**Московский институт права**

**Самарский филиал**

Факультет экономики

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

**В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

**Курсовая работа по отраслевым особенностям учета, контроля**

**и анализа некоммерческих организаций**

*Студентки 5 курса* ***Калягиной Лилии Викторовны***

**Москва 2005**

# **Содержание**

[Содержание 2](#_Toc115710729)

[Введение 3](#_Toc115710730)

1. [Общие требования к организации бухгалтерского учета](#_Toc115710731) [в некоммерческих организациях 4](#_Toc115710732)

[1.1. Правовое регулирование деятельности НКО 4](#_Toc115710733)

[1.2. Основные цели и объекты бухгалтерского учета 6](#_Toc115710734)

[2. Учетная политика некоммерческой организации 8](#_Toc115710735)

[3. Смета доходов и расходов некоммерческой организации 11](#_Toc115710736)

[4. Бухгалтерский учет отдельных видов имущества 15](#_Toc115710737)

[4.1 Учет уставного фонда 15](#_Toc115710738)

[4.2. Учет средств целевого финансирования 16](#_Toc115710739)

[4.3. Учет объектов основных средств и нематериальных активов 19](#_Toc115710740)

[5. Учет операций на валютном счете в НКО 23](#_Toc115710743)

[6. Учет расчетов с персоналом по заработной плате 25](#_Toc115710744)

[7. Инвентаризация 29](#_Toc115710745)

[8. Особенности составления отчетности 32](#_Toc115710746)

[Заключение 34](#_Toc115710747)

[Список использованной литературы 35](#_Toc115710748)

# **Введение**

В последние годы деятельность некоммерческих организаций (НКО) приобретает все большее значение в экономике Российской Федерации. В странах с рыночной экономикой НКО выполняют некоторые функции, которые в государствах с плановым ведением хозяйства осуществляются исключительно государством или уполномоченными им органами: удовлетворение отдельных нематериальных потребностей членов общества, создание и реализация нематериальных благ, имеющих общественную значимость.

По данным Госкомстата России, в настоящее время в России насчитывается более 500 000 НКО. Из всех форм НКО наиболее распространенными являются общественные объединения и организации.

Увеличение количества НКО, расширение сферы деятельности и усложнение их функций становятся причиной все более жестких требований, предъявляемых к бухгалтерам.

В соответствии со ст.50 Гражданского кодекса (ГК) РФ НКО - это организации, не имеющие извлечение прибыли в качестве основной цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками.

Юридические лица, являющиеся НКО, могут создаваться в форме потребительских кооперативов, общественных или религиозных организаций (объединений), финансируемых собственником учреждений, благотворительных и иных фондов, а также в других формах, предусмотренных законодательством.

Правовое положение, порядок создания, деятельности, реорганизации и ликвидации НКО как юридических лиц, формирования и использования имущества некоммерческих организаций, а также права и обязанности их учредителей (участников), основы управления НКО и возможные формы их поддержки органами государственной власти и органами местного самоуправления регулируются Законом о некоммерческих организациях.

Из всех возможных форм НКО действие Закона о некоммерческих организациях не распространяется на потребительские кооперативы, деятельность которых регулируется нормами ГК РФ, законодательством о потребительских кооперативах, иными законами и правовыми актами. Это обусловлено особенностями функционирования этой организационно-правовой формы, в частности тем, что в деятельности потребительских кооперативов большое значение и большой удельный вес имеют торговые операции.

Кроме того, некоторые положения Закона о некоммерческих организациях не распространяются на религиозные организации.

# **1. Общие требования к организации бухгалтерского учета**

# **в некоммерческих организациях**

# **1.1. Правовое регулирование деятельности НКО**

Отдельная нормативная база, определяющая порядок бухгалтерского учета материалов в НКО, в настоящее время отсутствует. Органы управления и бухгалтерские службы руководствуются при ведении бухгалтерского учета следующими законодательными и нормативными актами, носящими общеотраслевой характер:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

- ПБУ 1/98. В ПБУ 1/98 указаны вопросы, которые в обязательном порядке должны быть раскрыты в учетной политике организации независимо от ее организационно-правовой формы, сферы деятельности и объема производства и реализации;

- ПБУ 3/2000. Данный стандарт применяется НКО, которые осуществляют расчеты в иностранной валюте. В ПБУ 3/2000 устанавливаются порядок пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли, правила учета активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами РФ, а также порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте. В отдельном Приложении приведен перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте (банковские и кассовые операции, признание доходов и расходов, формирование финансового результата и т.п.);

- ПБУ 4/99. В ПБУ 4/99, в частности, определены содержание бухгалтерского баланса, содержание отчета о прибылях и убытках, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, правила оценки статей бухгалтерского баланса, примерный состав информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, правила составления и представления промежуточной бухгалтерской отчетности (квартально и месячной).

Некоторые пункты ПБУ 4/99 разработаны с учетом особенностей осуществления деятельности НКО.

На основании ПБУ 4/99 Минфин России регулярно разрабатывает методические рекомендации или указания по составлению бухгалтерской отчетности, которые действуют в течение одного года или нескольких лет.

В настоящее время действуют Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, отдельными положениями которых особо регулируется порядок формирования некоторых показателей НКО. Кроме того, установлена отдельная форма бухгалтерской отчетности (форма N 6), применяемая исключительно организациями, использующими целевое финансирование (в частности, из бюджетов всех уровней и внебюджетных фондов);

- ПБУ 5/01. ПБУ 5/01 устанавливает порядок оценки материально-производственных запасов в зависимости от источников их поступления (приобретение за плату, изготовление силами организации, внесение в качестве вклада в уставный капитал и т.п.), методы оценки материалов при их списании в производство, состав информации о состоянии материальных запасов, подлежащей отражению в отчетности;

- ПБУ 6/01. Согласно ПБУ 6/01 особенности учета объектов основных средств в некоммерческих организациях сводятся к учету износа таких объектов;

- ПБУ 7/98. ПБУ 7/98 применяется исключительно для целей бухгалтерской отчетности и только при наличии соответствующих условий - совершения событий после даты составления бухгалтерской отчетности;

- ПБУ 8/01. Положения ПБУ 7/98 и ПБУ 8/01 в некоммерческих организациях применяются весьма редко. Это обусловлено составом пользователей бухгалтерской отчетности НКО и спецификой запросов пользователей к структуре и составу отчетных данных;

- ПБУ 9/99. ПБУ 9/99 регулирует порядок определения выручки от продаж (реализации) продукции, работ или услуг, формирования прибыли и учета внереализационных доходов;

- ПБУ 10/99. В ПБУ 10/99 приведены определение расходов организации, примерный перечень расходов по обычным видам деятельности, операционных, внереализационных и чрезвычайных расходов.

ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 применяются НКО, которые занимаются предпринимательской деятельностью. Организации, которые подобной деятельностью не заняты, ведут учет доходов и расходов в соответствии со сметой доходов и расходов, разрабатываемой и утверждаемой в установленном порядке.

- ПБУ 13/2000. ПБУ 13/2000 применяется организациями, получающими государственную помощь или средства бюджетного финансирования под выполнение определенных мероприятий (выпуск продукции, выполнение работ или оказание услуг). ПБУ 13/2000 устанавливает порядок признания полученных сумм суммами государственной помощи, а также определяет схему бухгалтерского учета поступления и использования бюджетных средств. При учете подобных средств следует учитывать, что неиспользованные или использованные не по назначению суммы включаются в состав валовой и налогооблагаемой прибыли организации. ПБУ 13/2000 отдельно регулирует учет бюджетных средств, бюджетных кредитов и прочих форм государственной помощи. Отдельным разделом ПБУ 13/2000 установлен состав информации, обязательной к представлению в бухгалтерской отчетности организациями, получающими государственную помощь.

Помимо учета средств государственной помощи (прежде всего, бюджетных средств), отдельные положения ПБУ 13/2000 могут использоваться при организации и ведении учета сумм, поступивших в порядке целевого финансирования отдельных мероприятий или программ.

Таким образом, из всех стандартов бухгалтерского учета в НКО чаще и полнее всего используется именно ПБУ 13/2000;

- ПБУ 14/2000. В ПБУ 14/2000 установлен перечень способов начисления амортизации нематериальных активов; причем этот перечень шире, чем аналогичный перечень, установленный Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. НКО применяют требования данного стандарта в том случае, если на их балансе имеется имущество, подпадающее под категорию нематериальных активов;

- ПБУ 15/01. Применение ПБУ 15/01 в НКО весьма ограниченно, так как основным источником финансирования деятельности некоммерческих организаций являются вступительные и членские взносы, а также целевые поступления от государственных, муниципальных органов, юридических и физических лиц.

Кроме вышеперечисленных законодательных и нормативных актов, некоммерческие организации руководствуются в практической деятельности отраслевыми и ведомственными нормативными актами, а также условиями договоров и соглашений с инвесторами и иными участниками отношений, возникающих в связи с выполнением НКО своих функций.

# **1.2. Основные цели и объекты бухгалтерского учета**

Основная задача деятельности бухгалтерских служб НКО связана с обеспечением пользователей информацией, необходимой для контроля за деятельностью организации. Состав пользователей бухгалтерской информации НКО существенно отличается от пользователей отчетности организаций, занятых предпринимательской деятельностью. Для внутренних пользователей большее значение имеет информация об объемах выделенных ассигнований и их структуре (направлениях возможного использования), нежели данные о финансовой устойчивости организации, составе и структуре ее активов.

В соответствии с Законом о бухгалтерском учете объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Таким образом, все объекты бухгалтерского учета можно подразделить на три большие группы в зависимости от их экономического содержания:

- активы организации - это все имущество, принадлежащее организации на правах собственности, владения или пользования, а также задолженность юридических и физических лиц. Все активы подразделяются на внеоборотные (долгосрочные) и оборотные (участвующие в одном производственном цикле). Активы НКО могут использоваться в уставной деятельности, а также в производственной или торговой предпринимательской деятельности (то есть в деятельности, направленной на получение систематической прибыли).

- пассивы организации - это источники приобретения активов организации. Пассивы подразделяются, в общем случае, на две группы: собственные и заемные. Заемные средства - это обязательства организации, состоящие из долгосрочных (привлекаемых на период более двенадцати месяцев) и краткосрочных обязательств. Особенностью пассивов НКО является то, что заемные средства (средства, полученные на срочной и возвратной основе) такими организациями практически не используются. В составе собственных средств в бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций отражаются суммы, поступившие при создании организации (в качестве вкладов в уставный фонд) или во время ее функционирования (членские взносы, средства целевого финансирования и т.п.);

- хозяйственные операции - это действия, связанные с движением активов и пассивов в процессе осуществления уставной и предпринимательской деятельности НКО.

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

Основной целью осуществления предпринимательской деятельности является систематическое получение прибыли. Таким образом, конечным объектом бухгалтерского учета являются финансовые результаты деятельности организации и факторы, влияющие на качество (прибыль или убыток) и размер финансовых результатов - расходы и доходы НКО.

Учитывая состав активов НКО и процессы, связанные с их движением, совокупность объектов бухгалтерского учета можно представить в виде схемы 1.

 ┌───────────────────────┐ ┌──────────────────────┐

 │ Активы │ │ Пассивы │

 │(имущество) организации│ │организации (источники│

 │ │ │поступления активов) │

 └───────────────────────┘ └──────────────────────┘

 ┌────────────┐ ┌─────────┐ ┌───────────┐ ┌────────┐

 │Внеоборотные│ │Оборотные│ │Собственные│ │Заемные │

 │активы │ │активы │ │средства │ │средства│

 ├────────────┘ ├─────────┘ ├───────────┘ ├────────┘

 │ │ │ │

 ├ основные ├ запасы ├ уставный ├ кредиторская

 │средства │ │фонд │задолженность

 │ │ │ │

 ├ нематериальные├ незавершенное │ │

 │активы │производство ├ добавочный └ кредиты и

 │ │ │капитал займы

 │ ├ дебиторская │

 └ капитальные │задолженность │

 вложения │ └ прибыль

 └ денежные

 средства

Схема 1. Объекты бухгалтерского учета НКО

Из вышеперечисленных видов имущества и обязательств некоторые могут быть объектами бухгалтерского учета в некоммерческих организациях только в случае, если организации осуществляют предпринимательскую деятельность. К таким объектам относятся: в составе активов - незавершенное производство, в составе пассивов - кредиты и займы. Капитальные вложения имеют место в случае, если организация приобретает объекты основных средств или нематериальных активов. Под прибылью в некоммерческих организациях понимается (и, соответственно, облагается налогом на прибыль) сумма превышения доходов над расходами по завершении работ по определенному проекту или мероприятию либо по истечении определенного срока.

# **2. Учетная политика некоммерческой организации**

Порядок составления учетной политики организации установлен ПБУ 1/98. Из п.1 ПБУ 1/98 следует, что процесс составления учетной политики как внутреннего документа организации включает два этапа: формирование (выбор и обоснование) и раскрытие (придание гласности) учетной политики.

Первый этап обязателен для всех организаций, имеющих статус юридического лица, в том числе и НКО. Исключение сделано только для кредитных организаций (в силу особой специфики осуществления ими предпринимательской деятельности) и для филиалов и представительств иностранных организаций, находящихся на территории России.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером организации на основании ПБУ 1/98 и утверждается руководителем организации. При формировании учетной политики утверждается ряд решений, регулирующих организацию бухгалтерского учета в организации. Принято различать два аспекта учетной политики - организационный и методологический.

При формировании учетной политики в части организационного аспекта разрабатываются и утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- методы оценки активов и обязательств;

- правила оценки статей бухгалтерской отчетности;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;

- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Определение существенных способов бухгалтерского учета в некоммерческих организациях имеет свои особенности, обусловленные спецификой их правового положения и осуществления ими уставной деятельности.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими Положениями по бухгалтерскому учету.

В соответствии с п.27 ПБУ 5/01 в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности следующая информация:

- о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);

- о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;

- о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;

- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей. В организациях, не занимающихся предпринимательской деятельностью, данный резерв создаваться не может, так как отсутствуют источники его формирования.

Пунктом 32 ПБУ 6/01 предусмотрено, что в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности следующая информация:

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации (износа) по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;

- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);

- о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);

- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);

- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;

- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;

- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;

- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Согласно п.31 ПБУ 14/2000 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;

- о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);

- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;

- о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

В соответствии с п.17 ПБУ 9/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- о порядке признания выручки организации;

- о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

Согласно п.20 ПБУ 10/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности должен раскрываться порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

Перечень случаев, при которых допускается изменение учетной политики, приведен в п.16 ПБУ 1/98. Он ограничивается тремя позициями:

- изменение законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

- разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

- существенное изменение условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом ее утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

# **3. Смета доходов и расходов некоммерческой организации**

Основным документом, на основании которого НКО осуществляют деятельность и организуют бухгалтерский учет, является смета доходов и расходов. Смета составляется, как правило, ежегодно исходя из сумм предполагаемых поступлений и направлений расходования имеющихся и поступивших денежных средств.

Источниками финансирования деятельности некоммерческой организации могут быть:

- вступительные членские взносы;

- взносы учредителей;

- добровольные взносы и пожертвования от юридических и физических лиц;

- целевые поступления от юридических и физических лиц, в том числе от иностранных (включая гранты);

- ассигнования из бюджета;

- доходы от внереализационных операций;

- средства от собственной предпринимательской деятельности.

Унифицированной формы сметы доходов и расходов, утвержденной на федеральном уровне и обязательной к применению всеми НКО, не существует. Это в значительной степени обусловлено тем, что некоммерческие организации могут создаваться для достижения различных задач и выполнять весьма различные функции даже в рамках одной формы сметы доходов и расходов. Следовательно, форма сметы, состав и структура показателей, а также система группировки и детализации данных должны разрабатываться самой некоммерческой организацией (органами управления) исходя из поставленных задач.

Примерная форма сметы доходов и расходов может иметь следующий вид:

Таблица 1

Смета доходов и расходов

общественного объединения "\_\_\_\_\_\_\_\_"

на 200\_\_\_ год

(в тыс. руб.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **N** | **Наименование показателей** | **На 200\_\_\_ год - всего:** | **В том числе по кварталам:** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| **I. ДОХОДЫ**  |
|  | Остаток средств на 01.01.200\_\_ | 200 |  |  |  |  |
| 1 | Взносы учредителей  | 150 | 150 |  |  |  |
| 2 | Вступительные взносы | 120 | 20 | 30 | 30 | 40 |
| 3 | Членские взносы  | 320 | 80 | 80 | 80 | 80 |
| 4 | Добровольные пожертвования юридических лиц  | 400 | 50 | 100 | 50 | 200 |
| 5 | Добровольные пожертвования физических лиц  | 100 | 10 | 50 | 30 | 10 |
| 6 | Целевое финансирование  | 4 500 | 1 000 | 2 200 | 1 000 | 300 |
| 7 | Поступления от предпринимательской деятельности  | 800 | 200 | 200 | 200 | 200 |
|  | **Итого доходов**:  | 6 590 | 1 510 | 2 660 | 1 390 | 830 |
| **II. РАСХОДЫ** |
| 1 | Заработная плата работников  | 1 600 | 400 | 400 | 400 | 400 |
| 2 | Начисления на заработную плату (включая единый социальный налог и взносы в ФСС РФ)  | 600 | 150 | 150 | 150 | 150 |
| 3 | Коммунальные расходы | 600 | 200 | 100 | 100 | 200 |
| 4 | Административные расходы  | 400 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| 5 | Хозяйственные расходы и расходы на ремонт основных средств  | 700 | 100 | 200 | 300 | 100 |
| 6 | Целевые расходы  | 1 600 | 400 | 400 | 400 | 400 |
| 7 | Прочие расходы  | 500 | 100 | 200 | 100 | 100 |
| 8 | Резерв непредвиденных расходов  | 120 | 30 | 30 | 30 | 30 |
| 9 | **Итого расходов**  | 6 120 | 1 480 | 1 580 | 1 580 | 1 480 |
|  | Остаток на 31.12.200\_\_\_  | 670 |  |  |  |  |

Каждая строка сметы должна быть подтверждена соответствующим расчетом или оправдательным документом.

**Доходная часть сметы:**

1) взносы учредителей. Доходы этого вида не могут быть постоянными - они возникают только при создании НКО и при увеличении ее уставного фонда за счет дополнительных взносов. В общем случае предельный срок внесения взносов учредителями не может превышать двенадцати месяцев с момента государственной регистрации организации в качестве юридического лица. Следовательно, на очередной финансовый год поступления по данной строке можно планировать в размерах, равных задолженности учредителей по состоянию на начало планируемого года, а период, в котором они могут поступить, не должен выходить за пределы срока внесения взносов, ограниченного законодательством. Основанием для планирования являются данные, взятые из учредительных документов, и информация о задолженности учредителей по состоянию на начало планируемого года;

2) вступительные взносы. Данный вид доходов может поступать в НКО в течение всего срока ее функционирования. Точное планирование этого вида доходов довольно затруднительно, но при определенной постановке аналитической работы на основании данных о количестве новых членов в предыдущие годы можно сделать достаточно удовлетворительный прогноз.

3) членские взносы. Таблице условно принято, что поступления членских взносов будут одинаковыми в течение всего года. На практике, с учетом вновь вступивших в некоммерческую организацию членов и выбывших из нее, суммы поступлений могут быть подвержены существенным колебаниям. Таким образом, основанием для планирования могут быть только дополнительные расчеты, проведенные на основании анализа;

4) добровольные пожертвования юридических и физических лиц. Общая сумма расходов на проведение тех или иных программ и мероприятий определяется на основании соответствующих расчетов. Следовательно, и суммы предполагаемых поступлений могут быть рассчитаны. При хорошей работе необходимые суммы будут изысканы, и потребности в денежных средствах или иных активах будут удовлетворены полностью. Если же поиск добровольных жертвователей окажется неудачным, придется секвестировать расходную часть сметы, то есть выполнять только те мероприятия, которые обеспечены необходимыми средствами;

5) целевое финансирование. Целевое финансирование чаще всего поступает от учредителей некоммерческих организаций под те задачи, для выполнения которых эти организации созданы. Процесс определения сумм целевого финансирования сложен и проходит несколько ступеней разработки, обоснования и утверждения. Как правило, доходы данного вида отражаются в смете доходов и расходов на основании информации пакета документов (смет, расчетов и т.п.), поступивших от организации или физического лица, являющихся отправителями средств;

6) поступления от предпринимательской деятельности. Такой способ пополнения доходной части организации используется в случае, если прочие источники недостаточны для обеспечения всех потребностей организации или если эти источники являются нерегулярными. Доходы от предпринимательской деятельности также планируются на основе данных нескольких рабочих документов: бизнес-плана или иного аналогичного документа, в котором учтены расходы, включаемые в себестоимость продукции, работ или услуг, связанные с ее реализацией, а также доходы от реализации результата предпринимательской деятельности (продукции, работ или услуг);

7) строка "Итого доходов". По этой строке отражаются не только суммы предполагаемых к получению поступлений, но и переходящий остаток на начало планируемого года.

**Расходная часть сметы.**

1) заработная плата работников. Расходы на оплату труда, рассчитанные по тарифным ставкам или по иным формам и системам заработной платы, а также суммы расходов на оплату различных надбавок, доплат и компенсационных выплат отражаются в смете на основании данных разработанного и утвержденного штатного расписания некоммерческой организации, а также необходимых расчетов, прилагаемых к штатному расписанию;

2) начисления на заработную плату (включая ЕСН и взносы в ФСС РФ). Расчеты заработной платы производятся при разработке штатного расписания. Необходимость разделения расходов на оплату труда и начислений на эти расходы на два отдельных вида расходов обусловлена принятыми принципами формирования бухгалтерской и статистической отчетности, а также тем, что получателями средств являются принципиально разные адресаты (работники НКО и бюджеты);

3) коммунальные расходы. К данной строке расходов также необходимо приложить соответствующие расчеты. Эти расчеты производятся на основании данных заключенных договоров на поставку различных видов коммунальных услуг, а также приложений к этим договорам, в которых указываются объемы потребляемых услуг (по месяцам календарного года) и расценки на эти услуги;

4) административные расходы. В этот вид затрат включаются канцелярские расходы, расходы по оплате командировок, консультационных, информационных и иных аналогичных услуг. Планирование может осуществляться либо по нормативам от какой-либо базы (общей суммы расходов, расходов на оплату труда и т.п.) или посредством проведения специальных расчетов по каждому виду затрат;

5) хозяйственные расходы и расходы на ремонт основных средств. Хозяйственные расходы включают расходы на хозяйственное обслуживание (эксплуатацию зданий и сооружений, уборку территорий и помещений и т.п.). Этот вид затрат также может определяться по установленному нормативу. Что же касается ремонта, то он является планово-предупредительным, и, следовательно, на каждый год техническими службами организации разрабатывается пакет документов с указанием сроков проведения и вида ремонта, а также определяются потребности в денежных средствах и материально-производственных запасах, необходимых для проведения ремонта;

6) целевые расходы. Этот вид расходов планируется одновременно с целевыми доходами. Необходимые данные можно получить из тех же документов, что и данные, необходимые для планирования соответствующей строки доходов. В учебных целях в примере приведены цифры, из которых можно сделать вывод о том, что размер поступлений будет существенно колебаться по кварталам года, а расходы будут равномерными. Инвестор планирует перечисления исходя из своих возможностей, а задача некоммерческих организаций - обеспечить равномерное использование полученных средств, что предполагает накопление средств в одни периоды и превышение расходов над доходами в другие периоды;

7) прочие расходы. В эту строку при необходимости включаются затраты, не отраженные в других строках;

8) резерв непредвиденных расходов. Наличие данной строки в смете доходов и расходов не является обязательным. Целесообразность включения таких расходов может быть обоснована наличием подобных затрат в предыдущие отчетные периоды. Наиболее рациональным представляется установление резерва исходя из общей суммы расходов (без учета резерва). В примере этот норматив принят равным 2%.

Аналогичным порядком разрабатываются вспомогательные формы отчетных документов.

# **4. Бухгалтерский учет отдельных видов имущества**

# **4.1 Учет уставного фонда**

Общие принципы учета уставного фонда НКО аналогичны принципам учета уставного капитала коммерческих организаций: в бухгалтерском учете отражается величина уставного фонда, зарегистрированная в учредительных документах. Уставный фонд и фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный фонд учитываются и отражаются в отчетности отдельно. Следовательно, для правильной организации учета уставного фонда следует открыть субсчета к счету 80 "Уставный капитал" в соответствии с особенностями его формирования. Для обеспечения поставленной цели в некоммерческих организациях достаточно открыть два субсчета: 80-1 "Объявленный размер уставного фонда" и 80-2 "Оплаченная задолженность учредителей".

Отражение операций по формированию уставного фонда в НКО осуществляется следующими проводками:

Дебет 75 Кредит 80-1 - на сумму уставного фонда, зафиксированную в учредительных документах;

Дебет 80-2 Кредит 80-3 - на сумму стоимости оплаты, произведенной учредителями. Проводка делается одновременно с отражением в учете факта поступления активов (Дебет счетов учета имущества и денежных средств Кредит 75).

В дальнейшем операции по формированию уставного капитала отражаются только на счете 75.

Если учредителями являются физические лица, то наиболее вероятной формой взноса в уставный капитал (оплаты акций) будет являться внесение денежных средств в кассу или на расчетный счет, то есть должна быть оформлена следующая проводка:

Дебет 50 (51) Кредит 75 - на сумму оплаченного взноса.

При реорганизации некоммерческих организаций размер уставного фонда может варьироваться в соответствии с изменениями, вносимыми в учредительные документы.

Ликвидация некоммерческой организации осуществляется в три этапа:

1) составляется ликвидационный баланс;

2) проводятся расчеты с кредиторами;

3) оставшееся имущество направляется на цели, определенные законодательством.

При ликвидации организации сначала погашаются обязательства, обеспеченные суммами целевого финансирования.

При этом оформляются следующие бухгалтерские проводки:

Дебет 86 "Целевое финансирование" Кредит 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на сумму начисленной заработной платы и иных сумм, подлежащих выплате работникам организации;

Дебет 70 Кредит 50 "Касса" - на сумму выплаченной заработной платы и других сумм, связанных с оплатой труда, начисленных работникам ликвидируемой организации;

Дебет 86 Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" (69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению") - на сумму задолженности перед бюджетом (внебюджетными фондами) по налогам (сборам);

Дебет 68 Кредит 51 "Расчетные счета" - на сумму средств, перечисленных с расчетного счета в погашение задолженности по налогам и сборам, и т.д.

Затем производятся расчеты по непогашенным обязательствам за счет уставного фонда. При этом делаются бухгалтерские проводки, аналогичные вышеприведенным. Разница состоит в том, что при определении размера обязательств дебетуется счет 80, например:

Дебет 80 Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму задолженности перед поставщиками работ и услуг;

Дебет 60 Кредит 51 - на сумму погашенной задолженности.

После погашения обязательств составляется новый ликвидационный баланс, по данным которого определяется стоимость оставшегося имущества. Разумеется, целесообразно составлять такой баланс в случае, если стоимость имущества превышает сумму обязательств на момент начала процедуры ликвидации.

# **4.2. Учет средств целевого финансирования**

Для учета средств, поступивших для финансирования программ и отдельных мероприятий, осуществляемых НКО, Планом счетов предусмотрен счет 86 "Целевое финансирование". Причем на этом счете учитываются все поступления, кроме взносов учредителей. Поэтому к счету 86 целесообразно открывать субсчета второго и третьего порядка исходя из специфики осуществления организацией основной деятельности и особенностей документооборота. При этом субсчета одного уровня предназначены для детализации поступивших сумм по источникам поступления, а другого уровня - для отражения операций по списанию сумм целевого финансирования в соответствии с выполняемыми программами и мероприятиями. Что касается сумм доходов, полученных от предпринимательской деятельности, то в соответствии с действующим законодательством они должны направляться на финансирование уставной деятельности некоммерческих организаций, и, следовательно, правомерным является их зачисление также на счет 86. Так как при осуществлении предпринимательской деятельности используется схема бухгалтерских проводок, применяемая в коммерческих организациях, то наиболее правильным будет включение в состав доходов, предназначенных для использования в основной деятельности (с отнесением их на счет 86), только сумм полученной прибыли. Поэтому для учета доходов от предпринимательской деятельности необходимо также открыть соответствующие субсчета.

В соответствии с классификацией доходов, приведенной в предыдущих разделах книги, можно рекомендовать открытие к счету 86 следующих субсчетов:

86-1 "Вступительные членские взносы";

86-2 "Добровольные взносы и пожертвования от юридических и физических лиц";

86-3 "Целевые поступления от юридических и физических лиц";

86-4 "Ассигнования из бюджета";

86-4 "Доходы от внереализационных операций";

86-5 "Средства от собственной предпринимательской деятельности".

Субсчета третьего порядка открываются в данном случае к субсчетам второго порядка и предназначаются для формирования информации об использовании источников финансирования отдельных программ.

Учет поступления средств целевого финансирования целесообразно вести в порядке, установленном для коммерческих организаций, то есть по поступлении достоверной информации о том, что необходимые средства будут выделены и получены организацией. В этом случае дебетуется счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредитуется счет 86 "Целевое финансирование". После фактического получения денежных средств или иного имущества дебетуются счета учета активов и кредитуется счет 76.

Инструкция по применению Плана счетов не уточняет, каким образом необходимо группировать и обобщать информацию о расходовании средств целевого финансирования. Исходя из экономического содержания счетов, участвующих в бухгалтерских проводках, можно сделать следующие выводы:

- счет 26 "Общехозяйственные расходы" целесообразно использовать для обобщения информации о произведенных административных, хозяйственных и иных аналогичных расходах, которые не относятся к конкретной программе или целевому мероприятию. Списание аккумулированных затрат следует производить ежемесячно с распределением по сметам расходов на проведение отдельных программ или мероприятий.

В бухгалтерском учете НКО при учете средств целевого финансирования могут оформляться следующие основные проводки:

Дебет 76 Кредит 86 (по соответствующим субсчетам) - на сумму средств целевого финансирования, подлежащих получению;

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы" Кредит 76 - на сумму стоимости объектов основных средств и нематериальных активов, полученных в счет целевого финансирования;

Дебет 10 "Материалы" (15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей") Кредит 76 - на сумму фактической себестоимости материалов, полученных в счет целевого финансирования;

Дебет 51 "Расчетные счета" (50 "Касса") Кредит 76 - на сумму денежных средств, поступивших в счет целевого финансирования;

Дебет 26 Кредит 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на сумму начисленной заработной платы (включая надбавки, доплаты и дополнительные выплаты) работникам некоммерческой организации, занятым в управленческой или хозяйственной деятельности;

Дебет 26 Кредит 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - на сумму единого социального налога и взносов в ФСС РФ, начисленных на суммы оплаты труда работников, занятых в управленческой или хозяйственной деятельности;

Дебет 26 Кредит 10 - на сумму стоимости материалов, использованных в управленческой или хозяйственной деятельности;

Дебет 26 Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и Дебет 60 Кредит 51 - на сумму стоимости работ и услуг, использованных при осуществлении управленческой или хозяйственной деятельности и выполненных или оказанных сторонними организациями;

Дебет 20 Кредит 70 - на сумму заработной платы работников, непосредственно занятых на работах по реализации конкретных программ;

Дебет 20 Кредит 69 - на сумму начислений на заработную плату работников;

Дебет 20 Кредит 10 - на сумму стоимости материалов, использованных при выполнении работ по конкретным программам;

Дебет 20 Кредит 60 - на сумму стоимости работ и услуг сторонних организаций;

Дебет 96 Кредит 26 или Дебет 20 Кредит 26 - на сумму ежемесячного списания сумм общехозяйственных расходов, произведенных в отчетном месяце. Выбор схемы списания должен быть определен заранее и закреплен в учетной политике некоммерческой организации;

Дебет 96 (по соответствующим субсчетам) Кредит 20 (по соответствующим субсчетам) - на сумму затрат, осуществленных при выполнении профинансированных программ или мероприятий.

Если НКО осуществляет предпринимательскую деятельность, бухгалтерский учет доходов и расходов ведется в порядке, установленном для коммерческих организаций, на субсчетах, открываемых к счету 20. Списание сформированной на счете 20 фактической себестоимости продукции, работ или услуг производится также в порядке, применяемом в коммерческих организациях, на счет учета готовой продукции или на счет учета продаж.

В настоящее время наиболее распространенным является бюджетное финансирование коммерческих проектов, осуществляемых некоммерческими организациями. Для учета средств государственной помощи используется счет 86 "Целевое финансирование".

ПБУ 13/2000 не применяется в отношении экономической выгоды, связанной:

1) с государственным регулированием цен и тарифов;

2) с применением соответствующих правил налогообложения прибыли (предоставление налоговых льгот, отсрочки или рассрочки по уплате налогов и сборов, инвестиционных налоговых кредитов и др.);

3) с участием Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в уставных (складочных) капиталах юридических лиц (бюджетных инвестиций юридическим лицам). Государственная помощь предполагает предоставление денежных средств или иных активов без намерения получить прибыль от их использования, а только для финансирования конкретных мероприятий (предоставление бюджетных кредитов нельзя считать предпринимательской деятельностью, так как проценты по ним начисляются и уплачиваются, прежде всего, для того, чтобы исключить потери бюджета за счет иммобилизации денежных средств). Участие государственных и муниципальных органов в уставных капиталах коммерческих организаций относится к предпринимательской деятельности и имеет в качестве основной цели именно получение прибыли.

# **4.3. Учет объектов основных средств и нематериальных активов**

# **Учет основных средств**

Оценка и учет основных средств в НКО аналогичны оценке и учету этого вида активов в организациях, занятых предпринимательской деятельностью.

В настоящее время порядок оценки и учета объектов основных средств регулируется соответствующими пунктами Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и ПБУ 6/01.

По общему правилу основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Однако в зависимости от источников поступления понятие "первоначальная стоимость" имеет различное содержание. Применяются следующие основные подходы к определению первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

ПБУ 6/01 не уточняет, каким образом должны оцениваться объекты основных средств, переданные в счет целевого финансирования. Правомерной является оценка объектов, согласованная участниками договора: инвестором (жертвователем) и некоммерческой организацией.

В первоначальную стоимость объектов основных средств включаются также фактические затраты организации на доставку объектов и их приведение в состояние, пригодное для использования.

Основанием для принятия основных средств к учету является акт приемки-передачи основных средств (форма N ОС-1), оформленный надлежащим образом.

Дополнительным условием для зачисления на баланс основных средств, относящихся к объектам недвижимости, является наличие свидетельства о государственной регистрации.

Если объект основных средств не используется больше в деятельности некоммерческой организации по причине полного физического или морального износа, повреждения, утраты и т.п., он должен списываться с баланса организации.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от реализации принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре. В некоммерческих организациях полученные суммы (за минусом расходов, связанных с реализацией объектов основных средств) относятся на увеличение доходов по статье "Прочие доходы" или "Доходы от реализации имущества".

Доходы, расходы и потери от списания с бухгалтерского баланса объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Таким образом, поступление и выбытие объектов основных средств оформляются следующими проводками:

Дебет 08 Кредит учета расчетов и затрат (60, 23, 70, 69, 10 и т.д.) - на сумму стоимости приобретенных объектов (по договорной цене), расходов по оплате услуг сторонних организаций, связанных с приобретением основных средств, стоимости фактических затрат вспомогательных производств (как по изготовлению объектов основных средств, так и по вспомогательным работам, связанным с доставкой и установкой приобретенных объектов), оплаты труда (с начислениями) работников организации, труд которых используется при осуществлении операций, связанных с приобретением основных средств и материалов;

Дебет 08 Кредит 75 - на сумму стоимости объектов основных средств, внесенных в качестве вклада в уставный капитал;

Дебет 76 Кредит 86 и Дебет 08 Кредит 76 - на сумму стоимости объектов основных средств, полученных в счет целевого финансирования;

Дебет 01 Кредит 08 - на сумму первоначальной стоимости объектов основных средств, введенных в эксплуатацию.

Выбытие объектов основных средств оформляется следующими проводками:

Дебет 01, субсчет "Выбытие основных средств", Кредит 01 - на сумму первоначальной стоимости выбывших объектов основных средств;

Дебет 02 Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств", - на сумму амортизации, начисленной по выбывающим объектам, если объект использовался в предпринимательской деятельности и по нему начислялась амортизация;

Дебет 10 Кредит 91 - на сумму стоимости материалов, полученных в результате демонтажа (разборки, ликвидации) выбывающих объектов;

Дебет 91 Кредит счетов учета производственных затрат (23, 10, 70, 69) - на сумму расходов, связанных с демонтажом (разборкой, ликвидацией) объектов основных средств (работы вспомогательных производств, материалы, заработная плата (с начислениями) работников, занятых демонтажом);

Дебет 91 Кредит 01, субсчет "Выбытие основных средств", - на сумму остаточной стоимости выбывших объектов;

Дебет 86 Кредит 91 - на сумму убытка от выбытия (демонтажа, разборки, ликвидации объектов основных средств), отнесенную на уменьшение доходов;

Дебет 62 Кредит 91 - на сумму договорной стоимости проданных основных средств (выбывших в связи с реализацией);

Дебет 91 Кредит 86 - на сумму прибыли от продажи объектов основных средств или иного выбытия, отнесенную на увеличение доходов некоммерческой организации.

Организация аналитического учета основных средств обуславливается требованиями нормативных документов по составлению бухгалтерской отчетности и формированию показателей этой отчетности.

В соответствии с п.2 ст.9 Закона о бухгалтерском учете первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. В отношении основных средств такие формы утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 N 71а "Об утверждении Унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве".

В соответствии с этим Постановлением по учету основных средств применяются следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

N ОС-1 "Акт (накладная) приемки-передачи основных средств";

N ОС-3 "Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов";

N ОС-4 "Акт на списание основных средств";

N ОС-4а "Акт на списание автотранспортных средств";

N ОС-6 "Инвентарная карточка учета основных средств".

# **Учет нематериальных активов**

В соответствии с п.4 ПБУ 14/2000 к нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;

- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации). В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

К нематериальным основным фондам относятся также объекты интеллектуальной собственности, права владения которыми позволяют предприятию как продавать данные нематериальные фонды, так и использовать их в производстве в течение более одного года.

Оценка нематериальных активов, так же как и основных средств, зависит от того, для каких целей оцениваются объекты.

В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости, то есть по фактическим затратам на их приобретение, сооружение и изготовление за вычетом суммы начисленной амортизации. Так как документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета начисление амортизации по объектам нематериальных активов в НКО не предусмотрено, эти объекты будут отражаться в балансе таких организаций по первоначальной стоимости (за исключением объектов нематериальных активов, используемых при осуществлении предпринимательской деятельности).

Поступление объектов нематериальных активов оформляется в бухгалтерском учете в соответствии с их оценкой, определенной по установленным правилам. Вне зависимости от источников поступления таких объектов для предварительного аккумулирования расходов, которые впоследствии составят инвентарную стоимость объекта, используется счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". Это положение не распространяется на случаи оприходования приобретенных жилых квартир, отражения в учете организационных расходов, а также деловой репутации организации.

Поступление и выбытие объектов нематериальных активов оформляются следующими основными бухгалтерскими проводками:

приобретение или иное получение объектов нематериальных активов:

Дебет 08 Кредит 60 - на сумму договорной стоимости приобретенных объектов;

Дебет 08 Кредит 60 (76) - на сумму стоимости услуг сторонних организаций, связанных с установкой, адаптацией приобретенных объектов, а также на сумму стоимости консультационных и посреднических услуг;

Дебет 08 Кредит 70 (76), 69 - на сумму заработной платы работников, занятых изготовлением объектов нематериальных активов. При этом счет 76 применяется в случае, если исполнителем работ является работник, не входящий в персонал организации;

Дебет 08 Кредит 76 - на сумму расходов по доведению изготовленных объектов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;

Дебет 08 Кредит 75 - на сумму стоимости объектов нематериальных активов, внесенных в качестве вклада в уставный капитал;

Дебет 76 Кредит 86 и Дебет 08 Кредит 76 - на сумму стоимости объектов, полученных в счет целевого финансирования.

# **5. Учет операций на валютном счете в НКО**

Порядок совершения и оформления операций по валютным счетам регулируется Законом РФ от 9 октября 1992 г. № 3615-1 «О валютном регулировании и валютном контроле», Инструкцией ЦБ РФ «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» № 7 от 29 июня 1992 года, Положением ЦБ РФ «О порядке покупки и выдачи иностранной валюты для оплаты командировочных расходов» от 25 июня 1997 г. № 62 и другими нормативными документами Банка РФ.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, для учета операций на валютном счете используется счет 52 «Валютные счета», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Операции на валютном счете в НКО возникают, в основном, при поступлении средств от иностранных юридических лиц в качестве грантов, благотворительных пожертвований. Также некоммерческие организации могут продавать валюту и зачислять ее рублевый эквивалент на расчетный счет.

Действует общий порядок, согласно которому всем НКО открывается в банке два валютных счета: транзитный и текущий. При отражении операций на транзитных и текущих валютных счетах следует руководствоваться Инструкцией ЦБ РФ «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке РФ» № 7 от 29 июня 1992 года. Транзитный валютный счет выполняет, в основном, функции счета, аккумулирующего поступающие в пользу организации средства в иностранной валюте, и функции счета, контролирующего эти поступления в части осуществления организацией обязательной продажи валютной выручки. На него зачисляются средства при их поступлении от зарубежной организации. Затем, после представления в банк соответствующих документов, они зачисляются на текущий валютный счет. Исключение составляют следующие поступления иностранной валюты, не отражаемые первоначально по дебету счета 52 субсчет «Транзитные валютные счета», а зачисляемые сразу в дебет счета 52 субсчет «Текущие валютные счета».

Иностранная валюта, числящаяся на субсчете «Текущий валютный счет» счета 52, может быть использована некоммерческой организациями на любые цели в соответствии с действующим законодательством. Согласно п. 6 Инструкции № 7 текущий валютный счет открывается для учета средств, остающихся в распоряжении юридического лица после обязательной продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

Движение иностранной валюты по кредиту счета 52 субсчет «Текущий валютный счет» может осуществляться в отношении безналичных и наличных расчетов.

Все записи операций на валютных счетах производятся с применением выписок, которые предоставляет банк.

Синтетический учет по счету 52 «Валютные счета» осуществляется с использованием следующих основных счетов:

По дебету счета 52 «Валютные счета» в корреспонденции:

- с кредитом счета 50 субсчет «Касса в иностранной валюте в Российской Федерации» отражаются суммы неиспользованных валютных средств, сданных из кассы организации на валютный счет.

- с кредитом счета 57 «Переводы в пути» отражается стоимость приобретенной иностранной валюты (на основании выписки банка, подтверждающей зачисление валютных средств на валютный счет организации) в сумме, определенной путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

Начиная с 2000 года на территории России действует Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утвержденное приказом Минфина РФ от 10 января 2000 г. № 2н. В соответствии с этим положением пересчету в рубли стоимости, выраженной в иностранной валюте, подлежат остатки «средств целевого финансирования, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями (договорами)» на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. Иными словами, необходимо отражать курсовую разницу по целевым средствам гранта (в части, относящейся к валютным средствам). Также подлежит пересчету стоимость денежных знаков в кассе организации, средства на счетах в кредитных организациях, выраженные в иностранной валюте. Пересчет производится как на дату совершения операции, так и на дату составления отчетности.

# **6. Учет расчетов с персоналом по заработной плате**

Работники НКО могут быть включены в штат либо привлекаться по договорам гражданско-правового характера. Права, обязанности и ответственность работодателя и штатного работника регулируются коллективным договором и трудовыми договорами, заключаемыми с каждым работником.

Коллективный договор — правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения в организации. Он заключается работниками и работодателем в лице их представителей.

В коллективный договор могут включаться взаимные обязательства работников и работодателя по вопросам формы, системы и размеры оплаты труда, выплата пособий, компенсаций, механизма регулирования оплаты труда с учетом роста цен, уровня инфляции, и др. Документы, предъявляемые при заключении трудового договора, приведены в статье 65 ТК РФ.

Члены ревизионной комиссии и попечительского совета не имеют права вступать в договорные отношения с НКО, поэтому с ними трудовые договоры не заключаются.

В НКОдовольно распространенным является труд добровольцев. Практика показывает, что добровольцем и организацией следует составить и подписать договор, в котором устанавливаются добровольно взятые обязательства. Он не является трудовым.

С работниками, которым доверено распоряжение или хранение товарно-материальных и денежных ценностей, организация должна заключить договор о полной материальной ответственности (ст. 244 ТК РФ). Факт полной материальной ответственности конкретного сотрудника должен также найти отражение в соответствующем трудовом договоре с этим сотрудником.

Материально ответственными лицами не могут быть добровольцы.

Каждому работнику прихода присваивается табельный номер, и на каждого принятого на работу заполняются личная карточка формы Т-2, налоговая карточка, а также ведется учет отработанного времени в табеле формы Т-12. В случае отсутствия налоговой карточки налоговые органы налагают штраф в размере 50 руб. за каждую отсутствующую карточку. Ежемесячно заработная плата отражается в расчетно-платежной ведомости. Данные о начисленной заработной плате проставляются на основе форм Т-2 и Т-12.

Из начисленной суммы заработной платы производятся удержания: обычно это ранее выданный аванс и налог на доходы с физических лиц по ставке 13%.

Некоторые суммы не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц. Это, например, пособия по временной нетрудоспособности и налоговые вычеты (стандартные, социальные, имущественные, профессиональные).

Календарный фонд времени (365 дней в году) включает отработанное время, неотработанное время и время отдыха (выходные, праздничные дни, дни отпуска). Оплачивается отработанное время и часть неотработанного (Таблица 2).

Таблица 2.

|  |
| --- |
| **Календарный фонд времени работника** |
| **Время труда** | **Время отдыха** |
| **Отработанное время** | **Неотработанное время** |  |
| В пределах нормальной продолжительности рабочего дня | Сверх нормальной продолжительности рабочего дня |  |  |
|  | - сверхурочная работа2;- работа в выходные и нерабочие праздничные дни3;- работа в ночное время4 | *- простои по вине работника*;- простои не по вине работника;- перерывы в работе кормящих матерей;- оплата в период выполнения государственных или общественных обязанностей;- учебный отпуск5 | - выходные;- праздничные;- очередные отпуска;- отпуска по беременности и родам;- отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста 3-х лет |

Кроме того, подлежат оплате совмещение профессий, исполнение обязанностей временно отсутствующего работника. При увольнении работника ему может быть выплачено выходное пособие.

В НКОобычно используют повременную оплату труда. При этой форме оплаты труда ведется учет отработанного времени в табеле. Заработок рабочих определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней. Заработок других категорий работников определяют на основе установленных им окладов. Если отработано неполное число рабочих дней, то заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счет предприятия рабочих дней.

Расчеты с работникам по заработной плате ведутся с использованием расчетной или расчетно-платежной ведомости. Расчетно-платежная ведомость служит не только для расчетов, но и для отражения выплаты заработной платы.

По платежной ведомости, например, выдается аванс за первую половину месяца. Сумму аванса обычно определяют из расчета 40% заработка по тарифным ставкам или окладам с учетом отработанных работниками дней. Для расчетов с нештатными работниками обычно используются расходные кассовые ордера.

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.

Начисления органам социального страхования и обеспечения наряду с заработной платой, включаются в себестоимость продукции, работ услуг. За счет них формируются государственные внебюджетные фонды — Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации.

За счет средств этих фондов производится выплата пенсий, медицинское обслуживание, оплата больничных листов, предоставляются путевки на отдых и лечение. Заработная плата является базой для их расчета. С 1 января 2001 г. начисления органам социального страхования и обеспечения производятся в форме единого социального налога (ЕСН).

Средства Фонда социального страхования РФ могут быть использованы в организации на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на приобретение путевок.

Для учета расчетов по ЕСН используется счет 69. Этот счет имеет субсчета:

69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;

69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;

69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Суммы, начисленные в указанные фонды, относятся в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и в кредит счета 69.

НКО, как и любые другие, осуществляют страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Для этого используется отдельный субсчет к счету 69. Страховой тариф устанавливается в соответствии с кодом по ОКОНХ классу профессионального риска.

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» (начисление ЕСН и страхового взноса на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний);

Дебет счета 68, 69 — кредит счета 51 (перечисление налога на доходы физических лиц, ЕСН и страхового взноса на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).

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).

# **7. 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.

Основополагающий документ, определяющий правила и порядок проведения инвентаризации — Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Документ, где все ответы даны более подробно, — то Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49.

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 3.

Таблица 3

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *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 приходуют 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. Здесь мы не рассматриваем недостачи в пределах норм естественной убыли, поскольку у большинства некоммерческих организаций они не применяются.

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 счета10.

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.

# **8. Особенности составления отчетности**

Дебет составляют и представляют отчетность, установленную законодательными и нормативными актами для юридических лиц. Вместе с тем состав отчетности для некоторых форм Дебет имеет свою специфику.

В соответствии со ст.14 Закона о бухгалтерском учете бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, а также общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров (работ, услуг), включает:

- бухгалтерский баланс;

- отчет о прибылях и убытках;

- приложения, предусмотренные нормативными актами;

- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;

- пояснительную записку.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Минфином России.

Общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров (работ, услуг), представляют бухгалтерскую отчетность только один раз в год по итогам отчетного года в упрощенном составе, в том числе:

- бухгалтерский баланс;

- отчет о прибылях и убытках;

- отчет о целевом использовании полученных средств.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Минфином России.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случае, если они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

Отчетным годом для всех организаций является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно. Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

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" НКО 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 НКО 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.

ПБУ 4/99 требует раздельно раскрывать, как минимум, выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг, проценты к получению, доходы от участия в других организациях, прочие операционные доходы, внереализационные доходы и чрезвычайные доходы. НКО, не осуществляющие предпринимательской деятельности, заполняют строки, касающиеся отражения операционных доходов и расходов.

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.

# **Заключение**

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.

Учетная политика организации должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности (требование полноты);

- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

- отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

- рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности).

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

# **Список использованной литературы**

1. Гражданский кодекс РФ. – М.: ЮРАЙТ – ИЗДАТ, 2003.
2. Федеральный закон «Об общественных организациях» от 19.05.95г. №82-ФЗ.
3. Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12.01.96г № 7-ФЗ.
4. Федеральный закон «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» от 11.08.95г № 135-ФЗ.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н.
6. Учетная политика организации ПБУ 1/98. Утверждено Приказом МФ РФ от 09.12.98г. № 60н.
7. «Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации (часть первая)» - под ред. О.Н. Садикова. – М.: Юридическая фирма КОНТРАКТ; ИНФРА-М, 1997.
8. В.Р.Захарьин, Бухучет и налогообложение некоммерческих организаций. М.: ИНФРА-М, 2002.
9. М. Л. Макальская, «Некоммерческие организации в России» – М.: Издательство «Дело и сервис», 1998.
10. М.В. Кошкина, Учет операций на валютном счете в некоммерческих организациях. Журнал Некоммерческие организации в России №4 / 2003
11. М.Л. Макальская, Учет расчетов с персоналом по заработной плате. Журнал Некоммерческие организации в России №4 / 2003