Учет в некоммерческих организациях

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Перфильев, Григорий Александрович  
  
**Год:**

2003

**Автор научной работы:**

Перфильев, Григорий Александрович

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

174

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Перфильев, Григорий Александрович

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО -МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ И ОЦЕНКЕ ОСОБЕННОСТЕЙ ИХ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ.

1.1. Понятие, сущность и содержание системы функционирования некоммерческих организаций

1.2. Признаки пре дприним ател ьской деятель ности некоммерческих организаций

1.3. Классификация некоммерческих организаций.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ПОСТРОЕНИЮ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.

2.1. Современные концепции учета в некоммерческих организациях.

2.2. Эволюция планов счетов коммерческих предприятий и бюджетных учреждений как фундаментальная база построения счетного плана в некоммерческих оганизациях.

2.3. Система камерального учета; построение плана счетов некоммерческих организаций.

2.4. Автоматизированная обработка учетных данных в некоммерческих организациях.

ГЛАВА 3. ИНФОРМАЦИОННЫЕ ВОЗМОЖНОСТИ ОТЧЕТНОСТИ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ И НАПРАВЛЕНИЯ ИХ РАЗВИТИЯ.

3.1. Адаптация отчетности российских некоммерческих организаций к международным стандартам финансовой отчетности.

3.2. Особенности формирования финансовой отчетности в некоммерческих организациях.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Учет в некоммерческих организациях"

Актуальность темы исследования. В настоящее время в мировой экономике все большее значение приобретает функционирование некоммерческих организаций, которые обычно подразделяются на государственные (бюджетные) и негосударственные (неправительственные). Последние и являются объектом диссертационного исследования. Во многих странах негосударственные некоммерческие организации стали рассматриваться как третий сектор экономики (первые два - это государственный и частный, или коммерческий). Учитывая, что количество людей, охваченных программами некоммерческого сектора, неуклонно растет можно утверждать, что этому сектору экономики в дальнейшем будет принадлежать особая роль в развитии общества, которое принято называть гражданским. Сегодня в мире насчитываются сотни тысяч неправительственных организаций, созданных на местном, региональном, национальном и международном уровне.Некоммерческие организации создаются прежде всего по инициативе отдельных граждан, стремящихся, к объединению для выражения и защиты общих интересов, ведения диалога с государственными структурами, решения общих проблем. Именно они, а не коммерческие организации с их целенаправленностью на максимальное извлечение прибыли, и не государство в силу своей инертности и бюрократизма, занимаются конкретным человеком и его проблемами.

В последнее время в США, Великобритании, Австралии и многих других странах государство тратит средства на программы исследования в области стандартизации деятельности некоммерческих организаций: создаются координационные центры, проводятся симпозиумы и семинары, предоставляются гранты институтам, занимающимся данной проблематикой. И это в тех странах, где уже в значительной степени сформировалась система законодательного регулирования организаций третьего сектора экономики.

Особое место некоммерческие организации занимают в переходной экономике России. И это понятно, - за последнее время российский третий сектор экономики из явления общественной жизни становится по ряду причин и реальным экономическим фактором. Во-первых, деятельность некоммерческих организаций реализуется прежде всего в социальной области, где испытывается острая нехватка средств государства на осуществление целенаправленных программ. Во-вторых, в негосударственном некоммерческом секторе на постоянной основе занято огромное число российских граждан, причем значительная их часть в качестве добровольцев. В-третьих, ряд некоммерческих организаций для реализации своих проектов привлекает в Россию средства международных организаций и зарубежных фондов.

Если смысл существования коммерческих организаций - приносить доход их владельцам, то для некоммерческой негосударственной организации прибыль не самоцель, а лишь средство для реализации определенной миссии: сохранения культурного наследия, повышения доступности образования, медицины, объединения людей с общими интересами и увлечениями. Отсюда, очевиден их особенный правовой и экономический статус, который должен быть закреплен государством на законодательном уровне.

Для большинства людей, вовлеченных в деятельность неправительственных некоммерческих организаций, сегодня несомненно то, что нормы российского законодательства, касающиеся третьего сектора экономики нуждаются в значительных коррективах. Расширение численности и многообразия таких организаций настойчиво требует и современных подходов к нормативному регулированию их деятельности. Пока она регламентируется разрозненными законами, не вполне согласующимися друг с другом. И объясняется это в том числе и тем, что сам механизм некоммерческого хозяйствования является для нашей страны принципиально новым и недостаточно исследованным.

За последние годы существующая система бухгалтерского учета в России претерпела ряд значительных изменений и была существенно реформирована применительно к условиям рыночной экономики. В то же время, некоммерческим организациям с их особенным положением в экономике было уделено недостаточное внимание. К факторам, сдерживающим интенсивное развитие негосударственного некоммерческого сектора, в первую очередь, относится достаточно низкий уровень развития законодательного процесса, в том числе неурегулированность многих вопросов методологии учета и налогообложения. Действующая система бухгалтерского учета в некоммерческих организациях во многих аспектах отстает от требований времени, несмотря на то, что опирается на информационно-правовую базу, претерпевшую за последнее десятилетие весьма существенные изменения.

Отсутствие должных организационных мер по регулированию и развитию третьего сектора экономики в России, а также то, что до сих пор не решен один из основополагающих вопросов - создание целостной системы бухгалтерского учета в некоммерческих организациях с использованием опыта зарубежных стран, в частности США - послужили основанием для выбора темы.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы состоит в разработке комплекса теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности некоммерческих организаций с использованием зарубежного опыта.

В настоящей диссертационной работе сделана попытка исследования круга проблем, связанных с деятельностью некоммерческих организаций, их правовым положением, бухгалтерским учетом и отчетностью. Реализация поставленной цели предопределила решение следующих основных задач:

• исследовать экономическую природу, сущность, содержание и специфику деятельности различных форм и видов некоммерческих организаций;

• разработать критерии для разделения «уставной» и «пред принимательской» деятельности некоммерческих организаций;

• обобщить и систематизировать основные подходы к классификации видов некоммерческих организаций;

• обосновать методологические подходы к организации учета в некоммерческих организациях;

• раскрыть особенности камерального счетоводства в некоммерческих организациях и возможности его интеграции в систему коммерческого учета;

• разработать принципы построения плана счетов некоммерческих организаций в условиях автоматизированной системы обработки данных;

• предложить усовершенствованные формы бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций.

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования являются правовые, теоретические и организационно-методологические проблемы учета и отчетности некоммерческих организаций.

Объектом исследования являются негосударственные некоммерческие организации различных форм и видов, как осуществляющие, так и не осуществляющие помимо уставной предпринимательскую деятельность.

Теоретическая и методологическая основа исследования. В решение многих современных вопросов развития российского бухгалтерского учета большой вклад внесли: А.С. Бакаев, Ю.А.Бабаев, С.Б. Барнгольц, П.С. Безруких, В.Г. Гетьман, JI.T. Гиляровская, О.В. Ефимова, З.В. Кирьянова, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, Н.Т. Лабынцев, С.А. Николаева, В.Д. Ново-дворский, В.Ф. Палий, В.И.Подольский, Я.В. Соколов, В.А. Терехова, JI.3. Шнейдман и другие. В работах указанных авторов рассмотрены современные аспекты учета в хозяйствующих субъектах различных организационно-правовых форм. Результаты этих работ нашли широкое практическое применение, прежде всего, в коммерческих предприятиях. Однако, они не всегда позволяют в полной мере учитывать специфику деятельности некоммерческих организаций. Для этого необходимы специализированные научные труды в данной области.

Отдельные вопросы правового положения и учета в некоммерческих организациях рассмотрены в работах Е.А. Абросимовой, П.Ю. Гамольского, M.JI. Макальской, Н.А. Пирожковой, Т.В. Юрьевой. Вместе с тем до настоящего времени многие теоретические аспекты финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций комплексно не исследованы. Прежде всего, это касается правового статуса некоммерческих организаций, вопросов определения уставной ипредпринимательской деятельности, подготовки основополагающей классификации некоммерческих организаций, а также разработки целостной системы учета на основе специализированного плана счетов.

Детальному рассмотрению указанных проблем и поиску оптимальных путей их решения посвящена данная диссертационная работа.

Научная новизна исследования заключается в разработке комплекса теоретических и методологических положений, касающихся системы бухгалтерского учета и вопросов формирования отчетности в некоммерческих организациях. Раскрыты проблемы правового положения, осуществления деятельности некоммерческих организаций в условиях недостаточно разработанной нормативно-правовой базы их функционирования.

К элементам научной новизны можно отнести следующее:

• обоснована специфика деятельности некоммерческих организаций, обусловленная их сущностью, а также положением в экономике страны;

• разработана система критериев разграничения уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций;

• предложена классификация некоммерческих организаций по различным направлениям;

• систематизированы основные проблемные аспекты бухгалтерского учета в некоммерческих организациях;

• раскрыта система камерального счетоводства, определены возможности ее интеграции в общую систему построения учета в некоммерческой организации;

• разработан вариант построения плана счетов некоммерческих организаций;

• сформулирована система построения форм бухгалтерской отчетности в некоммерческих организациях, позволяющая повысить их аналитические возможности и полезность для внешних пользователей.

Практическая значимость исследования состоит в том, что основные положения, выводы и рекомендации могут найти применение при совершенствовании нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета в некоммерческих организациях, составлении методических указаний по формированию их бухгалтерской отчетности, а также в практической деятельности некоммерческих организаций.

Кроме того, исследованная система учета в некоммерческих организациях позволит создать адекватный контроль за аккумулированием финансовых ресурсов в сфере некоммерческого сектора, их целевого расходования, предоставит возможность широко привлекать дополнительные средства, в том числе за рубежом.

Предложенные методические рекомендации по построению плана счетов и формированию отчетности некоммерческих организаций позволяют выйти указанным организациям на качественно новый учетный уровень, приближенный к требованиям рыночной экономики и мировых стандартов.

Апробация результатов исследования. Основные результаты исследования докладывались на научно-практической конференции Всероссийского заочного финансово-экономического института. Разработанная автором методика отражения в учете хозяйственных операций и построения на ее основе бухгалтерской отчетности нашли применение в практической деятельности Благотворительного некоммерческого фонда охраны дикой природы.

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в 4 научных работах общим объемом 3,1 п.л., в которых автору принадлежат 2,1 печатных листа.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Перфильев, Григорий Александрович

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В соответствии с распространенной в международной практике классификацией субъекты экономической деятельности принято подразделять на три группы: государство и его учреждения (первый сектор), коммерческие предприятия (второй сектор), негосударственные некоммерческие организации (третий сектор). Для обозначения последних используются различные наименования: некоммерческие организации (НКО), негосударственные организации (НГО), неправительственные организации (НПО) и другие. Известно, что основу экономики практически любого государства составляют коммерческие предприятия. Вместе с тем, как показывает опыт развитых стран, ни коммерческие организации с их целенаправленностью на максимальное извлечение прибыли, ни государство в силу своей инертности и бюрократизма, не способны справиться со многими социальными проблемами. Решение задач в социальной сфере берут на себя некоммерческие организации, имеющие фиксированный профиль (миссию). Создание широкой сети подобных организаций в любой стране достаточно прогрессивное явление, направленное на достижение общественных благ. Деятельность некоммерческих организаций создает условия для реализации творческого потенциала людей, активного участия граждан в жизни страны, что способствует созданию и укреплению гражданского общества.

Выполненное исследование позволило сформулировать ряд выводов и рекомендаций:

1. Основными критериями отнесения хозяйствующих субъектов к некоммерческим организациям предложено считать следующие:

- получение значительных объемов ресурсов от поставщика, который не ожидает за них оплаты или экономической выгоды;

- отсутствие интереса к владению такой организацией, невозможность передачи или продажи третьим лицам доли участия;

- отсутствие такого показателя как прибыль к распределению между участниками;

- отличные налоговые и юридические аспекты деятельности;

- строгие ограничения в целях и стратегиях (образование, благотворительность, культура, наука и т.п.);

- эффективность не может быть измерена путем прямого сравнения с другими организациями.

Несмотря на то, что большое количество хозяйствующих субъектов в Российской Федерации создается в форме некоммерческих организаций, следует подчеркнуть, что нормативная основа их функционирования еще недостаточно развита, не закреплен на законодательном уровне и понятийный аппарат.

2. Законодатель, исходя из того, что некоммерческие организации создаются для достижения общественно полезных целей, имеющих, как правило, нематериальный характер, не уделил должного внимания существенному различию имущественного статуса коммерческих и некоммерческих организаций. Несмотря на то, что любая некоммерческая организация, являющаяся юридическим лицом, согласно пункту 1 статьи 48 Гражданского кодекса Российской Федерации должна иметь в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество, имущество некоммерческих организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность, наряду с функцией обеспечения общественно полезной деятельности организации должно служить в равной мере интересам защиты прав кредиторов организации в случае неисполнения ею своих обязательств. Для обеспечения самостоятельной имущественной ответственности основных участников предпринимательской деятельности - коммерческих организаций законодателем используется два способа - установление минимального размера уставного капитала (фонда) или субсидиарной ответственности учредителей (участников) организации по ее обязательствам. В то же время в отличие от коммерческих организаций в законодательстве Российской Федерации в отношении некоммерческих организаций вообще не применяются термины "уставный капитал" и "уставный фонд", не устанавливаются какие-либо обязательные требования к составу и размеру их имущества.

3. Назрела необходимость законодательного закрепления понятия уставной и предпринимательской деятельности некоммерческой организации. Первым шагом к этому может стать четкое определение для всех некоммерческих организаций (не только бюджетных) понятия целевых поступлений. Проведенный анализ российского и зарубежного опыта позволяет внести следующие предложения. Отнести к целевым поступлениям: вступительные взносы, членские взносы, паевые вклады, регулярные и единовременные поступления от учредителей, а также пожертвования, при условии, что такие взносы, вклады и пожертвования не связаны с предоставлением некоммерческой организацией услуг, необходимых для ведения плательщиками таких взносов, вкладов, пожертвований предпринимательской либо профессиональной деятельности; гранты, которыми признаются средства, предоставляемые безвозмездно и на конкурсной основе российскими и иностранными некоммерческими организациями, для которых предоставление грантов является одним из видов уставной деятельности; целевое бюджетное финансирование для бюджетных организаций; субсидии и субвенции, полученные негосударственными и немуниципальными некоммерческими организациями из бюджетов любого уровня, а также государственных и муниципальных внебюджетных фондов; доходы, образующиеся в результате переоценкисуммы целевых поступлений в иностранной валюте, на валютный счет организации при изменении курса рубля; проценты, начисленные банком на остаток средств на расчетных (текущих), в том числе валютных, счетах в соответствии с договором банковского счета; доходы, образующиеся в результате реализации иностранной валюты по курсу, превышающему курс Центрального банка Российской Федерации; выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

Одновременно, предлагается считать использованными по целевому назначению те средства, которые израсходованы некоммерческой организацией на ее содержание и ведение уставной деятельности в соответствии с утвержденными программами, проектами, сметами, бюджетами.

4. Следует использовать различные подходы к классификации некоммерческих организаций в соответствии с целями, стоящими перед исследователем. При этом необходимо учитывать всю многогранность исследуемого объекта, как с правовой, так и с экономической точки зрения. Существующие классификации в основном позволяют систематизировать большое количество разнообразных некоммерческих организаций по правовому признаку, а также по степени влияния участников на происходящие в созданной организации процессы. Безусловно, такие подходы к классификации представляют огромный интерес для специалистов по негосударственному сектору. В то же время они никак не помогают в систематизации некоммерческих организаций для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Главный момент такой классификации должен состоять в разработке критериев деления некоммерческих организаций на группы, для которых целесообразно было бы создать специализированные формы отчетности, дать определенные рекомендации в области ведения бухгалтерского учета. В этой связи практический интерес представляет американский подход к классификации некоммерческих организаций, разделяющий некоммерческие организации на четыре категории:

• организации здравоохранения;

• образовательные учреждения;

• благотворительные организации;

• прочие некоммерческие организации (кладбища, братства, профсоюзы, музеи, библиотеки, общественные союзы).

В определенной степени такая систематизация некоммерческих организаций, при которой в четвертую группу включены довольно разнородные представители третьего сектора экономики, объясняется общемировой тенденцией. В соответствии со среднестатистическими данными в США на первые три группы (медицинские, образовательные и благотворительные организации) приходится до 80% всех регистрируемых некоммерческих организаций. Это именно те сферы, которым уделяют первостепенное внимание американские неправительственные организации. В национальном контексте приоритеты могут варьироваться. Так, в России к значимым сферам, исходя из статистических данных, предложено добавить культуру и общественную деятельность. Для таких групп некоммерческих организаций будет во многом проще разрабатывать отдельные учетные стандарты и специализированные формы отчетности.

5. Назрела необходимость выработки целостной системы учета в некоммерческих организациях, охватывающей все стороны их деятельности - от отдельных хозяйственных операций до формирования отчетности.

Одним из ведущих направлений учета некоммерческой деятельности должен стать, с одной стороны, учет целевых поступлений и целевых расходов, с другой, отражение состояния и движения имущества, которое должно рассматриваться как следствие выполнения сметы. Причем целевые поступления должны соответствовать целевым расходам, поскольку понятия прибыли в некоммерческой деятельности нет. Следовательно, основной акцент в учете некоммерческой деятельности следует делать на подтверждение целевого расходования средств, полученных на выполнение определенных программ, то есть на отчет о выполнении сметы, рассчитанной на определенный период (месяц, квартал, год или любой другой, более длительный срок). Учет же коммерческой деятельности должен концентрироваться на учете состояния и движения ценностей - имущества (доходы и расходы - следствие этого движения). Значит, весь учетный процесс в предпринимательской деятельности должен быть направлен не на сопоставление доходов и расходов, а на максимизацию прибыли путем оптимального использования имущества.

Таким образом, в некоммерческой организации для полноценного бухгалтерского учета всех хозяйственных операций должны сочетаться два вида счетоводства: камеральный (для некоммерческой деятельности) и коммерческий (для предпринимательской деятельности). Попытки прямого синтеза этих двух систем учета, как показала практика, не были удачными. Вместе с тем, отдельные составляющие камерального счетоводства при значительной адаптации могут и должны быть использованы в современной бухгалтерии некоммерческой организации. Ведь и в бюджетной сфере система камерального учета занимает ведущее место. Но бюджетный учет в России построен в соответствии с бюджетной классификацией, на основе которой разработан и план счетов бюджетных организаций, дополненный в последнее время планом счетов исполнения бюджета органами казначейства. Все это свидетельствует о том, что камеральноесчетоводство в некоммерческой организации имеет свои отличительные особенности.

Исследование зарубежного опыта показало, что в США пошли по пути использования как коммерческого (то есть принципов GAAP), так и бюджетного счетоводства в виде, так называемого, фондового учета. При этом принцип начисления и иные принципы, предписываемые стандартами GAAP, применяются при составлении внешней бухгалтерской отчетности, а принципы фондового учета находят свое отражение во внутренней отчетности негосударственныхнекоммерческих организаций и во внешней бухгалтерской отчетности государственных учреждений. Такая практика связана с рядом обстоятельств. Метод начислений позволяет некоммерческим организациям вести учет более точно: следуя принципу начисления, и пожертвования, которые в будущем с большой долей вероятности будут предоставлены, и доходы от осуществления предпринимательской деятельности, которые только поступят, и расходы, которые будутпонесены, - все они подлежат отражению в учете. Помимо этого, принцип начисления облегчает понимание бухгалтерской отчетности лицами, не являющимися экспертами в специфической области некоммерческого учета. Тем не менее, его исключительное применение может создать проблемы с контролем выполнения сметы. Тут на помощь может прийти фондовый учет, позволяющий проследить движение активов организации в рамках выполнения отдельных программ. В диссертации показано, что фондовая модель представляет собой метод, заключающийся в раздельном учете средств по категориям, исходя из источников их поступления и разного рода ограничений, накладываемых в сфере их использования со стороны «доноров». Таким образом, концепция фондов является дополнительным механизмом контроля за расходованием средств некоммерческой организации. Образование фондов может осуществляться как исходя из требований соответствующих законодательных актов, уставных документов, так и в целях улучшения финансового управления некоммерческой организацией. Каждый фонд является отдельной бухгалтерской учетной единицей с собственным балансом счетов, учитывающей денежные средства, другие финансовые ресурсы. Фондовый подход предоставляет следующие необходимые для некоммерческой организации возможности:

• составление сметы;

• отслеживание учетных записей по источникам получения средств, программам, целям;

• группировка учетных записей и составления отчета за разные промежутки времени (не только за финансовый год);

• деление средств в соответствии с ограничениями, накладываемыми «донорами»;

• определение успешности выполнения программы, осуществления мероприятия;

• контроль за ходом выполнения обязательств перед «донорами» по использованию целевых средств;

• составление специальных отчетов для внутренних и внешних пользователей в зависимости от их требований.

Деление доходов и расходов по фондовому признаку позволит разграничить разнородные по своему экономическому характеру области деятельности некоммерческой организации. Для российской практики было бы особенно интересным в силу существующей специфики разделение по фондовому принципу следующих направлений функционирования организации:

• осуществление некоммерческих проектов;

• предпринимательская деятельность;

• капитальные вложения при осуществлении некоммерческой деятельности (амортизируемое имущество списывается сразу на целевые расходы, хотя при этом продолжает числиться в учете и участвовать в разных целевых программах);

• работа в области доверительного управления имуществом.

Таким образом, любой отчет о средствах фонда в разрезе отдельных программ будет представлять собой фактическую фотографию состояния процесса выполнения сметы на определенную дату. Причем, благодаря этому подходу можно получить информацию, касающуюся баланса отдельной программы, проследить факт получения доходов и осуществления расходов.

6. Представляется, что реальной возможностью соединения двух направлений в учете (коммерческого и камерального) была бы разработка унифицированного плана счетов именно для неправительственных некоммерческих организаций. Причем, создавая такой план счетов, следует учитывать, что в народном хозяйстве происходят непрерывные динамические изменения. План счетов не может быть всеобъемлющим, но следует принимать во внимание необходимость в новой информации. Вместе с тем бухгалтерский учет, как и любая информационная система, отличается определенной инертностью. Нельзя часто уточнять и перестраивать планы счетов. Их необходимо создавать с некоторой перспективой так, чтобы получать необходимую, в том числе и вновь возникающую, информацию без изменения плана счетов. При всей жесткости подхода к единообразию отражения информации в системе бухгалтерского учета план счетов должен обеспечить определенную степень свободы при конструировании информационной структуры в отдельных звеньях народного хозяйства.

Применяемый в настоящее время в некоммерческих организациях план счетов коммерческих предприятий в нынешнем его виде не отвечает новому этапу развития негосударственного сектора, поскольку он построен на агрегированных счетах, позволяющих получать лишь минимум обобщенных показателей для составления отчетных форм. Сегодня этого явно недостаточно. Проанализируем систему МСФО. Из более чем 40 стандартов только 2 посвящены рассмотрению отчетных форм, остальные - раскрытию различной дополнительной информации в примечаниях к отчетности. Получить ее на системной основе по действующему Плану счетов невозможно. Для этого требуются выборки из аналитического учета, который на нормативном уровне не регулируется, а, значит, возникает та же ситуация, что и при отсутствии единого плана счетов, поскольку весь учетный процесс волей-неволей концентрируется на аналитике. Кроме того, используемый в настоящее время российскими некоммерческими организациями план счетов бухгалтерского учета совершенно не отражает их специфику, реализуемую в рамках принципа начисления. Не предусмотрен отдельный счет для учета задолженности «доноров» по целевому финансированию. Отсутствуют отдельные счета, на которых следовало бы учитывать «целевые расходы организации», а также «фондовые остатки». Выделен только один счет «Целевоефинансирование», которого явно недостаточно. Но если означенную проблему можно решить путем открытия дополнительных субсчетов к счету 86 «Целевое финансирование», то вопрос кодификации плана счетов некоммерческих организаций является более острым. Исходя из этого, предложена возможная схема построения плана счетов некоммерческих организаций. В нем находят отражение только 4 основные цифры номера счета. Так как количество цифр в номере счета оставлено на усмотрение пользователя, то для малых организаций с небольшим числом осуществляемых программ, оказываемых услуг, трех- или четырехразрядные счета были бы самым оптимальными. Однако, если организация осуществляет много проектов, ведет разнообразную деятельность, то четырех разрядов будет явно недостаточно. Главной сложностью на пути внедрения такого принципа кодировки счетов в некоммерческих организациях могут стать непосредственно выборка, группировка и быстрый поиск необходимых данных в учете. Сделать это можно только в рамках автоматизированной системы учета, на основе разработанного специально для некоммерческих организаций программного обеспечения.

7. Одна из главных задач реформирования системы отчетности в российских некоммерческих организациях - создание системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, соответствующей требованиям пользователей финансовой информации и представляющей собой результат взаимодействия институтов рыночной экономики по разработке и установлению правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и составления отчетности должна быть такой, чтобы принципы ее построения позволяли бы, во-первых, ее органично совершенствовать, во-вторых, обеспечивать потребности в достоверной информации различных групп пользователей. Бухгалтерская отчетность некоммерческой организации должна быть построена на совершенно прозрачной для пользователя и неспециалиста увязке всех показателей разного рода отчетов. Вместе они должны составлять единую систему доступной и всесторонней информации. В качестве основных элементов бухгалтерской отчетности должны быть выделены активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. При этом для бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций не должно существовать понятия капитала - на его место должен прийти элемент "фондовые остатки" (условные чистые активы). Для увеличения аналитических возможностей бухгалтерского баланса фондовые остатки (условные чистые активы) в отчете некоммерческой организации следует показывать по трем категориям в зависимости от требований «донора»:

• ограниченные в расходовании - жертвователь может дать организации средства, чтобы их положили в банк, чтобы затем на проценты от этих вложений финансировалась деятельность этой некоммерческой организации. По условиям жертвования такие средства нельзя потратить на текущую деятельность, поэтому они отражаются как ограниченные в расходовании фонды. К этому же типу фондовых остатков (условных чистых активов) некоммерческих организаций относятся средства, определенные для вложения в приобретение внеоборотных активов (зданий, оборудования и прочего);

• временно ограниченные в расходовании - та часть чистых активов организации, которая в течение определенного временного промежутка, должна использоваться на конкретные цели, указанные «донором»;

• неограниченные в расходовании - вся остальная часть фондовых остатков (условных чистых активов), находящаяся в распоряжении некоммерческой организации, которая расходуется по ее усмотрению в рамках законодательства (в том числе и прибыль от предпринимательской деятельности).

Такая классификация позволит выявить свободные ресурсы некоммерческой организации, а также показать степень ее вовлеченности в процесс осуществления деятельности в рамках различных программ. Кроме того, данный подход отражает рамки свободы по расходованию средств, предоставленных «донорами».

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Перфильев, Григорий Александрович, 2003 год

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, части первая и вторая. СЗ РФ . 1994. №32 Ст.3301; 1996. №5. Ст.733

2. Федеральный закон от 19.05.95 г. №82-ФЗ "Об общественных объединениях". СЗ РФ. 1995. №21. Ст. 1930

3. Федеральный закон от 12.01.96 г. №7-ФЗ "О некоммерческих организациях". СЗ РФ. 1996. №3. Ст. 145

4. Федеральный закон от 15.04.98 г. № 66-ФЗ "О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан". СЗ РФ. 1998. №30. Ст. 1801

5. Федеральный закон от 14.06.95 г. №88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства". СЗ РФ 1996. №26. Ст. 1230

6. Федеральный закон от 29.12.95 № 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства". СЗ РФ. 1996. №1. Ст. 15

7. Федеральный закон от 26.09.97 г. N 125-ФЗ "О свободе совести и религиозных объединениях". СЗ РФ. 1997. №39. Ст. 4465

8. Федеральный закон от 08.01.98 г. №6-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)". СЗ РФ. 1998. №2. Ст. 222

9. Федеральный закон от 29.04.99 г. №80-ФЗ "О физической культуре и спорте в Российской Федерации". СЗ РФ. 1999. №18. Ст. 2206

10. Федеральный закон от 15.06.96 г. N 72-ФЗ "О товариществах собственников жилья". СЗ РФ. 1996. №25. Ст.2963

11. Федеральный закон от 11.07.97 г. N 97-ФЗ "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации". СЗ РФ. 1997. №28. Ст.3306

12. Федеральный закон от 12.01.96 г. N 10-ФЗ "О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности". СЗ РФ. 1996. №3. Ст. 148

13. Федеральный закон от 21.11.96 г. №129-ФЗ "О бухгалтерском учете". СЗ РФ . 1996. №48. Ст. 5369

14. Федеральный закон от 30.03.95 г. "О сельскохозяйственной кооперации". СЗ РФ. 1995. №50. Ст. 4870

15. Федеральный закон от 11.08.95 г. "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях". СЗ РФ. 1995. №33. Ст. 3334

16. Федеральный закон от 09 10.92 г. №3612-1 "Основы законодательства Российской Федерации о культуре". СЗ РФ. 1992. №46. Ст. 2615

17. Федеральный закон от 13.01.96 г. №12-ФЗ "Об образовании". СЗ РФ. 1996. №3. Ст. 150

18. Указ Президента РФ от 08.07.94 г. №1482 "Об упорядочении государственной регистрации предприятий и предпринимателей на территории Российской Федерации". СЗ РФ. 1994. №11. Ст. 1194

19. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета. Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной вла-сти.2000. №7,8

20. Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях. Экономика и жизнь 2000. №46

21. Абросимова Е.А. Благотворительные организации в Российской Федерации (гражданско-правовые аспекты) Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.03. М., 1994. -188 с.

22. Арболишвили Т.Г. Пути совершенствования и улучшения бухгалтерского учета и отчетности в бюджетных учреждениях. Автореф. дис. канд. экон. наук // Тбилисский университет. - Тбилиси: Изд-во ТбУ, 1968. - 202 с.

23. Алешин С.М., Нефедов В.П. Анализ исполнения смет расходов, контроль и ревизия в бюджетных организациях. М.: Финансы и статистика, 1978. -222 с.

24. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. -М.: Филинъ, 1996. -528 с.

25. Безруких П.С. Единый план счетов бухгалтерского учета. М.: Наука, 1959. - 142 с.

26. Белов А.Н. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. М.: Финансы и статистика, 1998. - 175 с.

27. Блатов Н.А. Балансоведение. Л.: Экономическое образование,1930.-537 с.

28. Бондаренкова Г.П. Развитие третьего сектора, как инструмент социальной адаптации населения. М.: Высшая школа экономики, 1999. - 368 с.

29. Вейцман Н.Р. Курс балансоведения. М.: Центросоюз, 1928. -448 с.

30. Вильяме Ян Справочник GAAP с комментариями. М.: Финансы и статистика, 1998. -149 с.31 .Волкова В.М., Лахова Е.В. Международные стандарты бухгалтерского учета. М.: ИД "Аудитор", 1998. - 72 с.

31. Гамольский П.Ю. Некоммерческие организации: бухгалтерский учет и налогообложение в 2001 г. М.: Бухгалтерский учет, 2001. - 240 с.

32. Голощапов В.А. Бюджетный учет. М.: Госфиниздат, 1975. - 318 с.

33. Горбачев И.А. Государственное счетоводство. Л.: ОГИЗ, 1919. - 482 с.

34. Гордин В.Э. Экономика общественного и неприбыльного сектора. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1998. -289 с.

35. Государство и негосударственные некоммерческие организации: формы поддержки и сотрудничества. -М.: СигналЪ,1997. 167 с.

36. Гражданское право: в 2 т. Том 1: Учебник / Отв. ред. проф. Е.А. Суханов. -2-е изд., перераб. И доп. М.: Издательство БЕК. 1998. - 704 с.

37. Дедков Е.П. Бюджетный учет. М.: Финансы и статистика, 1983. - 231 с.

38. Дронкин О.Г., Игнатенко А.Л., Изотова С.В., Мовчан С.Н., Невменова Н.С. Некоммерческие фонды и организации. Правовые аспекты. М., Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997. - 331 с.

39. Егорова JI.B. Особенности аудита в нкоммерческих организациях. Шахты: ШФ ММУБиИТ, 2000. 197 с.

40. Захарьин В.Р. Бухгалтерский учет и налогообложение некоммерческих организаций. М.: Налоговый вестник, 2003. - 224 с.

41. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP, М.: Дело, 1998. 432 с.

42. Коммерческое право: Учебник / Под ред. В.Ф. Попондопуло, В.Ф. Яковлевой. Спб., Издательство С-Петербургского университета, 1997. -480 с.

43. Кошкин И.А. Построение бухгалтерских счетов. JL: ОГИЗ, 1940. - 182 с.

44. Лабынцев Н.Т., Егорова Л.В. Аудит в некоммерческих организациях. Ростов-на-Дону: РГЭА, 2000. -448 с.

45. Левченко Е.А. Менеджмент в общественных объединениях. Гомель: Бе-лАНТДИ, 1998.-246 с.

46. Макальская М.Л., Пирожкова Н.А. Некоммерческий организации в России. М., Дело и сервис, 2000. - 816 с.

47. Масталыгина Н.А. Совершенствование бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях: Автореф. дис. канд. наук // М., 1972. 24 с.

48. Мюллер Г. Учет: международная перспектива. М.: Финансы и статистика, 1999.-136 с.

49. Палий В.Ф. Финансовый учет. -М.: Финансы, 2001. 672 с.

50. Парфенов К.Г. Бухгалтерский учет и налогообложение в потребительских обществах. М.: ЗАО "Бухгалтерский бюллетень", 1999. - 57 с.

51. Планы счетов бухгалтерского учета в основных отраслях народного хозяйства СССР. М.,1957. - 152 с.

52. Плиев Э.Г. Предпринимательское право. Учебное пособие. М., ТЕИС, 1997. 118 с.

53. Рахмилович В.А. Комментарий к ст.50 Гражданского кодекса Российской Федерации // Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации (часть первая) / Под редакцией О.Н. Садикова. М., Юридическая фирма КОНТРАКТ; ИНФРА М, 1997. - 778 с.

54. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. Перевод с французского. М.: Финансы и статистика, 2000. - 160 с.

55. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Финансы, 2001.-640 с.

56. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы, 2000. -496 с.

57. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. М.: Аудиторская фирма «ЦБА», Аналитика-Пресс, 1998. - 288 с.

58. Стаханов А.Ю. Бухгалтерский баланс. Международные и российские стандарты. М.: Бизнес-Информ, 2000. - 160 с.

59. Стуков С.А., Стуков JI.C. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности. Теория и практика. М.: Бухгалтерский учет, 1998. -136 с.

60. Ханкишев Б.А. Пути совершенствования бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях: Автореф. дис. канд. наук // Баку, 1973. 25 с.

61. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / под ред. проф. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. - 576 с.

62. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. СПб.: Изд.Бр.Башмаковых, 1907. - 820 с.

63. Щенков С.А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. М.: Финансы, 1973.-272 с.

64. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в РФ. М.: Финансы и статистика, 2000. 352 с.

65. Юрьева Т.В. Некоммерческие организации: экономика и управление: Учебное пособие. М.: Русская деловая литература, 1998. - 223 с.

66. Юрьева Т.В. Экономика некоммерческих организаций. М.: Юристъ, 2002.-320 с.

67. Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора: основы теории государственных финансов. М.: Аспект Пресс, 1996. 319 с.

68. Агапова М.В. Особенности учета и налогообложения негосударственных образовательных учреждений // Бухгалтерский вестник, 2000. №5

69. Бабкова Н.М. Бухгалтерский учет и налогообложение некоммерческих организаций, не имеющих доходов от предпринимательской деятельности// Консультант, 1998. №22

70. Бакаев А.С. Основные направления развития бухгалтерского учета в России// Бухгалтерский учет. 2001. №3

71. Бакаев А.С. Программа реформирования бухгалтерского учета: проблемы выполнения// Бухгалтерский учет. 1999. №8

72. Бакаев А.С. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности// Бухгалтерский учет. 2000. №7

73. Баханькова Е.Р. Бюджет как основной документ управленческого учета в НКО// Некоммерческие организации в России. 2001. №5

74. Бизнес и общество // Информационно-аналитический бюллетень коалиции "Социально-ответственный бизнес", 1999. №4

75. Боровкина О. Помогите разобраться.//Экономика и жизнь, 1995. -№44

76. Бровкина Н.Д. Бухгалтерский учет в некоммерческих организациях: требования международных стандартов и зарубежный опыт// Некоммерческие организации в России. 2001

77. Бровкина Н.Д. Бухгалтерский учет в некоммерческих организациях: возможны варианты // Экономика и жизнь, Бухгалтерское приложение, 2000. -№22

78. Бухгалтеру некоммерческой организации // Финансовая газета. Региональный выпуск, 1999. - №7

79. Гамольский П.Ю. Учет в негосударственных некоммерческих организациях. Проблемы организации и методологии // Экономика и жизнь, Бухгалтерское приложение, 2000. №23

80. Гетьман В.Г. О концепции реформирования учета в России// Бухгалтерский учет. Приложение к журналу, 1999. №6

81. Задорнов М.М. Переход России на Международные стандарты финансовой отчетности // Accounting Report, 1999. №10

82. Кольцов Н.Н. Автоматизация заполнения общественными организациями отчета о целевом использовании полученных средств// Некоммерческие организации в России. 2003,- №1

83. Кудрявцева Г. Федеральное законодательство России о праве общественных объединений на осуществление предпринимательской деятельности // Право и экономика, 1998. №9

84. Пушников В.В. Автоматизация в системе управления некоммерческой организацией// Некоммерческие организации в России. 2001№5

85. Николаева С.А. Нормативное регулирование бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет, 2000. №2

86. Нилов Б.А. Принципы бухгалтерского учета // Бухгалтерский вестник,1999. №6

87. Никитин Е.В. Учет и налогообложение в некоммерческих организациях // Главбух, 1999. №24

88. Никонов А.А. Некоторые особенности налогообложения некоммерческих организаций // Финансовые и бухгалтерские консультации, 1998. №7

89. Новодворский В.Д. О положении "Финансовая отчетность предприятия"// Бухгалтерский учет. 1997. №7

90. Палий В.Ф. О новом плане счетов бухгалтерского учета//Бухгалтерский учет. 1999. №12

91. Пономарев С.А. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения в общественных и других некоммерческих организациях // Консультант.2000. №7

92. Рудановский А.П. Основание теории учета баланса условиях падающей валюты // Бухгалтерский учет при падающей валюте (сборник статей). — М.: Вся Россия, 1923

93. Ришар Ж., Соколов Я.В., Ковалев В.В. Европейские планы счетов// Бухгалтерский учет. 1996. - №9

94. Соколов Я.В. План счетов и реформирование бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2000. - №12

95. Суханов Е. Некоммерческие организации как юридические лица // Хозяйство и право. 1998. №1-5

96. Фельдман И.А. Об отражении в бухгалтерском учете затрат НКО// Некоммерческие организации в России. 2001. №6

97. Фомина Е. Могут ли некоммерческие организации зарабатывать деньги? // Вестник благотворительности. 2000. № 4

98. Хорин А.Н. Финансовая отчетность организации: раскрытие основных элементов форм отчетности // Бухгалтерский учет. 2001. №8

99. Хорин А.Н. Финансовая отчетность организации: цель составления // Бухгалтерский учет. 2001. №7

100. Шнейдман JI.3. Какой быть финансовой отчетности // Бухгалтерский учет, Приложение к журналу. 1999. №6

101. Шнейдман J1.3. Как пользоваться международными стандартами финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. 2001. № 11

102. Шнейдман JI.3. На пути к международным стандартам финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. 1998. №1

103. Шнейдман JI.3. Принципы копоративного управления, или как успешно работать с инвесторами // Бухгалтерский учет. 2000.- №2

104. Якобсон Л.И. Некоммерческий сектор экономики: проблемы правового регулирования // Государство и право. 1992. №3

105. AICPA Professional standards. N.Y. 1997

106. Becker Conviser CPA Revew (Law, ARA, FARA and Audit). -DeVry/Becker Educational Development Corporation, 2001

107. Delaney P. GAAP 2001: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles. New Jersey, 2001

108. Earl R., Wilson R., Hay E. Accounting for Governmental and Non-profit Entities. McGraw-Hill Higher Education, 1999

109. Firstenberg P. The 21st Century Nonprofit: Remaking the Organization in the Post-Government Era. New Iork Foundation Center, - 1999

110. Fletcher M. Standard chart of accounts for associations. ASAE Center., 2001

111. Froelich K., Knoepfle A. , Pollak Т., financial Maesures in Nonprofit Organization Research: Comparing IRS 990 Return and Audited Financial Data., Prentice Hall PTR. - 2000

112. Gordon T. The Demand for Non-Profit Financial Statements. Ohio: PNT, 1999

113. Hermanson R., Edwards J. Financial Accounting. Richard D. Irwin, Inc., 1992

114. Herzlinger M. Financial Accounting and Managerial Control for Non-Profit Organizations. South-Western Publishing Company, 2000

115. Kenneth S. Most . Accounting Theory, 2nd ed. Ohio: Grid Publishing Company, 1982

116. Libby R., Libby P., Short D. Financial Accounting. Times Mirror Higher Education Group, - 1996

117. Malvern J.Gross, Stephen F.Jablonsky. Principles of Accounting and Financial Reporting for Non-Profit Organizations. Wiley, John&Sons, 1998

118. National Council on Governmental Accounting. Governmental Accounting and Financial Reporting Principles. Chicago, - 1997

119. Pynes J. Human Resource Management for Public and Nonprofit Organizations. San-Francisco: Jossey-Bass, 2001

120. Schmalenbach E. Der Kentenrahmen: Verlag G.A. Gloeckner. Leipzig, 1927

121. Williams J. Miller GAAP Guide: Restatement and Analysis of Current FASB Standards. -N.Y., 2000

122. Wolf T. Managing a Nonprofit Organization, New lork: Prentice Hall, 2000