

Л. В. Егорова

канд. экон. наук, первый проректор НКО «Институт открытого образования» (г. Шахты)

СПЕЦИФИКА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В настоящее время в нашей стране действует полноценная законодательная база, определяющая виды и формы некоммерческих организаций (НКО), порядок их регистрации, деятельности и ликвидации. Однако в области нормативного регулирования бухгалтерского учета НКО имеются существенные проблемы и пробелы. Все действующие Положения по бухгалтерскому учету разработаны для коммерческих организаций, и соответственно, не подходят для НКО.

Ориентируясь на нормативную базу сегодняшнего дня, бухгалтерия НКО в своей деятельности должна руководствоваться учетной политикой исходя из ПБУ 1/98 «Учетная политика предприятия», помня о том, что основные положения данного документа касаются главным образом коммерческих организаций. Выбранные бухгалтером НКО способы ведения учета должны отвечать общепринятым правилам и максимально точно отражать уставную и предпринимательскую деятельность организаций, предоставляя полную, объективную и достоверную информацию об их деятельности.

Известно, что учетная политика формируется путем индивидуального выбора способов ведения бухгалтерского учета. Ввиду того что для НКО они не установлены стандартами, организация имеет право самостоятельно разрабатывать соответствующие элементы, руководствуясь требованиями законодательства и нормативных актов. Однако проблема заключается именно в том, что специальные нормативные акты для данных организаций отсутствуют в принципе. Также не всегда получается «подогнать» имеющиеся Положения под специфику деятельности НКО.

Учетная политика строится таким образом, чтобы бухгалтерский и налоговый учет велся рационально и эффективно, сообразно размерам и возможностям организации. Следовательно, учетная политика НКО (как и любой другой организации) представляет собой выбор конкретных форм, методик, техники ведения и организации бухгалтерского учета исходя из организационно-правовой формы и специфики деятельности. Но следует помнить, что в учетной политике должны найти отражение все специфические моменты учета и отчетности НКО, как ведущих предпринимательскую деятельность, так и не ведущих ее.

В настоящее время в экономической литературе различными авторами предлагается большое количество разнообразных вариантов по составлению учетной политики НКО. Однако единой методики в настоящее время нет и каждая организация вправе самостоятельно разработать ее положения. Так, по мнению Е. Р. Баханьковой, учетную политику НКО условно можно представить в виде двух разделов: организационного и раздела, определяющего порядок ведения бухгалтерского учета (рис. 1) (Баханькова, 2004).

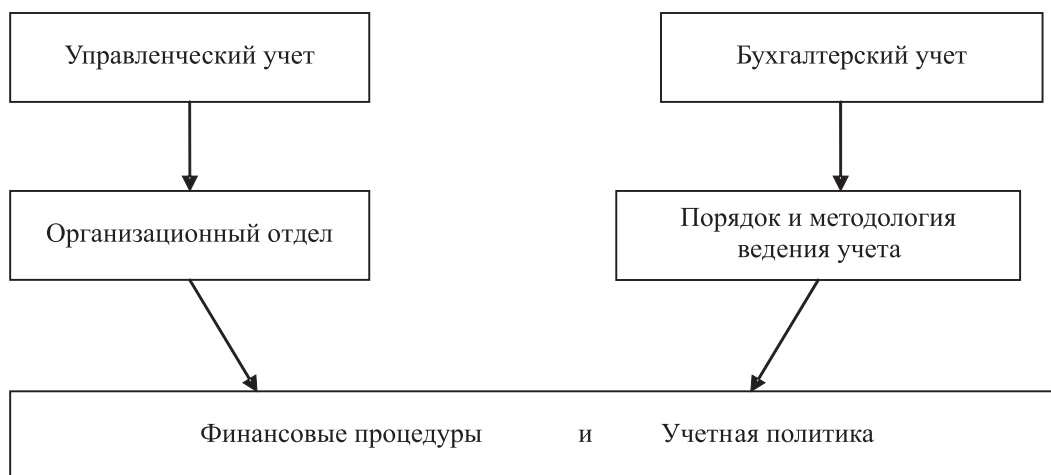


Рис. 1. Схема разделов составления учетной политики организации

Данная схема, по мнению автора настоящей статьи, может быть доработана в целях отражения налогового учета, который также ведется в НКО и должен найти место в учетной политике организации. С этих позиций блок-схему, приведенную на рис. 1, необходимо дополнить следующими элементами:



Рис. 2. Дополнение к схеме учетной политики

Кроме того, Е. Р. Баханькова в своих трудах выделяет несколько процессов формирования учетной политики, которые представлены на рис. 3 (Баханькова, 2004).

По нашему мнению, и эта схема процессов, разработанная Е. Р. Баханьковой, может быть доработана с учетом таких важных элементов, как:

- разработка стандартов налогового учета;
- сопряжение управленческих, бухгалтерских и налоговых аспектов учетной политики;
- определение влияния учетной политики, разработанной для целей налогового учета на показатели финансового состояния предприятия.

Дополнение схемы этапов формирования учетной политики НКО (рис. 4) вышеуказанными элементами позволит сделать ее более полной, что, в свою очередь, предоставит возможности организации определить, разработать и проанализировать процедуры и меры контроля в области бухгалтерского и налогового учета, обеспечить наиболее точную оценку результатов ее деятельности.

Для сопоставления вариантов методик учетной политики НКО, предложенных различными экономистами, полезно составить сравнительную таблицу 1.



Рис. 3. Схема этапов формирования учетной политики НКО

Как видно из табл. 1, наиболее полно раскрыта преамбула учетной политики (так называемая организационная часть) у Е. Р. Баханьковой, у остальных авторов она либо полностью отсутствует (Гамольский, 2005; Семенихин, 2005), либо изложена очень схематично (Джаарбеков, 2005; Началов, 2005).

Первая часть, определяющая бухгалтерские стандарты НКО, изложена у пяти вышеуказанных экономистов сходным образом, практически дословно, что, в принципе, соответствует Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика». Во *второй* части учетной политики раскрыты основные моменты, связанные с осуществлением учетной работы организации во всех аспектах хозяйственной деятельности. Однако следует отметить очень существенный момент, отраженный только В. В. Семенихиным. Этот момент касается раскрытия в учетной политике подходов к построению системы учета НКО. В своей работе В. В. Семенихин пишет, что таких подходов можно выделить два:

- 1) аналогично непроизводственной сфере коммерческих предприятий;
- 2) аналогично бюджетным организациям (Семенихин, 2005).

Далее он указывает, что чаще всего в учете некоммерческих организаций используется произвольная компоновка операций на двух счетах: 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и 86 «Целевые финансирование и поступления». Но социальная сфера никогда не имела значения для учета и составления баланса промышленных предприятий. Счет 29 носит характер вспомогательного счета для аккумулирования и списания непроизводственных затрат за счет других источников. Не развита в системе производственного учета и методика работы счета 86, который используется этими предприятиями эпизодически и также не несет существенной информации.

Таким образом, в основу учета некоммерческих организаций, по мнению Семенихина В. В., заложены и выведены на главную роль второстепенные участки коммерческого учета, никогда не имевшие в базовом плане счетов самостоятельного существенного значения и практики корреспондентского использования (Семенихин, 2005). С этим несоответствием сталкивается бухгалтер НКО, когда возникают многочисленные вопросы учета уплаченного налога на

Таблица 1

Сравнительный анализ вариантов методик составления учетной политики некоммерческой организации

Элементы учетной политики	Е. Р. Баханькова	П. Ю. Гамольский	С. М. Джарбеков	В. В. Семенхин	А. В. Началов
<p>Организационная часть, в которой раскрывается:</p> <ul style="list-style-type: none"> — информация об организации; — структура управления; — структура финансового отдела; — виды бюджетов; — методика распределения косвенных затрат; — процедура закупок; — оценка деятельности; — структура доходов; — источники финансирования; — структура расходов; — организация контроля за использованием средств; — изменения политики. 	<p>— информация об организации;</p> <p>— структура управления;</p> <p>— структура финансового отдела;</p> <p>— виды бюджетов;</p> <p>— методика распределения косвенных затрат;</p> <p>— процедура закупок;</p> <p>— оценка деятельности;</p> <p>— структура доходов;</p> <p>— источники финансирования;</p> <p>— структура расходов;</p> <p>— организация контроля за использованием средств;</p> <p>— изменения политики.</p>	<p>— способы ведения учета;</p> <p>— место финансовой службы в управленческой структуре;</p> <p>— взаимодействие финансовой службы с другими службами организации;</p> <p>— распределение учетных функций между работниками бухгалтерии;</p> <p>— процедуры формирования внутренней и внешней отчетности.</p>	<p>— рабочий план счетов;</p> <p>— формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы;</p> <p>— порядок проведения инвентаризации;</p> <p>— методы оценки активов и обязательств;</p> <p>— правила документооборота;</p> <p>— технология обработки учетной информации;</p>	<p>— рабочий план счетов;</p> <p>— формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы;</p> <p>— порядок проведения инвентаризации;</p> <p>— методы оценки активов и обязательств;</p> <p>— правила документооборота и технология обработки учетной информации;</p>	<p>— способ распределения управленческих расходов некоммерческой организации</p>
<p>Часть, определяющая бухгалтерские стандарты НКО, в которой указывается:</p> <ul style="list-style-type: none"> — форма НКО; — план счетов; — начисление резервов; — создание фондов; — учет материалов; — учет основных средств; — методика износа ОС; — учет продаж; — учет зарплаты; — расчеты с подотчетными лицами; — нормы командировочных расходов; — ведение кассовых операций; — учет банковских операций; 	<p>— рабочий план счетов;</p> <p>— формы первичных учетных документов, по которым нет стандартных;</p> <p>— порядок проведения инвентаризации;</p> <p>— методы оценки активов и обязательств;</p> <p>— правила документооборота;</p> <p>— порядок контроля за хозяйственными операциями;</p>	<p>— рабочий план счетов;</p> <p>— формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы;</p> <p>— порядок проведения инвентаризации;</p> <p>— методы оценки активов и обязательств;</p> <p>— правила документооборота;</p> <p>— технология обработки учетной информации;</p>	<p>— рабочий план счетов;</p> <p>— формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы;</p> <p>— порядок проведения инвентаризации;</p> <p>— методы оценки активов и обязательств;</p> <p>— правила документооборота;</p> <p>— технология обработки учетной информации;</p>	<p>— рабочий план счетов;</p> <p>— формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы;</p> <p>— порядок проведения инвентаризации;</p> <p>— методы оценки активов и обязательств;</p> <p>— правила документооборота;</p> <p>— технология обработки учетной информации;</p>	<p>— рабочий план счетов;</p> <p>— формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы;</p> <p>— порядок проведения инвентаризации;</p> <p>— методы оценки активов и обязательств;</p> <p>— правила документооборота;</p> <p>— технология обработки учетной информации;</p>

Окончание табл. 1

Элементы учетной политики	Е. Р. Бахалькова	П. Ю. Гамольский	С. М. Джаарбеков	В. В. Семенкин	А. В. Началов
	<ul style="list-style-type: none"> — учет валютных операций; — учет целевых средств; — учет НМА; — распределение прибыли; — учет коммерческих расходов; — исчисление с/стоимости; — процедура признания дохода. 	<ul style="list-style-type: none"> — другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета 	<ul style="list-style-type: none"> — порядок контроля за хозяйственными операциями; — другие решения. 	<ul style="list-style-type: none"> — порядок контроля за хозяйственными операциями; — подходы к построению системы учета НКО. 	<ul style="list-style-type: none"> — порядок контроля за хозяйственными операциями; — другие решения.
Часть, определяющая налоговую учет НКО, отражающая:	ОТСУТСТВУЕТ	<ul style="list-style-type: none"> — возложение обязанностей по ведению налогового учета; — метод определения выручки от продаж; — порядок уплаты налога на прибыль; — порядок использования бух. регистров для налогового учета; — метод разработки недостающего регистра; — план счетов; — график документооборота; — формы отчетности. 	<ul style="list-style-type: none"> — Нет детализации, только указывает, что разрабатывается в качестве приложения к приказу об утверждении учетной политики 	<ul style="list-style-type: none"> — порядок формирования сумм доходов и расходов; — порядок определения доли расходов в текущем периоде; — сумму остатка расходов, переносимых на другие периоды; — порядок создания резервов; — сумму задолженности по налогу на прибыль; — перечень лиц, ответственных за ведение налогового учета. 	<ul style="list-style-type: none"> — метод определения выручки от реализации; — порядок уплаты налога на прибыль; — порядок ведения налогового учета.
Требования к учетной политике	<ul style="list-style-type: none"> — Должна обеспечивать: <ul style="list-style-type: none"> — полную и своевременность отражения в учете фактов хозяйственности; — принцип осторожности; — требование осмтрительности; — приоритет содержания над формой; — рациональное ведение учета. 	<ul style="list-style-type: none"> — Должна охватывать все аспекты учетного процесса: <ul style="list-style-type: none"> — методологический; — технический; — организационный 	<ul style="list-style-type: none"> — Должна обеспечить: <ul style="list-style-type: none"> — полную и своевременность отражения в учете всех фактов хозяйственности; — принцип осторожности; — тождество данных аналитического и синтетического учета; — рациональное ведение учета. 	<ul style="list-style-type: none"> — Должны найти отражение все способы ведения учета, применяемые данной организацией, по вопросам, по которым законодательно предусмотрено несколько возможных вариантов ведения учета, либо они вообще не установлены 	<ul style="list-style-type: none"> — Должны найти отражение все способы ведения учета, применяемые данной организацией, по вопросам, по которым законодательно предусмотрено несколько возможных вариантов ведения учета, либо они вообще не установлены

добавленную стоимость, приобретения основных средств и начисления амортизации по ним, формирования и расходования целевых средств.

Расширение сферы деятельности исследуемых организаций увеличило количество проблем учета. Возникают вопросы о распределении затрат при наличии предпринимательской деятельности, учете курсовых разниц и др. Все это приводит к тому, что бухгалтерами придумываются схемы учета, не находящие подтверждений в нормативных документах. Ситуация усложняется также и налоговыми органами. Поэтому необходима скорейшая разработка целостной системы учета НКО, охватывающей все стороны их деятельности — от операций по кассе до формирования отчетности.

Третья часть учетной политики организации, посвященная вопросам налогового учета, совершенно отсутствует у Баханьковой Е. Р., очень слабо раскрыта у С. М. Джаарбекова и А. В. Началова (Баханькова, 2004; Джаарбеков, 2005; Началов, 2005). Наиболее удовлетворительным образом она отражена у П. Ю. Гамольского и В. В. Семенихина (Гамольский, 2005; Семенихин, 2005). Следует отметить, что раскрыта она у этих авторов по-разному, освещены различные вопросы, не дублирующие друг друга. Таким образом, оба эти экономиста раскрыли учетную политику в области налогового учета недостаточно, если рассматривать ее по отдельности, а если объединить, то получится наиболее полное ее отражение. Требования к учетной политике раскрыты всеми авторами практически равнозначно, наиболее слабо это получилось у С. М. Джаарбекова. Он ограничился требованиями, перечисленными в ПБУ 1/98 «Учетная политика», не вдаваясь в их детализацию и расшифровку (Джаарбеков, 2005).

Отметим, что названные экономисты подошли наиболее тщательно к вопросу составления учетной политики НКО. Другие специалисты в области аудита, учета и налогообложения НКО, рассматривая методы составления учетной политики, ограничиваются лишь изложением основных аспектов ПБУ 1/98 «Учетная политика».

Принимая во внимание вышеизложенное, а также результаты анализа различных способов составления учетной политики НКО, автором данной статьи была предпринята попытка создать собственную методiku, опираясь на результаты работы ранее указанных экономистов. При ее составлении автором исследования были не только взяты наиболее удачные, с точки зрения автора, элементы имеющихся методик, но и добавлены собственные полученные в результате многолетних практических исследований. Данная методика приведена в табл. 2. Отметим те компоненты, которые отличают ее от имеющихся методик. Во-первых, предложена в качестве обязательного элемента «организационная часть» учетной политики, в которой раскрываются не только общеизвестные моменты (изменение учетной политики, нормативная база), но и полнейшая информация о действующей организации, включая ее организационно-правовую форму, структуру управления, источники финансирования, оценку ее деятельности. Во-вторых, по-новому расставлены акценты в части, определяющей бухгалтерские стандарты НКО, в которой сделан упор на специфику их деятельности. В-третьих, предложено ввести в качестве обязательной части Приказа по учетной политике часть, отражающую меру соблюдения данным приказом Требований к учетной политике. Причем, подход к данной части должен быть не формальным, а реальным, отражающим все сложности и трудности в работе данной организации, что должно свидетельствовать об уровне достоверности предоставляемой ею информации.

Безусловно, данная методика может быть более действенной и результативной, если будет опираться на соответствующую нормативную базу, разработанную непосредственно для НКО с учетом специфики их деятельности. Необходимо отметить, что порядок разработки учетной политики той или иной организации некоммерческого сектора экономики зависит от особенностей ее деятельности. Именно исходя из характера деятельности организации, лица,

Таблица 2

Предлагаемая методика составления учетной политики НКО

№ п/п	Часть УП	Содержание
1	Организационная часть, в которой раскрывается:	<ul style="list-style-type: none"> — общая информация об организации, включающая указание ее формы, вида и целей уставной деятельности; — наличие структурных подразделений и дочерних организаций; — структура управления организацией и механизм контроля за результатами ее уставной деятельности; — методика распределения косвенных затрат; — источники финансирования; — структура доходов; — структура расходов; — оценка деятельности; — изменения политики
2	Часть, определяющая бухгалтерские стандарты НКО, в которой указывается:	<ul style="list-style-type: none"> — рабочий план счетов; — формы первичных учетных документов, по которым нет типовых форм; — методика ведения раздельного учета; — порядок проведения инвентаризации активов и обязательств; — методы оценки активов и обязательств; — правила документооборота; — порядок контроля за хозяйственными операциями; — порядок учета основных средств и НМА. — методики износа ОС и НМА; — учет продаж; — учете оказанных услуг в рамках уставной деятельности; — учет оплаты труда; — расчеты с подотчетными лицами; — перечень должностных лиц, имеющих право получения средств под отчет; — сроки нахождения денежных средств под отчетом; — нормы командировочных расходов; — ведение кассовых операций; — учет банковских операций; — учет членских, вступительных, спонсорских взносов и других целевых средств; — учет пожертвований (анонимных и личных); — направления распределения прибыли; — учет коммерческих доходов и расходов; — исчисление себестоимости; — другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета
3	Часть, определяющая налоговый учет НКО, отражающая	<ul style="list-style-type: none"> — порядок формирования сумм доходов и расходов; — порядок определения доли расходов в текущем периоде; — порядок создания резервов; — сумму задолженности бюджету по налогу на прибыль; — перечень лиц, ответственных за ведение налогового учета, за его организацию, за график документооборота, формы первичных документов; — регистры налогового учета.
4	Требования к учетной политике	<p>Должна обеспечивать:</p> <ul style="list-style-type: none"> — полноту и своевременность отражения в учете всех факторов хозяйственной деятельности; — принцип осторожности; — тождество данных аналитического и синтетического учета; — рациональное ведение учета <p>Кроме того, в учетной политике должны найти отражение все способы ведения бухгалтерского учета, применяемые в данной организации, по тем вопросам, по которым законодательно предусмотрено несколько возможных вариантов ведения учета, либо они вообще не установлены.</p>

разрабатывающие данный учетный документ, должны выявлять те вопросы, которые необходимо раскрыть наиболее полно, а какие следует опустить.

Источники

- Баханькова Е. Р., Макальская М. Л.* Финансовое управление. М., 2004
- Гамольский П. Ю.* Некоммерческие организации: практика налогообложения и бухгалтерского учета. М., 2005.
- Джаарбеков С. М., Старостин С. Н., Кошеварова Н. Л., Морозов А. С.* Некоммерческие организации: организационно-правовые формы, бухгалтерский учет, налогообложение. М., 2005.
- Началов А. В.* Некоммерческие организации: бухучет и налогообложение. М., 2005.
- Семенухин В. В.* Некоммерческие организации: особенности бухгалтерского учета и налогообложения. М., 2005.