов» в пояснениях приводят данные о способах оценки МПЗ по их группам (видам), о последствиях изменений этих способов, а также о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Некоторые данные включаются в пояснения только при их наличии в отчетном периоде. Для НКО это могут быть: получение государственной помощи, кредитов и займов, перевод краткосрочной задолженности в долгосрочную и пр.

Так, например, если организация получила в течение года кредит или займ, ей следует отразить:

- сроки погашения и изменения величины задолженности с указанием на договор, по которому задолженность образовалась;

- суммы затрат, включенные в операционные расходы и в стоимость инвестиционных активов;

- величину средневзвешенной ставки займов и кредитов (при ее применении).

Если заимодавец не выполнил условия договора займа (кредитного договора) или исполнил их не полностью, организация-заемщик в пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности приводит информацию о недополученных суммах (**п. 4 ПБУ 15/2008** «Учет расходов по займам и кредитам»).

Если НКО получает активы или денежные средства в валюте, на основании требований **ПБУ 3/2006** «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» в пояснениях раскрывают информацию об операциях в иностранной валюте:

- величину курсовых разниц, отнесенных на финансовые результаты;
- величину курсовых разниц, учтенных иным образом;
- **официальный курс** Банка России, действовавший на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Согласно **п. 5 ст. 22** Федерального закона от 23.11.2009 № 261-ФЗ в пояснения к годовой бухгалтерской отчетности подлежат включению данные о совокупных затратах НКО на оплату использованных в течение календарного года энергетических ресурсов.

14.7. Специальная отчетность СОНКО в органы статистики

Некоммерческие организации должны сдавать бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение в органы статистики. Заключение должно быть представлено не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения. Но при этом не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом (**пункты 2, 4 ст. 18** Закона о бухучете).

Также НКО представляет в органы статистики сведения по специализированным формам статистического наблюдения.

Для социально ориентированных НКО существует специальная отчетность **№ 1-СОНКО** «Сведения о деятельности социально ориентированной некоммерческой организации», утвержденная **приказом** Росстата от 23.07.2013 № 291.

В отношении некоммерческих организаций действует также **форма № 11 (краткая)** «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) некоммерческих организаций».

Данные формы должны утверждаться ежегодными приказами Росстата.

Органы государственной статистики могут запросить и другие сведения по установленным формам.

15. Особенности расчета налога на прибыль .

Как и все другие организации, НКО платят налог на прибыль с доходов от предпринимательства. Что же касается поступлений по уставной деятельности, то их налогом можно не облагать. Но только при условии, что они соответствуют требованиям **ст. 251** НК РФ.

Рассмотрим подробнее некоторые аспекты деятельности СОНКО, влияющие на формирование налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

15.1 Целевое назначение

Что значит: поступления использованы по целевому назначению? Как быть, если средства используются одновременно и целевым, и нецелевым образом? В этом случае налог начисляют только на ту часть денег, которая использована нецелевым образом.

Сложнее, если целевые средства потрачены на покупку имущества, которое будет использоваться в обоих видах деятельности НКО. Тогда, по мнению налоговых инспекторов, такие средства облагаются полностью налогом на прибыль.

В противном случае придется предоставить документы о целевом использовании средств. Если документы предоставлены, то позиция налогоплательщика обоснована. Поэтому, даже если организация использует целевое имущество, направленное на некоммерческую деятельность, еще и в предпринимательстве для достижения уставных целей, облагать его налогом на прибыль неправомерно.

Но эта позиция все же является весьма спорной, и налоговики с такими доводами могут не согласиться. Поэтому не исключено, что отстаивать свои права организации придется в судебном порядке.

Также спор может возникнуть, если НКО положит целевые деньги на депозит. Минфин сообщил по этому вопросу следующее. Размещение целевых средств на депозите не будет являться нецелевым использованием денег и, следовательно, не приведет к их обложению налогом на прибыль только при наличии следующих условий:

- у НКО нет расходов по размещению временно свободных остатков целевых средств на депозитных счетах в учреждениях банков и в ценных бумагах, признаваемых в уменьшение налогооблагаемой прибыли. Наличие расходов, направленных на получение дохода, является основным критерием отнесения деятельности к предпринимательской;

- НКО имеет документальное обоснование целесообразности решения о размещении временно свободных остатков целевых средств в приносящих доход финансовых активах с точки зрения минимизации риска потери (обесценивания) соответствующих средств;

- НКО имеет документальное обоснование целесообразности неполного использования целевых средств в том периоде, в котором они получены;

- денежные средства с депозита будут потрачены на содержание некоммерческой организации или на ведение ее уставной деятельности по целевому назначению и в срок.

При этом целевые деньги налогом облагаться не будут. Подпадут под налогообложение только полученные проценты от размещения средств на депозите (см. письма Минфина России от **01.08.2013 № 03-03-06/4/30833**, от **29.07.2013 № 03-03-06/4/30025**, от 13.01.2014 № 03-11-06/2/262 (в части применения УСН) и др).

15.2. Раздельный учет

Заметьте: целевые поступления признаются таковыми для целей налогового учета лишь при условии, что та некоммерческая организация, которая их получает, ведет раздельный учет, как самих целевых поступлений по программам, так и доходов и расходов по предпринимательской деятельности (если такая деятельность ведется). Если не вести раздельный учет,

все средства, которые получает некоммерческая организация, налоговики посчитают внереализационными доходами и потребуют включить их в

налогооблагаемую базу. Если целевые средства истрачены организацией не по назначению или не в срок, то они также увеличивают налогооблагаемую прибыль. Дело в том, что для некоммерческих организаций, получающих средства целевого финансирования и целевые поступления, в соответствии с **подп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ** установлена обязанность ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и в рамках целевых поступлений.

Некоммерческая организация не вправе уменьшать доходы, связанные с производством и реализацией товаров, работ, услуг, и внереализационные доходы на величину расходов, связанных с уставной некоммерческой деятельностью организации. Указанные расходы должны покрываться за счет целевых поступлений, а при их недостаточности или отсутствии – за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль организаций.

К средствам целевого финансирования относятся поступления, указанные в **подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ**.

Наиболее распространенными из них применительно практически ко всем НКО являются гранты.

15.3. Гранты

Грантами признаются денежные средства и иное имущество, передача которого НКО удовлетворяет следующим условиям.

Во-первых, гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе.

Во-вторых, гранты должны быть получены:

- от российских физических лиц;
- некоммерческих организаций;

- иностранных и международных организаций, указанных в **Перечне**, утвержденном **Постановлением** Правительства РФ от 28.06.2008 № 485 «О перечне международных организаций, получаемые налогоплательщиками гранты (безвозмездная помощь) которых не подлежат налогообложению и не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций – получателей грантов».

Имущество, полученное от коммерческих организаций и иностранных граждан, не является грантом и облагается налогом на прибыль.

Гранты предоставляются на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, физкультуры и спорта (за исключением профессионального спорта), а также на проведение конкретных научных исследований.

В-четвертых, гранты предоставляются на условиях, которые определяет грантодатель, с обязательным представлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта. Вообще о получении гранта свидетельствуют

также следующие документы: договор, платежные поручения, выписки с расчетного счета банка, приходные кассовые ордера.

В договоре обязательно должны быть указаны:

- наименование грантодателя и грантополучателя, их адреса и банковские реквизиты;
- решение о предоставлении гранта;
- сумма и порядок финансирования;
- цели использования гранта (конкретные программы);
- сроки использования средств;
- описание результатов, запланированных сторонами договора;
- порядок и форма представления отчетов об использовании полученных средств;
- ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств каждой из сторон.

Если полученный НКО грант не удовлетворяет хотя бы одному из перечисленных условий и его нельзя отнести к иным видам целевого финансирования или целевых поступлений, он учитывается при расчете налога на прибыль как безвозмездно полученное имущество (денежные средства) на основании **п. 8 ст. 250 НК РФ**.

15.4 Средства бюджета

Суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций, налогом на прибыль не облагаются. Такая льгота установлена **подп. 3 п. 2 ст. 251 НК РФ**.

Некоммерческая организация, чтобы применять льготу, должна быть бюджетополучателем и как таковая указана в бюджетной росписи. А поступления из бюджета должны соответствовать определениям бюджетных ассигнований и субсидий, указанных в **статьях 69 и 78.1** Бюджетного кодекса РФ.

Для НКО типична ситуация, когда они получают деньги не напрямую из бюджета, а от вышестоящего органа на конкурсной либо тендерной основе. Например, от администрации города или министерства (см. рис. 1). В этом случае необходимо внимательно читать договор.

Если между НКО и администрацией заключен договор возмездного оказания услуг, стороны которого именуются «заказчик» и «исполнитель» (либо «сторона 1» и «сторона 2», но по сути условия возмездности соблюдаются), то поступления по такому договору являются доходами от реализации и облагаются при общем режиме налогообложения не только налогом на прибыль, но и НДС. Даже в том случае, если в платежном поручении на получение средств администрации города есть запись: «НДС не облагается». Конечно, налог платить не нужно, если НКО получило освобождение от уплаты этого НДС.

Субсидии, полученные от государства и потраченные целевым образом на осуществление уставной деятельности, налогом на прибыль не облагаются (письма от **22.01.2014 № 03-01-10/2003**, от **15.03.2013 № 03-03-06/4/12497**).

Но только в том случае, если НКО использовала их по назначению. Понятие нецелевого использования бюджетных средств дано в **ст. 289** Бюджетного кодекса РФ. Это направление и использование средств на цели, не соответствующие условиям их получения, определенным утвержденным бюджетом, бюджетной росписью, уведомлением о бюджетных ассигнованиях, сметой доходов и расходов либо иным правовым основанием их получения. Нецелевое использование бюджетных средств влечет их изъятие в бесспорном порядке. Кроме того, **ст. 15.14** КоАП РФ устанавливает за данное правонарушение штрафы:

- на должностных лиц в размере от 20 000 до 50 000 рублей или дисквалификацию на срок от одного года до трех лет;
- на юридических лиц – от 5 до 25% суммы средств, полученных из бюджета бюджетной системы Российской Федерации, использованных не по целевому назначению.

Согласно **п. 1 ст. 26** Закона № 7-ФЗ для всех НКО в качестве источника формирования имущества названы «добровольные имущественные взносы и пожертвования». Действие данного закона не распространяется лишь на потребительские кооперативы, государственные и муниципальные учреждения.

Таким образом, все НКО, кроме вышеупомянутых, имеют право получать для своей общественно полезной деятельности пожертвования и не облагать их налогом на прибыль.

15.5. Благотворительные взносы

Зачастую в благотворительных организациях встречается такой вид пожертвований, как благотворительные взносы. Рассмотрим, в каком случае они не будут облагаться налогом на прибыль.

Направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческим организациям, а также поддержка политических партий, движений, групп и кампаний благотворительной деятельностью не являются.

Обратите внимание! Очень важно отличать благотворительность от спонсорства. Если НКО не рекламирует жертвователя, то помощь является благотворительностью. Если рекламирует, то это спонсорство, которое подлежит обложению налогом на прибыль и НДС. Также запрещается проводить одновременно с благотворительной деятельностью агитацию перед выборами и по вопросам референдума.

15.6. Безвозмездно полученное имущество

Согласно **п. 8 ст. 250** НК РФ безвозмездно полученное имущество (если, конечно, оно не относится к целевым поступлениям) признается внереализационным доходом. Причем единовременно – в момент подписания сторонами акта приемки-передачи такого имущества (**подп. 1 п. 4 ст. 271** НК РФ).

Налоговая стоимость безвозмездно полученного имущества определяется в том же порядке, что и в бухгалтерском учете: исходя из рыночных цен. Информация о ценах должна быть подтверждена получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Пример

АНО «В помощь сиротам» получила безвозмездно от коммерческой организации грузовой автомобиль. Чтобы определить стоимость автомобиля, организация привлекла независимого оценщика. Он оценил автомобиль в 150 000 руб. По этой стоимости АНО оприходовала автомобиль в бухгалтерском и налоговом учете.

И именно 150 000 руб. она обложит налогом на прибыль по ставке 20%.

С другой стороны, если бы НКО получила автомобиль как пожертвование, прописав данное условие в договоре, и использовала бы машину в своей уставной деятельности, то налога на прибыль бы не было.

Обратите внимание! Зачастую НКО использует в своей деятельности помещения, компьютеры, офисную мебель, бухгалтерские программы бесплатно. Как правило, эти средства принадлежат учредителям, членам или сотрудникам организации.

Если последние не пожертвовали их в НКО и на данное имущество не заключены договоры аренды и, соответственно, не производится оплата аренды, эти объекты (или плата за их пользование) также могут быть признаны безвозмездно полученными организацией. Будет ли в этом случае начисляться налог на прибыль? Согласно **п. 8 ст. 250 НК РФ** будет. Подтверждает это и Минфин России в **письме** от 31.10.2008 № 03-11-04/2/163.

Дело в том, что **Налоговый кодекс** различает получение имущества в собственность и получение права на пользование этим имуществом.

В первом случае, если НКО безвозмездно пожертвовали имущество, как уже указывалось в примере, налога на прибыль не возникает. Во втором случае, когда НКО всего лишь пользуется объектом (даже оформив договор на такой вид пожертвования), но права собственности на это имущество не имеет, льготы по налогу на прибыль нет и организации следует отразить доход.

В **письме** Минфина России от 07.03.2014 № 03-03-06/1/9966 указано:

«На основании **п. 1 ст. 582 ГК РФ** пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях.

Пунктом 1 ст. 572 ГК РФ предусмотрено, что по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом.

Таким образом, к имуществу некоммерческой организации, переданному по договору безвозмездного пользования в качестве пожертвования в общеполезных целях и не перешедшему в собственность к данной организации, положения **пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ** неприменимы».

С 2011 года в **п. 2 ст. 251 НК РФ** уточнено, что целевыми поступлениями признаются доходы в виде безвозмездно полученных некоммерческими организациями работ (услуг), выполненных (оказанных) на основании соответствующих договоров (**подп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ**).

15.7. Штрафные санкции

В соответствии со **ст. 250 НК РФ** признаются внереализационными доходами НКО-получателя, даже если они начислены за несвоевременное целевое финансирование. Например, организацией, созданной на основе членства, скажем, некоммерческим партнерством, в отношении членских взносов своих членов.

Бухгалтеру важно правильно определить дату получения дохода.

Для организаций, которые при исчислении налога на прибыль выбрали метод начисления, рассматриваемые доходы считаются полученными в момент их начисления в соответствии с условиями заключенных договоров либо на основании решения суда (**ст. 271 НК РФ**).

При применении кассового метода штрафные санкции будут признаваться доходом в день поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу организации (**ст. 273 НК РФ**).

Напомним, что при определении внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств НКО, использующие метод начисления, должны отражать причитающиеся суммы в соответствии с условиями договоров или иных правоустанавливающих документов. Если штрафные санкции не предусмотрены, то у НКО-получателя не возникает обязанности для исчисления данного вида внереализационных доходов.

При взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению этого внереализационного дохода у организации возникает на основании решения суда (**ст. 317 НК РФ**).

Обратите внимание! Доходы, полученные в виде компенсации судебных расходов, по существу не соответствуют видам доходов, указанных в **п. 2 ст. 251 НК РФ**, и учитываются организацией при определении базы по налогу на прибыль вне зависимости от ее организационно-правовой формы. К такому выводу пришел Минфин России в **письме** от 26.11.2013 № 03-03-06/4/51060. Аналогичный вывод финансовое ведомство сделало в **письме** от 16.12.2011 № 03-03-06/4/148.

15.8 Проценты, полученные по банковским счетам

У каждой НКО есть расчетный счет. Бывает, что за месяц банк насчитывает проценты организации на сумму, которая числилась на счете. Причем то, является ли данная сумма целевой или относится к предпринимательству, значения не имеет.

Полученные проценты включаются в состав внереализационных доходов. Об этом четко сказано в **п. 6 ст. 250 НК РФ**.

НКО, применяющие кассовый метод учета доходов и расходов, включают проценты в состав внереализационных доходов того периода, в котором эти проценты фактически были получены.

Для организаций, применяющих метод начисления, датой получения доходов в виде процентов признается дата начисления процентов в соответствии с условиями договора с банком.

16. Особенности налогообложения материальной помощи

Обложение материальной помощи НДФЛ

Многие НКО в рамках своей уставной деятельности перечисляют деньги малоимущим и нуждающимся. Рассмотрим: должна ли в этом случае организация удерживать НДФЛ с оказанной материальной помощи?

Для этого обратимся к **ст. 217 НК РФ**, где прописаны все случаи, когда доходы физических лиц освобождаются от НДФЛ.

Так, к примеру, в **пунктах 8 и 8.1** этой статьи говорится, что НДФЛ не уплачивается с суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

- в связи со стихийным бедствием или с другим чрезвычайным обстоятельством, а также членам семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью независимо от источника выплаты;

- членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена его семьи;

- в виде гуманитарной, благотворительной помощи, оказываемой российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями), в соответствии с законодательством Российской Федерации о благотворительной деятельности в Российской Федерации;

- малоимущим и социально незащищенным категориям граждан в виде сумм адресной социальной помощи, оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти;

- пострадавшим от террористических актов на территории России, а также членам семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории России, независимо от источника выплаты;

- работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении/удочерении) ребенка, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка;

- вознаграждения, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта Российской Федерации физическим лицам за оказание ими содействия в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, лиц, подготавливающих такие акты, а также за оказание содействия органам исполнительной власти, осуществляющим оперативно-розыскную деятельность.

Также не облагаются НДФЛ:

- суммы, уплаченные религиозными, а также благотворительными и иными некоммерческими организациями, одной из целей деятельности которых является содействие в охране здоровья граждан, за услуги по лечению лиц, не состоящих с этими организациями в трудовых отношениях, а также за лекарственные средства для этих лиц;

- с 2012 года помощь, предоставляемая некоммерческими организациями детям-сиротам, детям, оставшимся без попечения родителей, и детям из семей с низким **прожиточным минимумом (п. 26 ст. 217 НК РФ)**.

Кроме того, освобождена от НДФЛ оплата (полная или частичная) работодателями путевок в российские санаторно-курортные и оздоровительные учреждения (за исключением туристских). Такая компенсация выплачивается как сотрудникам или членам их семей, так и бывшим работникам – пенсионерам. Выделяться эти суммы могут за счет средств, предоставленных религиозными или некоммерческими организациями, деятельностью которых является социальная поддержка и защита граждан (**п. 9 ст. 217 НК РФ**).

Еще одно упоминание об освобождении материальной помощи от налогообложения встречается в **п. 28 ст. 217 НК РФ** – не облагается сумма, не превышающая 4000 рублей в год. Это положение распространяется на существующих и бывших работников, уволившихся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту. Как видим, в этом случае также важно, чтобы человек, получающий деньги, состоял в трудовых отношениях с организацией, выплачивающей материальную помощь. В противном случае НКО придется удержать НДФЛ. А при невозможности это сделать (например, помощь была оказана имуществом) – в течение месяца сообщить в налоговую инспекцию.

Если этого не сделать, может последовать штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога (**ст. 123 НК РФ**). Но несмотря на штраф, обязанность заплатить налог останется за получателем материальной помощи, и налоговая инспекция будет требовать, чтобы налог заплатил именно он.

Имейте в виду: требование из налоговой инспекции об уплате НДФЛ может оказаться для получателя помощи неприятным сюрпризом. Как правило, получатели денег – это социально незащищенные люди, и требование уплатить налог может поставить их в еще более затруднительное положение. Ведь, скорее всего, полученные деньги к моменту выставления требования будут ими уже потрачены.

Поэтому лучше рассчитывать суммы выплат так, чтобы граждане получали на руки деньги за минусом удержанного налога (увеличивать сумму к начислению на сумму налога и предусмотреть это в смете).

Другое дело, если НКО выдает гражданину денежный подарок в сумме не более 4000 рублей. В данной ситуации уже не имеет значения, состоит человек, получивший подарок, в трудовых отношениях с дарителем или нет. НДФЛ подарок облагаться не будет.

17. Особенности расчета налога на имущество

Некоммерческие организации являются плательщиками налога на имущество

Налог на имущество отражают:

- за счет внереализационных расходов – если имущество использовалось в предпринимательстве;

Д-т **счета 91/Прочие расходы** – К-т **счета 68/Расчеты по налогу на имущество** – начислен налог на имущество с основных средств, используемых в предпринимательстве;

- за счет средств целевого финансирования – если основные средства «работали» на уставную деятельность:

Д-т **счета 86** – К-т **счета 68**/Расчеты по налогу на имущество – начислен налог на имущество с основных средств, используемых в уставной деятельности.

При расчете налога следует обратить внимание на следующие моменты.

Для того чтобы найти остаточную стоимость основных средств, НКО от их балансовой стоимости отнимают сумму износа, начисляемого линейным способом. Ведь согласно **п. 17** ПБУ 6/01 «Учет основных средств» по объектам основных средств НКО амортизацию не начисляют. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа.

Причем это касается не только основных средств, которые были куплены за счет целевых средств, но и тех, что были приобретены за счет доходов от продажи товаров (работ, услуг) или неиспользуемого имущества организации.

В учете делают запись:

Д-т **счета 010** – начислен износ по основным средствам некоммерческих организаций.

Подсчитывают износ ежемесячно, так как среднегодовую стоимость объектов нужно определять тоже каждый месяц.

Для некоторых НКО установлены льготы по налогу на имущество. Речь идет о тех из них, кому послабления введены региональными властями либо **ст. 381** НК РФ

Как быть некоммерческим организациям, которые используют льготное имущество в предпринимательстве?

По мнению налоговиков, льготу можно применить только в отношении той части имущества, которая используется в уставной деятельности. Для этого стоимость объектов можно распределять:

- пропорционально занимаемой ими площади;
- исходя из удельного веса финансирования в общей сумме доходов).

Первый способ быстрее и проще, так как позволит не пересчитывать пропорцию для распределения стоимости основных средств несколько раз. Выбранный вариант бухгалтер НКО должен закрепить в приказе об учетной политике.

Конечно, с этим подходом можно поспорить и использовать льготу по имуществу, которое помимо уставной деятельности используется и в предпринимательстве, полностью. Не исключено, что свою позицию придется отстаивать в суде.

18. Особенности применения упрощенной системы налогообложения

Упрощенная система налогообложения позволяет сократить налоги и трудозатраты бухгалтерии. . Какие НКО могут стать «упрощенцами»?

Перейти на «упрощенку» может большинство НКО. Причем независимо от того, что в соответствии с **подп. 14 п. 3 ст. 346.12** НК РФ не имеют права применять спецрежим организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляла более 25%. В кодексе сказано, что данное требование не распространяется на НКО, в том числе на организации потребительской кооперации и союзы.

Но есть исключения.

Так, например, адвокатские образования применять «упрощенку» не вправе. Об этом прямо говорится в **подп. 10 п. 3 ст. 346.12** НК РФ.

Или же не могут работать в спецрежиме негосударственные пенсионные и инвестиционные фонды (**подпункты 4 и 5 п. 3 ст. 346.12** НК РФ). Также не могут применять УСН организации, имеющие филиалы и представительства.

Мы уже рассматривали вопрос о том, вправе ли НКО открывать подразделения (см. **с. 55**). И писали, что чиновники против: они указывают, что согласно **п. 1 ст. 5** Закона № 7-ФЗ некоммерческие организации могут создавать на территории РФ только филиалы или представительства (см. **письмо Минфина России от 10.01.2012 № 03-02-07/1-8**).

Значит ли это, что у некоммерческих организаций, имеющих рабочие места вне офиса, шансов на применение УСН нет?

С контролерами можно поспорить, так как запрета на открытие обособленного подразделения **Законом № 7-ФЗ** или иными нормативными актами не установлено. Особенно, если его регистрация, осуществленная иным образом чем по филиалу или представительству (путем подачи сообщения по **форме № С-09-3-1** в налоговую инспекцию), прошла успешно.

Кроме того, НКО, желающие стать «упрощенцами», должны помнить, что:

- нельзя превышать лимит доходов, установленный НК РФ. При этом стоимость целевых поступлений не учитывается при определении критической суммы;

- средняя численность работников не должна превышать 100 человек;

- стоимость амортизируемого имущества, находящегося в собственности НКО, не должна превышать 100 миллионов рублей;

- следует соблюдать иные ограничения, установленные **ст. 346.12** НК РФ.

Переход на УСН происходит добровольно путем подачи в налоговую инспекцию соответствующего заявления. Срок подачи заявления – не позднее 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик хочет перейти на УСН.

Для новых организаций срок подачи заявления на УСН – 30 календарных дней с даты регистрации (рекомендуется заявление, написанное на имя своей налоговой инспекции, сразу же подать с регистрационными документами при регистрации НКО).

19. Заключительные положения

В соответствии со ст.1 Закона о бухгалтерском учете с помощью бухгалтерского учета должны выполняться следующие задачи:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности – инвесторам, кредиторам и др.;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, за наличием и движением имущества и обязательств, за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Список использованной литературы

1. Митюкова Э.С. "Некоммерческие организации: правовое регулирование, бухгалтерский учет и налогообложение" М. : АйСи, 2015 г.
2. Семенихин В.В. Некоммерческие организации – налогообложение и бухучет. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2015.
3. Воеводина Н.А. и др. Некоммерческие организации . Научная книга, 2012. – 222 с
4. Федеральный закон от 06.12. 2011 №402 – ФЗ «О бухгалтерском учете»;
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности
6. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».
7. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».
8. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов
9. ПБУ 6/01 «Учет основных средств».
10. ПБУ 9/99 «Доходы организации». – ПБУ 10/99 «Расходы организации».
11. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».
12. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».
13. ПБУ 15/2008«Учет расходов по займам и кредитам
14. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»
15. Налоговый Кодекс Российской Федерации

Методические материалы изданы в рамках проекта «Школа актива социально-ориентированных некоммерческих организаций», реализуемого с использованием средств государственной поддержки, выделенных в качестве гранта в соответствии с распоряжением Президента Российской Федерации от 05.04.2016 № 68-рп и на основании конкурса, проведенного Благотворительным фондом «Покров».

Для бесплатного распространения

Подписано в печать 02.11.2016.

Формат 60x84/16. Объем 1,5 п. л. Гарнитура Times

Печать офсетная. Бумага офсетная 80 г/м². Тираж 200 экз. Заказ № 39699

Отпечатано в типографии ООО «КОНСТАНТА»

308519, Белгородская обл., Белгородский р-н, п. Северный, ул. Березовая, 1/12.

Тел./факс (4722) 300-720, www.konstanta-print.ru