
ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА ИМУЩЕСТВА РЕЛИГИОЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ НА ПРИМЕРЕ РУССКОЙ ПРАВОСЛАВНОЙ ЦЕРКВИ

Чепулянис Антон Владимирович, канд. экон. наук

Титова Анна Викторович, асп., ст. преп.

Уральский государственный экономический университет, ул. 8 Марта / Народной Воли, 62/45, Екатеринбург, Россия, 620144; e-mail: anthonas@yandex.ru; averz@yandex.ru

Цель: в статье раскрываются организационные и методические аспекты бухгалтерского учета имущества религиозных организаций на примере Русской Православной Церкви, имеющего различный правовой статус. *Обсуждение:* имущество является центральным объектом учета религиозных организаций. В настоящее время отсутствует единая методика учета такого имущества, его классификации, не систематизирована нормативно-правовая база учета такого имущества, отсутствует единая методология учетного процесса в религиозных организациях. *Результаты:* авторами предлагается авторская классификация имущества религиозных организаций, разработана к внедрению дополнительная аналитика счетов бухгалтерского учета для расширения возможностей действующего плана счетов и учета специфики деятельности религиозных организаций при организации учета церковного имущества, имеющего разный правовой статус использования.

Ключевые слова: учет в религиозных организациях, нормативно-правовое обеспечение учета религиозных организаций, имущество религиозных организаций.

DOI: 10.17308/meps.2019.11/2257

1. Введение

Религиозные организации занимают значительное место в составе некоммерческого и общественного сектора экономики. Для многих некоммерческих организаций имеются свои проблемы и особенности в учетно-аналитическом обеспечении хозяйственной деятельности.

На сегодняшний день существует следующая проблематика организационно-методического обеспечения учета имущества религиозных организаций:

- отсутствие эффективной системы информационного и учетно-аналитического обеспечения различных уровней иерархической структуры религиозных организаций;
- отсутствие унифицированной системы учета и классификации имущества религиозной организации, а также нормативно-законодательной базы для регулирования финансово-учетных процедур;
- необходимость обособленного учета и оценки объектов (памятников) культурного и исторического наследия и особо ценных предметов религиозного назначения;
- отсутствие экономико-прогнозной модели, на основании которой можно было бы производить финансовое планирование текущей и перспективной хозяйственной деятельности религиозных организаций.

2. Церковное имущество как объект бухгалтерского учета

Наиважнейшим объектом учета в деятельности религиозных организаций является их имущество. Для обеспечения сохранности имущества и своевременного отражения его движения необходимо организовать и внедрить в деятельность религиозных организаций эффективный учетно-аналитический механизм управления им.

Имущество религиозной организации составляют движимые и недвижимые объекты культового (обрядового) и иного назначения, обеспечивающего уставную деятельность религиозной организации, а также денежные и прочие финансовые средства. В качестве иного назначения может быть использовано имущество социальной (благотворительной, культурно-просветительской) и производственной сферы.

Исходя из представленного выше определения, имущество религиозных организаций можно разделить на две большие группы:

– недвижимое имущество религиозного назначения составляют помещения, здания, строения, сооружения, включая объекты культурного наследия (памятники истории и культуры), монастырские, храмовые и (или) иные культовые комплексы, построенные или приобретенные для осуществления и (или) обеспечения таких видов деятельности религиозных организаций, как совершение богослужений, культовых мероприятий и церемоний, проведение приходских собраний, религиозного просвещения, в том числе профессионального религиозного образования, монашеская жизнедеятельность, паломничество;

– движимое имущество религиозного назначения включает предметы внутреннего убранства культовых зданий и сооружений, предметы, предназначенные для богослужений и иных религиозных целей.

Систематизация объектов имущества религиозных организаций по различным классификационным признакам представлена на рис. 1.

Исследование вопросов организации и методического обеспечения учета имущества религиозных организаций будет производиться на примере религиозных организаций Русской православной церкви (РПЦ).

В соответствии с Уставом Русской Православной Церкви, «имущество подразделяется на имущество Московской Патриархии и синодальных учреждений, имущество Епархий и имущество приходов, монастырей и пр. при этом все имущество признается имуществом Русской Православной Церкви»¹.

Московская Патриархия и синодальные учреждения вправе использовать для своих нужд имущество, необходимое им для обеспечения своей деятельности, предоставляемое государственными (муниципальными) учреждениями, общественными и иными организациями и гражданами, в соответствии с действующим законодательством, или иметь его в собственности.

Имущество, принадлежащее приходу, монастырю, духовному учебному заведению, братству или сестричеству на правах собственности, приобретенное или созданное за счет собственных средств, пожертвованное физическими и юридическими лицами, государственными (муниципальными) учреждениями, переданное государством, а также приобретенное на других законных основаниях, является имуществом религиозных организаций РПЦ.

Религиозные организации в свою очередь на основании п. 3 ст. 212 ГК РФ не могут иметь в собственности имущество, составляющее исключительную государственную или муниципальную собственность, в том числе:

- «особо ценные объекты культурного наследия народов Российской Федерации, памятники и ансамбли, включенные в список всемирного наследия, историко-культурные заповедники и объекты археологического наследия (п. 1 ст. 50 Федерального закона РФ от 25 июня 2002 года № 73-ФЗ «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации»);
- «предметы и коллекции музеев и музейных фондов (ст. 14, 15 Федерального закона РФ от 26 мая 1996 года № 54-ФЗ «О Музейном фонде Российской Федерации и музеях в Российской Федерации»).

Государственное и муниципальное имущество религиозного назначения ограничено в обороте. Согласно ч. 2 ст. 3 Закона «О передаче имущества религиозного назначения», такое имущество отчуждается из государственной или муниципальной собственности исключительно в собственность религиозных организаций. «При этом находящиеся в государственной или муниципальной собственности объекты культурного наследия федерального значения могут быть переданы в собственность исключительно централизованным религиозным организациям (ч. 1 ст. 5 Закона «О передаче имущества религиозного назначения»).

¹ Устав Русской Православной Церкви, принят на Архиерейском Соборе 2000 г. (с дополнениями и изменениями от 2008, 2011, 2013, 2016, 2017 гг.)

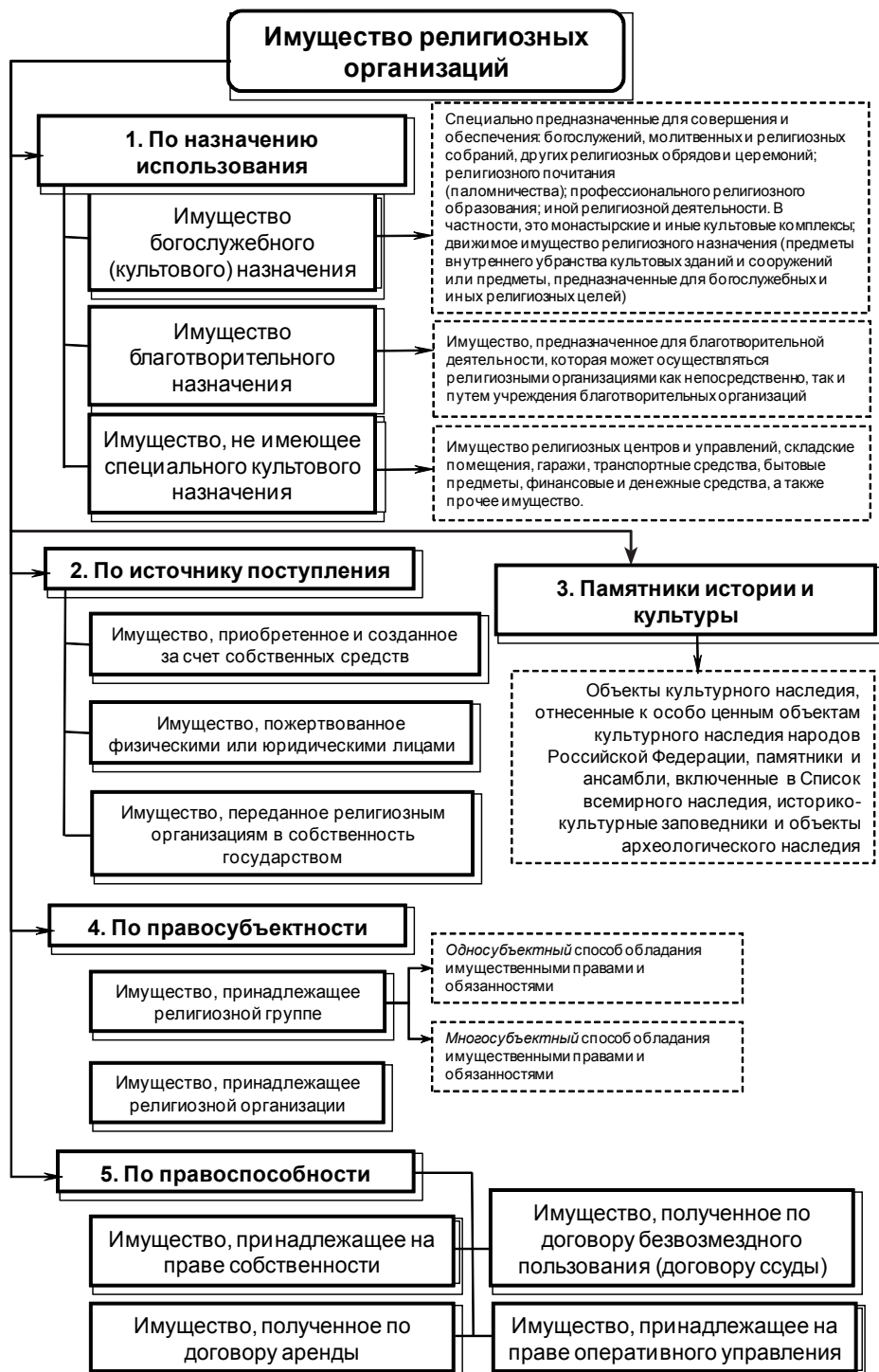


Рис. 1. Систематизация объектов имущества религиозных организаций

3. Правовые аспекты операций с имуществом религиозных организаций

Определением Священного Синода Русской Православной Церкви от

27 июля 2011 года (журнал № 77) утверждено «Положение о едином порядке владения, пользования и распоряжения недвижимым и особо ценным движимым имуществом религиозных организаций Русской Православной Церкви». Оно закрепляет условия, которые должны быть прописаны в уставах религиозных организаций Русской Православной Церкви в части, касающейся особенностей распоряжения имуществом.

В соответствии с ним религиозные организации Русской Православной Церкви могут осуществлять следующие операции с имуществом:

- распоряжение недвижимым имуществом (включая земельные участки), принадлежащим им на праве собственности или ином имущественном праве (в том числе продажу, передачу в аренду данного имущества);
- приобретение и иное получение недвижимого имущества (включая земельные участки) в собственность или пользование (табл. 1).

Таблица 1

Порядок распоряжения недвижимым имуществом религиозных организаций Русской Православной Церкви²

Уровни подчинения	Учреждения (религиозные организации) Русской Православной Церкви	Центр ответственности по распоряжению имуществом РПЦ	Каноническая и материальная подотчетности
1-й уровень подчинения (патриархальный уровень)	Учреждения синодального подчинения; Находящиеся в непосредственном подчинении Патриарху Московскому и всея Руси духовные образовательные учреждения РПЦ; Монастыри ставропигиальные; Патриаршие подворья	С предварительного письменного благословения Патриарха Московского и всея Руси.	Информация (сведения) обо всех сделках, направленных на возмездную или безвозмездную передачу (получение) имущества, отражается в годовом отчете, представляемом в Патриархию и синодальные органы; проведение на основании особого распоряжения Патриарха Московского и всея Руси контрольных и аналитических проверок деятельности епархий и ревизии финансово-хозяйственной деятельности нижестоящих религиозных организаций РПЦ.
2-й уровень подчинения (епархиальный уровень)	Приходы; Братства и сестричества; Монастыри епархиальные; Архиерейские подворья; Епархиальные духовные образовательные учреждения.	С письменного благословения епархиального архиерея епархии, в структуру которой входят данные религиозные организации РПЦ	Распоряжение осуществляется на основе канонической и материальной подотчетности епархиальному архиерею епархии, в структуру которой входят данные религиозные организации.

² Составлено автором по: Об утверждении «Положения об едином порядке владения, пользования и распоряжения недвижимым и особо ценным движимым имуществом религиозных организаций Русской Православной Церкви» [Текст]: Определение Священного Синода Русской Православной Церкви от 27 июля 2011 года (журнал № 77).

Религиозные организации РПЦ не вправе совершать сделки по распоряжению движимым и недвижимым имуществом религиозных организаций (в том числе договоры купли-продажи, аренды, залога данного имущества), за исключением сделок по отчуждению (передаче) данных объектов в собственность (пользование) религиозных организаций РПЦ разного уровня подчинения, при этом такие сделки совершаются в следующем порядке:

- по имуществу первого порядка подчинения (патриархального уровня): на основании распоряжения Патриарха Московского и всея Руси, а в особых случаях – на основании распоряжения Патриарха Московского и всея Руси и Священного Синода Русской Православной Церкви;
- по имуществу второго порядка подчинения (епархиального уровня): на основании указа епархиального архиерея соответствующей епархии либо распоряжения Патриарха Московского и всея Руси и Священного Синода Русской Православной Церкви.

Порядок передачи имущества религиозным организациям в собственность либо пользование определено Федеральным законом от 30.11.2010 №327-ФЗ (ред. от 23.06.2014) «О передаче религиозным организациям имущества религиозного назначения, находящегося в государственной или муниципальной собственности».

Передача имущества в собственность религиозным организациям может осуществляться при условии обеспечения религиозной организацией его сохранности и использования в соответствии с целями деятельности религиозной организации, определяемыми ее уставом.

Имущество религиозного назначения, которое в соответствии с законодательством Российской Федерации не подлежит отчуждению из федеральной собственности, может быть передано религиозной организации в безвозмездное пользование на определенный срок или на период существования этой организации, а также может быть предоставлено ей в совместное с иными организациями использование.

Проведя систематизацию нормативно-правовых положений по имуществу религиозных организаций Русской Православной Церкви и операций с ним, были выявлены следующие учетные аспекты, подлежащие подробному раскрытию:

- оценка и постановка на учет недвижимого имущества, представляющих собой памятники культуры и истории, и особо ценного движимого имущества религиозных организаций Русской Православной Церкви;
- учет имущества с различным правовым статусом, в зависимости от его правоспособности и правосубъектности на различных уровнях иерархии РПЦ;
- учет облачения священнослужителей.

Одной из важнейших задач и в то же время проблем современного учета религиозных организаций является вопрос оценки и постановки

на учет памятников и особо ценных предметов религиозного назначения.

4. Особенности бухгалтерского учета объектов культурного наследия и памятников религиозного назначения, находящихся на балансе религиозных организаций

Памятниками религиозного назначения в соответствии с Федеральным законом от 25.06.2002 г. №73-ФЗ «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов РФ» признаются церкви, колокольни, часовни, костелы, кирхи, мечети, буддистские храмы, пагоды, синагоги, молельные дома и другие объекты, специально предназначенные для богослужений.

«Согласно Положению о едином порядке владения, пользования и распоряжения недвижимым и особо ценным движимым имуществом религиозных организаций Русской Православной Церкви, к особо ценному движимому имуществу религиозных организаций Русской Православной Церкви относятся:

- относящиеся к музейным предметам и коллекциям, а также созданные до 1940 года иконы и предметы церковной утвари;
- документы, относящиеся к национальному библиотечному фонду, а также документы государственного Архивного фонда.

Провести справедливую рыночную оценку таких объектов не всегда представляется возможным, поскольку отсутствуют их аналоги. При привлечении к такой оценке независимого оценщика необходимо руководствоваться, в первую очередь, принципом рациональности, то есть если расходы на определение справедливой рыночной стоимости превышают стоимость самого имущества или сопоставимы с ней, то проводить такую оценку не рационально.

При оценке стоимости такого имущества религиозных организаций целесообразно применять затратный подход, так как данные объекты имеют низкий уровень коммерциализации. При этом необходимо учитывать особенности оценки, а именно:

- данные объекты помимо материально-вещественной составляющей могут обладать нематериальной и духовной ценностью, соответственно, могут иметь дополнительную нематериальную составляющую стоимости, что также усложняет процедуру оценки стоимости имущества религиозных организаций и формирует его добавочную стоимость;
- необходимо учитывать будущие затраты, связанные с охранными обязательствами собственника (ссудодержателя) по сохранению имущества, что может существенно увеличить операционные затраты, а в случае угрозы нарушения целостности и сохранности имущества необходимо предусматривать дополнительные затраты, включая и временные, связанные с проведением профилактических мероприятий и реставрационно-восстановительных работ.

Для формирования оценочной стоимости предлагается применять положения Методических рекомендаций по оценке объектов недвижимости, отнесенных в установленном порядке к объектам культурного наследия, одобренные к применению Советом по оценочной деятельности (заседание от 23.06.2015), которые также могут применяться для оценки и особо ценного движимого имущества религиозных организаций.

Постановка на учет данного имущества, по нашему мнению, должна производиться по расчетной стоимости с учетом всех дополнительных и будущих затрат, что, в свою очередь, позволит сформировать справедливую оценочную стоимость особо ценного имущества религиозных организаций, а также сделает возможным формировать конкретные резервы предстоящих расходов (оценочные обязательства) на проведение охранных и реставрационно-восстановительных мероприятий для сохранения как материальной, так нематериальной составляющих стоимости имущества религиозных организаций.

5. Бухгалтерский учет операций с церковным имуществом

Второй важной проблемой в учете религиозных организаций является отсутствие единой методики учета имущества и отражения его внутренней передачи между разными структурами и религиозными организациями Русской Православной Церкви.

Так как весь имущественный комплекс, которым владеют религиозные организации РПЦ является собственностью Русской Православной Церкви, то нет нормативно установленных условий пользования данным имуществом и механизма его передачи. При этом религиозные организации РПЦ являются самостоятельными юридическими лицами и, как любое юридическое лицо, имеют право распоряжаться своим имуществом независимо.

Используя опыт некоммерческих организаций с подобной иерархической структурой управления (например, политические партии), документы или их копии передаются в головную организацию с целью оформления права собственности на имущество, а затем передаются в оперативное управление местным религиозным организациям (приходам). Также предлагается разработать формы передаточных актов, в которых будет содержаться вся необходимая информация об объектах церковного имущества для целей его оперативного учета и контроля его сохранности на всех уровнях церковной иерархии. Данный механизм позволит получать своевременную информацию о наличии и движении имущества, находящегося в собственности РПЦ, усилит контролируемую функцию Патриархата, ответственность религиозных организаций за вверенное им в оперативное управление имущество и позволит эффективно управлять активами Церкви.

В составе имущества религиозных организаций РПЦ (церковного имущества) мы включаем:

- здания и сооружения;
- земельные участки;

- прочее имущество, в том числе:
 - богослужебные предметы;
 - предметы внутреннего убранства;
 - библиотечный фонд;
 - облачение священнослужителей.

В религиозных организациях РПЦ в составе зданий учитываются, прежде всего, здания храмов, а также сооружения – подсобные помещения, которые имеются при храмах, такие как трапезная, церковная лавка, библиотека, воскресная школа и другие хозяйственные постройки и помещения.

Особое место в учете религиозных организаций занимает учет богослужебных предметов и внутреннее убранство церкви.

К богослужебным предметам относятся предметы, которые непосредственно используются при совершении в церкви религиозных обрядов служителями культа. Например, кадило, дароносица, дискос, жертвенник, лжица, трикирий и др.

К предметам внутреннего убранства церкви (храма) относятся предметы, составляющие интерьер культового здания, в некоторых случаях и экстерьер. Эти предметы могут непосредственно не участвовать в обрядах, но создавать антураж для проведения культовых мероприятий. К таковым относятся иконы и иконостас, паникадило, канун и заздравные подсвечники и др.

Согласно практике учета религиозных организаций учет таких предметов религиозного назначения ведется следующим образом:

- если данное имущество находится в оперативном управлении у религиозной организации, то данное имущество подлежит отражению на забалансовых счетах бухгалтерского учета;
- если данное имущество находится в собственности религиозной организации, то данное имущество будет отражено на балансовых счетах 01, 04, 10.

Особо ценные объекты культурного наследия религиозного назначения, которые находятся на балансе религиозной организации, могут передаваться в пользование при условии обеспечения сохранности и безопасности данных объектов. Для такого оперативного контроля за особо ценным имуществом религиозных организаций необходимо организовать особые учетно-аналитические механизмы, которые бы позволили осуществлять мониторинг состояния и подотчетность такого имущества.

Имущество религиозного назначения, передаваемое религиозным организациям, отнесенное к памятникам истории и культуры или музейному фонду, используется ими на условиях договора (обязательства), должны быть оформлены в установленном порядке и также должны быть выделены в учетных регистрах.

Объект культурного наследия может быть отдан в безвозмездное поль-

зование религиозным организациям на основании договора безвозмездного пользования объектом культурного наследия. В этом случае оформляется особый документ – охранное обязательство, порядок оформления которого определен гражданским законодательством. Охранное обязательство пользователя объектом культурного наследия должно включать в себя требования к содержанию объекта культурного наследия, условиям доступа к нему граждан, порядку и срокам проведения реставрационных, ремонтных и иных работ по его сохранению, а также иные обеспечивающие сохранность объекта требования. Данные обязательства подлежат оценке и отражению в учете в виде дополнительных затрат, которые будут формировать справедливую оценку стоимости такого имущества.

Обязательными приложениями к Охранному договору являются:

- акт технического состояния, составляемый при передаче объекта;
- описание памятников и предметов церковной культуры;
- список движимых памятников культуры [8, с. 285].

Данные документы будут являться первичными учетными документами, которые будут формировать аналитическую информацию о передаваемом объекте имущества.

На объект культурного наследия, включенный в реестр, собственнику данного объекта соответствующим органом охраны объектов культурного наследия выдается паспорт объекта культурного наследия. Этот документ будет являться основным учетным документом на объект культурного наследия, в который вносятся уникальные сведения, содержащиеся в едином государственном реестре объектов культурного наследия народов Российской Федерации.

Передача и прием имущества осуществляются полномочными представителями сторон посредством приемо-сдаточного акта, в котором приводятся краткие сведения об объекте передачи: его название, место и дата изготовления (автор), материал, размеры, происхождение, общее состояние сохранности. Для храмов и церковных строений составляется акт технического состояния. Основным учетным документом является описание храма и его имущества [8, с. 290]. Данная описание содержит сведения о храме и перечень всего имущества внутри его, включая сосуды, иконы, богослужебные книги, престолы и т.д. Новые поступления заносятся в описание в хронологическом порядке с указанием места их помещения.

Таким образом, при получении объекта культурного значения в собственность или оперативное управление возникает ряд особенностей.

При их отражении в бухгалтерском учете данные объекты должны выделяться в отдельный реестр с обязательным указанием их особенностей и характеристики. Это позволит решить такую управленческую задачу, как анализ состояния объектов культурного наследия и особо ценных предметов религиозного назначения.

Рассматривая практику учета особо ценных предметов, можно сделать вывод о том, что контроль производится по группам объектов, обеспечивается надлежащее хранение особо ценных предметов, также производится их фото- и видеофиксация, паспортизация (заведение карточек индивидуального учета).

Поэтому для эффективного учета особо ценных предметов необходимо составить картотеку с фотографиями и характеристиками этих предметов, так называемые «паспорта», по которым можно идентифицировать объект с обязательным указанием инвентарного номера. Затем составить реестр особо ценных предметов (см. табл. 2).

Таблица 2

Реестр особо ценных предметов религиозной организации

№ п/п	Наименование объекта	Инвентарный номер	Место хранения	Ответственное лицо	Краткая характеристика

Церковное имущество может поступать в религиозную организацию одним из следующих способов:

- от вышестоящей организации на ответственное хранение (Епархиальные управления, Патриархия);
- путем приобретения за плату (для уставной и иной деятельности);
- в результате создания собственными силами;
- безвозмездно (в качестве пожертвования, на осуществление благотворительной деятельности).

В зависимости от способа поступления основных средств различна и методика их учета. Возможная схема технологии учетного процесса основных средств представлена на рис. 2.

В случае поступления основного средства от вышестоящей организации (например, Епархиальное управление передает имущество в пользование приходу) право собственности на имущество не переходит. Объект передается в оперативное управление организации в соответствии с договором о передаче имущества во временное пользование. В момент передачи основного средства составляется акт приемки-передачи. Для обеспечения сохранности и учета имущества, не являющегося собственностью религиозной организации, авторами рекомендуется формировать реестр, который может быть составлен в произвольной форме, с указанием обязательных показателей, отождествляющих объект. Данный реестр позволит определить, какое количество предметов находится в распоряжении религиозной организации, от кого они приняты и место их расположения в храме.

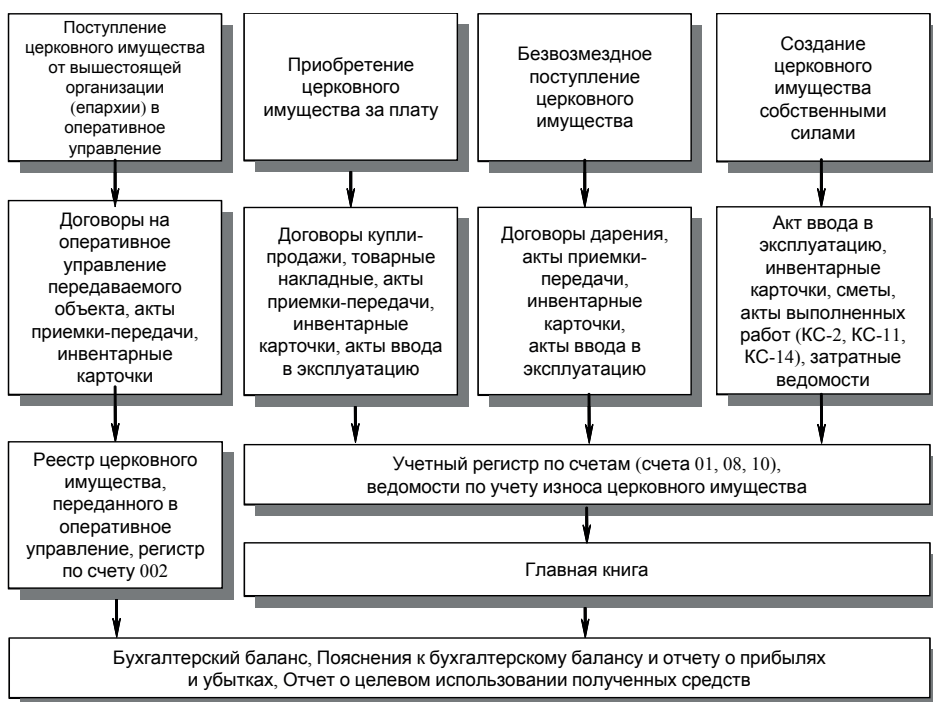


Рис. 2. Схема движения документов при поступлении церковного имущества

Инвентарный номер объекта должен указываться в соответствии с Актом приемки-передачи и инвентарной карточкой, присвоенный собственником актива (Епархиальным управлением, Патриархией). В случае передачи церковного имущества оригиналы данных документов необходимо хранить в Епархии или Патриархате, в приходе должны находиться их копии или второй экземпляр.

Учет данного имущества авторами рекомендуется вести на забалансовых счетах. В качестве такого счета может использоваться счет 002 «Церковные ценности, полученные на ответственное хранение (пользование)». Аналитический учет будет осуществляться по каждому объекту в отдельности.

При поступлении имущества за плату, создании собственными силами или по договору дарения (безвозмездно) учет такого имущества осуществляется в общеустановленном порядке на балансовых счетах бухгалтерского учета.

Для целей бухгалтерского учета церковного имущества, принадлежащего религиозной организации на праве собственности, предлагается использовать следующие балансовые счета:

01 «Церковное имущество»

08 «Поступление церковного имущества»

10 «Богослужебные материалы»

Таблица 3

Аналитика по счету 002 «Церковные ценности, полученные на ответственное хранение (пользование)»

Уровни		Наименование	Код
I порядка	II порядка		
Синтетический	I уровень	Вид деятельности: – уставная (код 1); – неуставная (прочая) (код 2).	002.1 002.2
	II уровень	Отношение к категории особо ценного имущества: – церковное имущество переданное; – особо ценное церковное имущество переданное; – имущество, относимое к памятникам культуры и истории переданное.	002.X.01 002.X.02 002.X.03
Аналитический уровень	III уровень	Вид поступления: – в аренду; – бессрочное пользование; – по договору оперативного управления.	002.X. XX.01 002.X. XX.02 002.X. XX.03
	IV уровень	Вид церковного имущества: – зданий и сооружений; – земельные участки; – прочее имущество, в том числе: • богослужебные предметы; • предметы внутреннего убранства; • библиотечный фонд; • облачение священнослужителей; • прочее небогослужебное имущество.	002.X. XX.XX.01 002.X. XX.XX.02 002.X. XX.XX.03 002.X. XX.XX.03.1 002.X. XX.XX.03.2 002.X. XX.XX.03.3 002.X. XX.XX.03.4 002.X. XX.XX.03.5
	V уровень	Артикул (инвентарный номер) объекта церковного имущества	002.X. XX.XX. XX.X.(код)

Предлагаемый рабочий план счетов церковного имущества отражает специфику деятельности православных религиозных организаций. По нашему мнению, рациональный учет может быть достигнут путем детализации аналитических счетов к счету 01 «Церковное имущество» следующим образом:

Таблица 4

Аналитика по счету 01 «Церковное имущество»

Уровни		Наименование	Код
I порядка	II порядка		
Синтетический уровень	I уровень	Вид деятельности: – уставная (код 1); – неуставная (прочая) (код 2).	01.1 01.2

Уровни		Наименование	Код
I порядка	II порядка		
	II уровень	Отношение к категории особо ценного имущества:	
		– церковное имущество собственное;	01.X.01
		– особо ценное церковное имущество собственное;	01.X.02
		– имущество, относимое к памятникам культуры и истории собственное.	01.X.03
Аналитический уровень	III уровень	Вид поступления:	
		– за плату;	01.X. XX.01
		– безвозмездно;	01.X. XX.02
		– созданное собственными силами.	01.X. XX.03
	IV уровень	Вид церковного имущества:	
		– зданий и сооружений;	01.X. XX.XX.01
		– земельные участки;	01.X. XX.XX.02
		– прочее имущество, в том числе:	01.X. XX.XX.03
		• богослужебные предметы;	01.X. XX.XX.03.1
		• предметы внутреннего убранства;	01.X. XX.XX.03.2
		• библиотечный фонд;	01.X. XX.XX.03.3
		• облачение священнослужителей;	01.X. XX.XX.03.4
		• прочее небогослужебное имущество.	01.X. XX.XX.03.5
	V уровень	Артикул (инвентарный номер) объекта церковного имущества	01.X. XX.XX. XX.X.(код)

Контроль сохранности имущества достигается путем ведения аналитического учета, который необходимо осуществлять в разрезе видов деятельности, по местам нахождения объектов и группам имущества.

Управленческий учет церковного имущества должен быть построен таким образом, чтобы отражать информацию:

- по местам хранения;
- по источникам поступления;
- по статусу (собственность, аренда, безвозмездное пользование, оперативное управление);
- по материально ответственным лицам.

Учет объектов церковного имущества по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность такого имущества.

Аналитический учет необходимо осуществлять в инвентарных карточках, где отражается местонахождение объекта, первоначальная стоимость, краткая характеристика объекта, информация по износу и пр.

Для оформления и учета перемещения объектов имущества внутри религиозной организации из одного структурного подразделения в другое

оформляется документ «Накладная на внутреннее перемещение объектов церковного имущества». Данную форму можно применять и в случае передачи объекта из Епархиального управления (Патриархии) в приходы. Одновременно с этим необходимо отразить перемещение и в инвентарной карточке объекта.

Движение объектов церковного имущества также должно отражаться в аналитическом регистре в количественном и денежном выражении.

В качестве такого регистра можно предложить оборотную количественно-суммовую ведомость по учету церковного имущества (Приложение 7), которую необходимо составлять с заданной периодичностью, определенной учетной политикой религиозной организации. В данной ведомости отражается движение имущества и их наличие на определенную дату. В случае отражения всех перемещений церковного имущества в бухгалтерских документах нет необходимости заводить многочисленные реестры для регистрации данных перемещений.

Данная ведомость предоставляет информацию для обобщения в Регистре по учету церковного имущества.

В Главной книге отражаются итоговые обороты за месяц и по отдельным счетам, таким образом можно получить информацию о приобретенном и выбывшем имуществе в полном объеме.

После заполнения Главной книги остатки на начало и конец месяца и обороты по дебету и кредиту счетов отражаются в оборотно-сальдовой ведомости.

В отдельной аналитической ведомости необходимо отражать сумму начисленного износа. Износ начисляется в зависимости от возможного срока использования объекта. Следует учесть, что у многих предметов, используемых в богослужебных целях, срок полезного использования определить сложно. Например, жертвенник, престол, Святое Евангелие. Для этого необходимо принимать максимально возможный срок использования объекта.

Износ по церковному имуществу начисляется на забалансовом счете 010 «Износ церковного имущества» в конце отчетного периода (месяц, квартал).

При этом следует отметить, что согласно сложившейся практике учета в некоммерческих организациях, объект церковного имущества не списывается в случае его полного износа.

Выбытие объекта церковного имущества может осуществляться одним из следующих способов:

- непригодность к использованию;
- продажа;
- передача по договору дарения;
- передача в оперативное управление в другие религиозные организации.

Схема движения документов по церковному имуществу при их выбытии представлена на рис. 3.

Списание церковного имущества производится на основании решения комиссии по списанию, которая определяет причину и оформляет акт о списании объекта церковного имущества. В состав комиссии входят соответствующие должностные лица, в т.ч. казначей и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объектов церковного имущества. Также в состав комиссии могут входить члены ревизионной комиссии.

Для целей управленческого учета необходимо отслеживать состояние и движение церковного имущества. Для этого не реже одного раза в год нужно проводить его инвентаризацию и полный анализ состояния всего церковного имущества, с целью принятия решения о его ремонте, реставрации и прочих мероприятий по обеспечению его сохранности.



Рис. 3. Схема движения документов по основным средствам при их выбытии

Третий краеугольный камень в учете имущества религиозных организаций – это порядок учета облачения священнослужителей. Существует две противоположные позиции по данному вопросу:

- учет осуществлять по правилам учета спецодежды;
- учет осуществлять по правилам учета основных средств.

Первая позиция нами неприемлема по причине того, что здесь не может быть обеспечен должный учет этого имущества, так как вся стоимость облачения подлежит списанию на затраты религиозной организации, а по-

следующий учет в этом случае будет осуществляться на забалансовом учете. По нашему мнению, облачения священнослужителей (облачения) необходимо учитывать в составе церковного имущества на счете 01 «Церковное имущество», поскольку срок его эксплуатации превышает 12 месяцев, и оно используется в рамках основной уставной деятельности, то есть соблюдаются все условия принятия актива в качестве объекта основных средств (п. 4 ПБУ 6/01). Для аналитического учета облачений священнослужителей авторами предлагается специальная ведомость учета облачения священнослужителя. Данная ведомость позволит проводить анализ и контролировать состояние и износ облачения священнослужителей с целью их своевременной замены или ремонта (реставрации).

6. Заключение

На основании проведенного анализа организационно-методического и нормативно-правового обеспечения учета церковного имущества религиозных организаций Русской Православной Церкви было выявлено его несовершенство, отсутствие единой методологической основы для построения единой унифицированной методики учета и классификации имущества в религиозных организациях, отсутствие отраслевой специфики учетных процедур в имеющемся учетно-аналитическом аппарате некоммерческих организаций, что определило выбор и актуальность выбранной темы.

Список источников

1. Верзакова А.В., Мезенин Н.А. Особенности бухгалтерского учета в религиозных организациях // *Известия Ур-ГЭУ*, 2010, no. 4 (30), с. 40-43.
2. Гамольский П.Ю. *Некоммерческие организации: особенности налогообложения и бухгалтерского учета*. Москва, Книга и бизнес, 2008.
3. Гориславская Н.В. Особенности экономического анализа деятельности религиозных организаций // *Вестник АГТУ. Сер.: Экономика*, 2014, no. 4, с. 85-91.
4. Комягин Д.Л. Имущество и доходы религиозных организаций – публичные или частные? // *Право. Журнал Высшей школы экономики*, 2015, no. 4, с. 17-33.
5. Макальская М.Л., Пирожкова Н.А. *Бухгалтерский учёт хозяйственно-экономической деятельности религиозных объединений*. Москва, Дело и сервис, 2008.
6. Маркина М.В., Ефремова С.А. Учет в религиозных организациях // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*, 2005, no. 24 (144), с. 13-17.
7. Об утверждении «Положения об едином порядке владения, пользования и распоряжения недвижимым и особо ценным движимым имуществом религиозных организаций Русской Православной Церкви»: Определение Священного Синода Русской Православной Церкви от 27 июля 2011 года (журнал № 77).
8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»: Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н.
9. Основы социальной концепции Русской Православной Церкви // Принят на Архиерейском соборе. Москва, 13-16 августа 2000 г.
10. Опарина С.И. *Учет и налогообложение в православных организациях*. Москва, Дело и Сервис, 2011.
11. Шахов М.О. *Правовые основы деятельности религиозных объединений в Российской Федерации*, 2-е изд., доп. Москва, Изд-во Сретенского монастыря, 2013.
12. Шведов О.В. *Энциклопедия церковной жизни*. Москва, «Ковчег», 2003.

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL SUPPORT FOR PROPERTY ACCOUNTING OF RELIGIOUS ORGANIZATIONS ON THE EXAMPLE OF THE RUSSIAN ORTHODOX CHURCH

Chepulyanis Anton Vladimirovich, Cand. Sc. (Econ.)

Titova Anna Viktorovna, graduate, Senior lecturer

Ural State University of Economy, 8 Marta st. / Narodnoy voli st., 62/45, Ekaterinburg, Russia, 620144; e-mail: anthonas@yandex.ru; averz@yandex.ru

Purpose: the authors describe the organizational and methodological aspects of property accounting for religious organizations on the example of the Russian Orthodox Church, having different legal status. *Discussion:* Property is a central object of accounting in religious organizations. Currently there is no uniform accounting method of such property, its classification, there is no uniform methodology of accounting in religious organizations. *Results:* authors propose a new classification of property for religious organizations, designed to introduce additional analytics accounts to empower the current chart and accounting of specific activities for Church property, have different legal status of use.

Keywords: accounting in religious organizations, regulatory support of accounting for religious organizations, property of religious organizations.

References

1. Verzakova A.V. Mezenin N.A. Osobennosti bukhgalterskogo ucheta v religioznykh organizatsiyakh [Peculiarities of accounting in religious organizations]. *Izvestiya UrGEU*, 2010, no. 4 (30), pp. 40-43. (In Russ.)
2. Gamolsky P.Y. *Nekommercheskie organizatsii: osobennosti nalogooblozheniya i bukhgalterskogo ucheta* [Nonprofit organizations: peculiarities of taxation and accounting]. Moscow, Kniga i biznes, 2008. (In Russ.)
3. Gorislavskaya N.V. Osobennosti ekonomicheskogo analiza deyatelnosti religioznykh organizatsiy [Features of the economic analysis for religion organizations activity]. *Vestnik AGTU. Ser.: Ekonomika*, 2014, no. 4, pp. 85-91. (In Russ.)
4. Komyagin D.L. Imushchestvo i dokhody religioznykh organizatsiy – pblichnye ili chastnye [Property and income of religious organizations - public or private?]. *Pravo. Zhurnal Vysshey shkoly ekonomiki*, 2015, no. 4, pp. 17-33. (In Russ.)
5. Makalyskaya M.L., Pirozhkova N.A. *Bukhgalterskiy uchet khozyaystvenno-ekonomicheskoy deyatelnosti religioznykh obyedineniy* [Accounting of economic activity for religious associations]. Moscow, Delo i servis, 2008, 304 p. (In Russ.)
6. Markina M.V., Efremova S.A. Uchet v religioznykh organizatsiyakh [Accounting in religious organizations]. *Bukhgalterskiy uchet v byudjetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, 2005, no. 24 (144), pp. 13-17. (In Russ.)
7. Ob utverzhdenii «Polozheniya ob edinom poryadke vladeniya, polyzovaniya i rasporyazheniya nedvizhimym i osobo tsennym dvizhimym imushchestvom religioznykh organizatsiy Russkoy Pravoslavnoy Tserkvi» [«Provision on the

uniform procedure for the possession, use and disposal of immovable and especially valuable movable property of religious organizations for the Russian Orthodox Church»]: Opredelenie svyashchennogo Sinoda Russkoy Pravoslavnoy Tserkvi ot 27 iyulya 2011 goda (zhurnal no. 77). (In Russ.)

8. Ob utverzhdenii Polozheniya po bukhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnykh sredstv PBU 6/01» [«Asset Accounting PBU 6/01»]: Prikaz Minfina Rossii ot 30.03.2001 No. 26n. (In Russ.)

9. Osnovy sotsialnoy kontseptsii Russkoy pravoslavnoy tserkvi [The foundations of the social concept for the Russian Orthodox Church] // Prinyat na

Arkhieyreyskom sobore – Moskva, 13-16 avgusta 2000 g. (In Russ.)

10. Oparina S.I. *Uchet i nalogooblozhenie v pravoslavnykh organizatsiyakh* [Accounting and taxation in Orthodox organizations]. Moscow, Delo i Servis, 2011. (In Russ.)

11. Shakhov M.O. *Pravovye osnovy deyatel'nosti religioznykh obyedineniy v Rossiyskoy Federatsii* [Legal basis for the activities of religious associations in the Russian Federation], 2-e izd., dop. Moscow, Izd-vo Sretenskogo monastyrya, 2013. (In Russ.)

12. Shvedov O.V. *Entsiklopediya tserkovnoy zhizni* [Encyclopedia of church life]. Moscow, «Kovcheg», 2003. (In Russ.)