Развитие бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Серегина, Елена Ивановна

**Год:**

2008

**Автор научной работы:**

Серегина, Елена Ивановна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

207

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Серегина, Елена Ивановна

Введение.

Глава 1. Теоретико-экономические и правовые аспекты деятельности некоммерческих организаций.

1.1. Этапы формирования некоммерческого сектора, его бухгалтерского учета и отчетности.

1.2. Понятие, сущность, цели и классификация российских некоммерческих организаций.

1.3. Регулирование деятельности некоммерческих организаций в России.

Глава 2. Состав показателей и содержание форм бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций.

2.1. Формирование учетной политики некоммерческих организаций.

2.2. Совершенствование современных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций.

2.3. Анализ состава показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций.

Глава 3. МСФО-ориентированная бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческих организаций.

3.1. Анализ международной практики составления финансовой отчетности.

3.2. Обоснование значения и подходов к формированию МСФО-ориентированной бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций.

3.3. Разработка методики формирования отдельных показателей МСФО-ориентированной бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Развитие бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности"

Актуальность темы исследования. Негосударственные некоммерческие организации занимают в настоящее время все более важное место в общественной жизни на всех уровнях и во всех регионах нашей страны: предоставляют социальные услуги, содействуют развитию культуры, науки, образования, занимаются благотворительностью, а также осуществляют другую общественно полезную деятельность. Велик вклад негосударственныхнекоммерческих организаций в становление и развитие бухгалтерской и аудиторской профессии. Многие образовательные, управленческие и информационные технологии, современные методы социальной работы были впервые внедрены негосударственными некоммерческими организациями, а затем стали частью государственной и муниципальной политики. Таким образом, некоммерческие организации одновременно являются и продуктом ипроизводителем социальных процессов. Развиваясь вследствие перемен в обществе, они, в свою очередь, влияют на его дальнейшее преобразование.

На современном этапе развития российской экономики некоммерческие организации призваны стать центральным звеном взаимодействия государственных структур и бизнеса в процессе осуществления социально-значимых проектов. Предусмотрено существенное реформирование источников финансирования некоммерческих организаций путем формирования и использования целевого капитала. Формируя целевой капитал, некоммерческие организации получают возможность создавать источники для долгосрочных проектов, прогнозировать состояние целевых средств на продолжительный период времени, определять приоритеты будущей деятельности.

Государственные некоммерческие организации являются более исследованной частью некоммерческого сектора по сравнению с негосударственными, что объясняется бюджетным финансированием их деятельности, расходование которого подлежит тщательному контролю со стороны государства.

Негосударственные некоммерческие организации, в первую очередь, призваны получать целевое финансирование от граждан или юридических лиц и использовать его на уставные цели. Современный этап развития некоммерческого сектора, связанный с глобализацией экономических и социальных процессов, ставит перед некоммерческими организациями задачу выстраивать отношения с жертвователями и грантодателями по-новому. Помимо наличия стратегии развития некоммерческим организациям необходимо регулярно демонстрировать эффективность своей работы, формировать прозрачную отчетность в отношении использования полученных средств, а также постоянно заботиться о своей репутации. Именно такой подход может убедить жертвователей и грантодателей, заинтересованных в максимально эффективном и целенаправленном использовании взносов, выделять целевые средства. Количественный и качественный рост данного сектора российской экономики, а также его особая социальная.значимость в современном обществе приводят к настоятельной необходимости более гибкого отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского.учета и формирования показателей сформированной на основе его данных бухгалтерской отчетности, что может быть обеспечено усилением роли профессионального суждения специалистов бухгалтерских служб некоммерческих организаций.

Таким образом, публичность и совершенствование бухгалтерской (финансовой) отчетности, как важнейшего инструмента информирования общественности о реализации своей социально-значимой миссии в обществе, является необходимым условием деятельности некоммерческих организаций.

Вопросы формирования1 достоверной, полезной и прозрачной информации имеют решающее значение, поскольку некоммерческие организации перестали рассматривать себя, как замкнутые системы. Ориентация на внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности стала одним из главных условий деятельности некоммерческих организаций. Большую актуальность приобрели задачи привлечения дополнительных источников финансирования деятельности, включая средства международных организаций и зарубежных грантодателей, использования многоканальной системы привлечения-финансовых ресурсов.

Процесс развития системы бухгалтерского учета и отчетности в нашей стране тесно связан с Международными стандартами финансовой отчетности как наиболее удобным средством «общения» между представителями деловых кругов разных стран. При этом в первую очередь регулируется не порядок ведения учета, а требования к отчетности. В отличие от российских положений по бухгалтерскому учету, международные стандарты финансовой отчетности построены не на правилах, а на принципах. Бухгалтер должен сформировать собственное профессиональное суждение по ведению учета таким образом, чтобы отчетные показатели соответствовали основополагающим принципам и требованиям. Некоммерческий сектор не может находиться «в стороне» от реформа-ционных процессов системы бухгалтерского учета и отчетности в нашей стране, главным ориентиром которых являются МСФО. Вследствие этого для целей настоящего исследования в качестве объекта последующего рассмотрения мы принимаем негосударственные некоммерческие' организации, которые ориентируются на возможность привлечения в качестве источников финансирования грантов международных организаций и представляющие грантодателям отчетность, подготовленную в соответствии с принципами международных стандартов финансовой отчетности.

Актуальность проблематики, неоднозначность и дискуссионность многих вопросов при отсутствии необходимого нормативного обеспечения^ востребованность практикой, нерешенность многих проблем явились основанием для выбора темы диссертационного исследования и обусловили его структуру.

Цель и задачи исследования. Цель исследования'состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по дальнейшему развитию системы бухгалтерской (финансовой) отчетности негосударственных некоммерческих организаций в соответствии с современными требованиями и принципами рыночной системы хозяйствования.

Для реализации поставленной цели предусмотрено решение следующих научных и практических задач:

• исследовать понятие, сущность, цели и существующие классификации российских некоммерческих организаций;

• раскрыть особенности формирования учетной политики некоммерческими организациями;

• выявить основные особенности некоммерческих организаций как субъекта бухгалтерской (финансовой) отчетности, предопределяющие необходимость внесения уточнений и дополнений в систему элементов отчетности в целях повышения ее понятности, достоверности и прозрачности;

• проанализировать действующие формы бухгалтерской (финансовой) отчетности в контексте их применения негосударственными некоммерческими организациями с целью выявления направлений их совершенствования;

• обобщить и систематизировать особенности^ формирования основных показателей- соответствующих элементов бухгалтерской1 (финансовой) отчетности, формируемых на основе данных бухгалтерского учета;

• провести обоснование значения и подходов к формированию МСФО-ориентированной бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций;

• выявить специфические аспекты признания и оценки основных элементов МСФО-ориентированной отчетности негосударственными некоммерческими организациями.

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования является состав и процесс формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности негосударственных некоммерческих организаций. В соответствии с избранным предметом, объектом диссертационного исследования являются независимые от государства некоммерческие организации, создаваемые гражданами или юридическими лицами для развития социальных сфер, значимых для общества в целом, а также профессиональные организации, которые вносят существенный вклад в развитие тех или иных профессий, имеющие два; основных источника финансирования своей' деятельности, а. именно: средства, полученные в рамках целевого финансирования, включая; гранты международных организаций и прибыль, полученную в результате осуществления предпринимательскойдеятельности. Данные некоммерческие организации, представленные значительным кругом организационно-правовых форм и видов- (автономные некоммерческие организации, благотворительные и общественные фонды, профессиональные организации, функционирующие в форме некоммерческих партнерств и др.), занимают центральное место в общей структуре' негосударственных некоммерческих- организаций, поскольку, являясь первичным элементом саморегуляции- социальной системы, они: выступают партнерами; государства в решении многих социальных проблем, общества? и часто играют ключевую роль в этом процессе. Ряд некоммерческих организаций, таких как торгово-промышленные палаты, негосударственные пенсионные фонды, фондовые биржи; потребительские: кооперативы^,деятельность которых направлена- на удовлетворение интересов «.определенной категории лиц, а не общества в целом; не являются объектом данного исследования.

Теоретическая и методологическая основа исследованиям Теоретической и методологической^ основой диссертационного исследования послужили труды ведущих отечественных ученых, работы которых в той или иной степени связаны с различными аспектами изучаемого круга вопросов. В проведенном исследовании были изучены труды современных отечественных авторов, в числе которых необходимо назвать Ю.А. Бабаева; АС. Бакаева, М.А. Бахрушину, JI.T. Гиляровскую, Н.П. Кондракова, В.Д. Новодворской),

G.A. Николаеву, В .И. Подольского, В.Ф. Палия; Я.В. Соколова, JI.3. Шнейдмана и др.

Основой для изучения исторических аспектов послужили работы российских авторов - представителей отечественной учетной мысли XIX-XX веков, среди которых можно указать Н.А. Блатова; Р.Я: Вейцмана, А.М; Ралагана,

H.А. Кипарисова, А.П. Рудановского.

Теоретической основой исследования послужили также фундаментальные положения современной экономической науки, изложенные в трудах зарубежных авторов, среди которых можно назвать Й. Бегте, Ф. Гюгли.

В последнее время в нашей стране сформировалось направление экспертов, работающих в направлении изучения современных и актуальных вопросов правовой деятельности, организации бухгалтерского учета, аудита и финансового анализа некоммерческих организаций, среди которых можно назвать М.В. Батурину, Е.Р. Баханькову, П.Ю. Гамольского, M.JI. Макальскую, Г.И. Пашигореву, В.И. Пилипенко, Г.А. Перфильева, А.К. Толмасову, С.М. Джаарбекова, С.Н. Старостина, И.А. Фельдман, М.В'. Кошкину, Г.В. Кузьмина и других.

Вместе с тем до настоящего времени многие теоретические аспекты финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций комплексно не исследованы. Прежде всего, это касается вопросов формирования отдельных показателей соответствующих форм бухгалтерской» (финансовой) отчетности негосударственных некоммерческих организаций, в том числе с учетом принципов международных стандартов финансовой отчетности при подготовке МСФО - ориентированной отчетности для зарубежных грантодателей.

В качестве информационной базы исследования были использованы российские законодательные и нормативные акты, международные стандарты финансовой отчетности, международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора, материалы научных конференций, семинаров, данные бухгалтерской (финансовой) отчетности и учетных регистров негосударственных некоммерческих организаций, материалы периодической печати.

Методологической базой работы являются диалектический метод познания предмета исследования, предполагающий изучение экономических процессов в их развитии и взаимосвязи; исторический и логический подходы; общенаучные методы исследования - наблюдение, группировка, сравнение, обобщение, системный подход, исторический и сравнительный анализ и синтез теоретического и практического материала и другие.

Научная новизна исследования; Научная новизна результатов исследования заключается в постановке, теоретическом обосновании и разработке! комплекса рекомендаций по развитию системы формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности негосударственных некоммерческих организаций. В, процессе диссертационного исследования достигнуты следующие основные результаты: '

• уточнены место и роль бухгалтерской (финансовой) отчетности в оценке социально-направленной деятельности негосударственных некоммерческих организаций;

•< разработана классификация некоммерческих организаций: для- целей бухгалтерского учета и отчетности;

• раскрыты определения элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности: некоммерческих организаций; '

•3 предложен порядок формирования отдельных показателей? бухгалтерской (финансовой) отчетности негосударственных некоммерческих организаций; . •

• адаптированы действующие формы бухгалтерской; (финансовой)\* отчетности к применению негосударственными некоммерческими организациями, а также даны рекомендации по составу и содержанию форм: Отчет о формировании и использовании целевого капитала и Отчет об изменениях целевых источников финансирования деятельности негосударственных некоммерческих организаций;

• адаптирован и систематизирован понятийный аппарат МСФО-ориентированной; бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций;

• разработана методика формирования отдельных показателей МСФО-ориентированной бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций.

Практическая значимость исследования. Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные предложения и рекомендации позволяют усовершенствовать систему формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций некоммерческого сектора экономики. Практическая направленность работы состоит в использовании материалов исследования в качестве руководства в практической деятельности специалистов бухгалтерских служб негосударственных некоммерческих организаций. Концептуальные основы совершенствования механизма формирования отдельных показателей основных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности могут быть положены в основу разработок эффективных учетных систем в негосударственных некоммерческих организациях различных организационно-правовых форм.

Предложенные определения основных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности, рекомендации по совершенствованию отчетных форм, методика подготовки МСФО - ориентированной отчетности, порядок учета целевого капитала позволят выйти негосударственным некоммерческим организациям на качественно новый уровень представления финансовой информации, приближенный к требованиям рыночной экономики' и мировыхстандартов. Кроме того, предложенная система адаптации основных международных стандартов финансовой отчетности к использованию негосударственными некоммерческими организациями позволит повысить качество контроля и управления потоками целевых средств, предоставит возможность привлекать дополнительные целевые средства грантодателей.

Внедрение содержащихся в диссертационном исследовании научных выводов и практических рекомендаций будет способствовать достоверному отражению основных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности негосударственных некоммерческих организаций, и, в конечном итоге, явится основой для принятия оптимальных управленческих решений. Основные положения диссертационной работы могут также использоваться при разработке методических приемов и способов ведения бухгалтерского учета, а также в учебном процессе.

Апробация результатов исследования. Основные выводы и рекомендации диссертационного исследования обсуждались и получили одобрение на научных конференциях Всероссийского заочного финансово-экономического института в 2003 - 2006 гг. Теоретические и практические положения работы были опубликованы в научных периодических изданиях, а также в производственном издании «Бухгалтерский учет и отчетность негосударственных некоммерческих организаций» (М.: Бухгалтерский учет, 2007).

Разработанные рекомендации по развитию системы формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами учета и отчетности нашли применение в практической деятельности негосударственных некоммерческих организаций различных организационно-правовых форм г. Москвы и Московской области: АНО «Методологический центр бухгалтерского учета и аудита», Региональный общественный фонд поддержки развития отечественной словесности, Благотворительный фонд помощи детям-сиротам «Милосердие».

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в восемнадцати работах общим объемом 12,69 п.л. (из них авторских 12,64 п.л.), пять из них опубликованы в издании, рекомендованном ВАК РФ.

Объем и структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, 13 приложений и 13 таблиц.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Серегина, Елена Ивановна

Основные выводы и рекомендации, полученные в результате произведенных исследований, выражаются в следующем:

1. Организации, являющиеся объектом нашего исследования, определены как независимые от государства некоммерческие организации, создаваемые гражданами или юридическими лицами для развития социальных сфер; значимых для общества в целом, таких как образование, наука, управление, культура, здравоохранение, спорт, а также профессиональные организации, которые вносят существенный вклад в развитие тех или иных профессий; имеющие два основных источника финансирования своей деятельности, а именно средства, полученные в рамках целевого финансирования, включая международные гранты, и прибыль, полученную в результате осуществления предпринимательской деятельности; при этом прибыль, полученная в результате осуществления предпринимательской деятельности, направляется на содержание и развитие НКО, а не распределяется между ее участниками. Данные НКО, представленные значительным кругом организационно-правовых форм и видов, занимают центральное место в общей структуре негосударственных некоммерческих организаций, поскольку, являясь первичным элементом саморегуляции социальной системы, они выступают партнерами государства в-решении многих социальных проблем общества и часто играют ключевую роль в этом процессе. Уточнено определение некоммерческой организации. Некоммерческие организации — это организации, не имеющие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности, лежащей вне сферы материального производства и направленной на создание общественных благ или удовлетворение социальных потребностей различных групп населения. Прибыль, полученная некоммерческой организацией в результате осуществления разрешенной законодательством предпринимательской деятельности, направляется на ее содержание и развитие, а не распределяется между участниками и собственниками.

2. По мере становления и развития некоммерческого сектора: в нашей стране все более усложнялся бухгалтерский учет и формируемая, на основе его данных бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций. Вершиной этого развития стал период конца XIX — начала XX вв. Бухгалтерский учет и отчетность социалистического общества:, были сведены к трем, основным учетным проблемам - хозрасчет, централизация и механизация. На общественные организации; были возложены функции государства по реализации государственных программ, социальной сферы, поэтому достижения в области учета и отчётности некоммерческих организация предшествующего этапа были «преданы забвению». Сегодняшний, этап состояния некоммерческого сектора характеризуется- очередным; подъемом. На новом уровне развития, связанным с глобализацией экономических и социальных: процессов; произошел возврат к прежним достижениям: разнообразию отражения\* хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и формирования: показателей сформированной на основе его данных бухгалтерской отчетности, публичности бухгалтерской: отчетности,. а также усилению, роли, профессионального суждения специалистов бухгалтерских служб некоммерческих организаций:

3. Для специалистов, работающих в некоммерческом секторе, большое значение имеет систематизация HKQ по различным классификационным признакам. Рассмотренные в работе классификации некоммерческих организаций, в основном, позволяют систематизировать большое количество НКО по правовому признаку, а также по степени влияния участников на происходящие в НКО процессы.

В этой связи,, предложена следующая систематизация: негосударственных некоммерческих организаций- для целей организации бухгалтерского учета и отчетности:

1) в соответствии с классификацией НКО по источникам формирования имущества;

• 2) по кругу пользователей информации о деятельности НКО;

3) по обязательности проведения аудиторской проверки;

4) по обязательности ведения бухгалтерского учета;

5) по составу форм годовой бухгалтерской отчетности;

6) по периодичности представления бухгалтерской отчетности.

4. Для некоммерческих организаций нормативная база бухгалтерского учета еще недостаточно проработана. Дальнейшее совершенствование нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности связано в первую очередь с возрастанием роли публичности и соответственно достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности негосударственных некоммерческих организаций. Одной из важнейших составных составляющих обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности негосударственных некоммерческих организаций является необходимость раздельного учета доходов и расходов в рамках основной некоммерческой и предпринимательской деятельности.

Важную роль в системе счетов бухгалтерского учета негосударственных некоммерческих организаций должен играть счет 20 «Основное производство», не используемый большинством некоммерческих организаций. К нему должны быть открыты два субсчета — «Расходы по основной некоммерческой деятельности», списываемый в конце месяца на счет 86 «Целевое финансирование», и «Расходы по предпринимательской деятельности», списываемый в конце месяца на счет 90 «Продажи». Списание указанных расходов подтверждается бухгалтерскими справками. Основанием являются приказы руководителя о создании коммерческого отдела и отдела по реализации целевых программ с отнесением отдельных видов расходов и имущества к соответствующим структурным подразделениям. Общехозяйственные расходы списываются в соответствии с учетной политикой за счет целевых средств, или пропорционально выбранной базе распределения между целевыми проектами и иной, приносящей доход, деятельностью.

5. Раскрыты недостатки существующей структуры бухгалтерского баланса в контексте его применения негосударственными некоммерческими организациями.

По вышеназванным вопросам получены следующие выводы:

- целесообразно статью «Резервный капитал» исключить из третьего раздела бухгалтерского баланса, поскольку НКО, в отличие от хозяйственных обществ, не производят отчислений в резервный капитал из полученной прибыли. Статья «Целевое финансирование», как основной источник формирования имущества некоммерческих организаций, отражается в пассиве бухгалтерского баланса всех НКО. Статью «Уставный капитал» именовать как «Уставный фонд», поскольку понятие капитала, как вложений собственников с целью получения дивидендов, к деятельности НКО не применимо;

- если НКО наряду с основной некоммерческой осуществляет предпринимательскую деятельность, в третьем разделе бухгалтерского баланса может присутствовать показатель «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», поскольку прибыль, полученная в результате осуществления некоммерческой организацией предпринимательской деятельности списывается на увеличение средств целевого финансирования при соблюдении определенных условий, а именно если компетентным органом управления принято решение о распределении прибыли в соответствии учредительными документами;

- показатель «Добавочный капитал» применительно к деятельности НКО отражает направление средств целевого финансирования в соответствии с инвестиционной программой организации. Таким образом, его целесообразно именовать как «вложения во внеоборотные активы». Это может быть фонд в основных средствах, нематериальных активах, долгосрочных инвестициях (финансовые вложения НКО);

- также представляется актуальным наличие в третьем, разделе бухгалтерского баланса НКО статьи «Сформированный целевой капитал», поскольку некоммерческая организация, формирующая и использующая целевой капитал, является центральным звеном выполнения социально-значимых проектов совместно осуществляемых государственными структурами и представителями бизнеса, поскольку НКО вправе аккумулировать ибюджетные денежные средства, и денежные средства коммерческих структур, т. е. осуществлять комплексное финансирование социально-значимых проектов;

- название третьего раздела бухгалтерского баланса «Капитал и резервы» не отражает специфику деятельности некоммерческих организаций, поскольку понятие капитала, как вложений собственников, чуждо деятельности НКО, а резервный фонд НКО не формируют. Представляется целесообразным именовать данный раздел «целевые источники финансирования», которые по сути представляют собой условные чистые активы. Термин «условные чистые активы» был введен в учетную практику некоммерческих организаций д.э.н., профессором В.Д. Новодворским, д.э.н., профессором^.Т. Гиляровской, к.э.н. Г.А. Перфильевым и представляет собой остаток средств целевого финансирования и чистой прибыли, полученной в результате осуществления некоммерческой; организацией предпринимательской деятельности.

6. Содержание отчетных форм некоммерческих организаций'определяется особенностями отражения на счетах бухгалтерского учета1 поступления и расходования средств в разрезе видов деятельности, т.е. раздельный' учет предполагает раздельное представление информации. Однако"в соответствии с действующей учетной практикой заполнения отчетных форм НКО принцип раздельного представления информации реализуется не в полной мере. В этой связи важнейшим направлением совершенствования системы бухгалтерской'(финансовой) отчетности НКО является разработка отчетных форм, позволяющих пользователям четко определить принадлежность показателей к соответствующим видам деятельности. Таким образом, для? некоммерческих организаций требуется определенная адаптация отчетных форм с целью раздельного представления информация по основнойуставной некоммерческой и предпринимательской деятельности.

Рассматривая оптимальные пути решения вышеназванных вопросов, в работе предложены:

- три способа заполнения отчета о целевом использовании полученных средств, в отличие от сложившейся учетной практики. Выбранная методика заполнения формы № 6 должна быть раскрыта в пояснительной записке к годовому отчету.

Выбор формы представления информации о целевых поступлениях и выбытиях, а также о доходах и расходах в рамках ведения предпринимательской деятельности и методики заполнения формы № 6 зависит конкретных условий хозяйствования, отдельных НКО, а также от уровня профессионального суждения специалиста бухгалтерской службы некоммерческой организации. Для соблюдения важнейшего'для НКО'принципа раздельного учета, а, следовательно, и раздельного представления информация по двум видам деятельности наиболее целесообразным представляется вариант заполнения^ формы № 6 в полной мере выражающий данный принцип. Данный вариант заполнения формы № 6 предполагает, в отчете о целевом использовании полученных средств отражается входящее и конечное сальдо только целевых средств, тогда как в отчете о прибылях и убытках содержится информация о формировании финансового результата, полученного некоммерческой организацией в процессе ведения предпринимательской деятельности. Целевые поступления и расходы по исполнению сметы не отражаются в отчете о прибылях и убытках, а доходы и расходы от предпринимательской деятельности не показываются в отчете о целевом использовании полученных средств. Именно с внедрением в учетную практику данной методики заполнений формы № 6 связано совершенствование формы отчета о целевом использовании полученных средств.

7. Отчет о движении денежных средств (форма № 4) характеризует изменения в финансовом положении некоммерческой организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Данная форма отчетности раскрывает информацию о тех же показателях, что и отчеты о прибылях и убытках и целевом использовании полученных средств, но на основе кассового метода и с разбиением по направлениям поступлений и расходования денежных средств, т.е. детальной конкретизацией. Некоммерческие организации обязательно должны уточнить понятие «текущей» деятельности и ввести дополнительные строки в форму отчета о движении денежных средств для целей формирования достоверного и полного представления об изменениях в их финансовом положении в разрезе уставной некоммерческой и предпринимательской деятельности.

Рассматривая оптимальные пути решения вышеназванного вопроса, разработана матричная форма отчета в разрезе двух видов деятельности.

8. Отчет об изменениях капитала (форма № 3) может не представляться некоммерческими организациями. У некоторых некоммерческих организаций при осуществлении их деятельности формируются показатели, которые должны отражаться в отчете об изменениях капитала. При этом, учитывая специфику деятельности некоммерческих организаций, название данной формы отчетности некорректно.

Рассматривая оптимальные пути решения вышеназванного вопроса, приходим к следующему выводу, что некоммерческим организациям рекомендуется представлять предложенную в работе форму «Отчет об изменениях целевых источников финансирования деятельности некоммерческих организаций». Данная отчетная форма будет предоставлять пользователям развернутую информацию о структуре и динамике таких показателей, как «целевое финансирование», «фонд во внеоборотных активах», «уставный фонд» и «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

9. Предложена усовершенствованная форма приложения к бухгалтерскому балансу с учетом специфики деятельности НКО.

Разработана самостоятельная отчетная форма «Отчет о формировании и использовании целевого капитала», детализирующая показатель конечного сальдо по кредиту счета 86 «Целевое финансирование», отражаемого в отчете о к целевом использовании полученных средств (ф. № 6) в той его части, которая относится к целевому капиталу, соблюдая основные требования Закона о целевом капитале НКО.

Предложена структура финансового плана, являющегося составной частью приложений к бухгалтерской (финансовой) отчетности НКО, в соответствии с которым происходит расходование средств- сформированного целевого капитала.

10. Выделены следующие особенности НКО как субъекта бухгалтерской (финансовой) отчетности, предопределяющие необходимость внесения уточнений и дополнений в систему элементов отчетности, с учетом принципов МСФО в целях повышения понятности, достоверности' и прозрачности, что имеет большое значение, как для пользователей, так и для составителей отчетности:

- необходимость раздельного учета и отражения в отчетных формах доходов и расходов в рамках ведения-предпринимательской деятельности, а также поступлений и выбытий при ^реализации уставных целей и задач\* информирует участников, учредителей, членов, а также жертвователей и грантодателей НКО о направлениях расходования поступающих средств. Поэтому помимо^ таких элементов, как доходы и расходы, у НКО, в отличие от коммерческих организаций, возникают еще два-элемента-отчетности - поступления и выбытия целевых средств;

- социальная значимость определяет публичность отчетности как необходимое условие функционирования НКО1 в интересах, соответствующих целям\* создания, поэтому отчетность должна быть прозрачной и максимально-понятной. Аналогом важнейшего элемента отчетности коммерческих организаций^-капитала, в НКО является такой элемент, как собственные источники финансирования (условные чистые активы);

- бухгалтерская (финансовая) отчетность является основным инструментом информирования^ общественности о- реализации -НКО социально-значимой миссии в обществе, следствием чего является необходимость совершенствования системы отчетности некоммерческих организаций;

• - количество пользователей отчетности социально-значимых НКО значительно, и не только в границах нашей страны, что приводит к необходимости совершенствования системы отчетности, руководствуясь не только российской учетной практикой, но и учитывая,принципы МСФО;

- некоммерческие организации^ используют свои активы, как для ведения основной? некоммерческой' деятельности; так и для получения дополнительных доходов, путем осуществления предпринимательской^ деятельности. Таким образом, основной в МСФО критерий признания активов - «экономическая; выгода» для некоммерческих организаций:является неосновным: Понятие же «ресурсный потенциал», используемое в; Международных стандартах; финансовой? отчетности для общественного сектора с. целью информирования пользователей отчетности о результатах ведения основной некоммерческой' деятельности является новым; для российской; учетной практики\* и может раскрываться лишь, в пояснениях к МСФО - ориентированной отчетности. В этой связи представляется,- что при? признании ■ элементов отчетности! НКО? необходимым критерием; является; соответствие целям создания- некоммерческого организации; включая предпринимательскую деятельность, которая в соответствии с законодательством1 должнаэтимщелям^соответствовать;

11. Даны, определения основных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности НКО, таких как:

- активы некоммерческой организации;

- обязательства некоммерческой; организации;:

- целевые источники финансирования;

- доходы некоммерческой организации;

- расходы некоммерческой организации;

- поступления некоммерческой организации в рамках целевых программ;

- выбытия .некоммерческой организации\* в >рамках целевых программ . .

12. Каждый элемент бухгалтерской (финансовой) отчетности включает в себя . ряд показателей, формируемых на основе данных бухгалтерского учета. Негосударственные некоммерчёские организации при разработке рабочего плана счетов используют не бюджетный план счетов, как государственные некоммерческие организации, финансируемые, из бюджета, а типовой; план; счетов бухгалтерского - учета. При этом способы применения; счетов .бухгалтерского учета в отношении некоммерческих организаций имеют свою специфику. Специалистам бухгалтерских служб некоммерческих организаций часто приходится-делать в журнале хозяйственных операций бухгалтерские проводки, не предусмотренные типовой корреспонденцией счетов, и аргументировать свое профессиональное суждение. Поскольку некоторые проводки отсутствуют в типовой схеме корреспонденции счетов, они должны быть отражены в учетной политике некоммерческой организации. Лишь в этом случае они приобретают юридическую силу.

Рассматривая оптимальные пути решения1 вышеназванных вопросов, автором:

- систематизированы основные подходы по признанию и оценке некоммерческими организациями-таких основных показателей бухгалтерского баланса, как основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, материалы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям-, дебиторская задолженность, расчеты- с поставщиками и подрядчиками, расчеты с персоналом,.расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами;

- предложена- корреспонденция< счетов бухгалтерского учета по. отражению в> бухгалтерском учете нематериальных активов некоммерческой организацией, приобретаемых или создаваемых за счет целевых средств;

- предложена корреспонденция счетов бухгалтерского учета по1 производству некоммерческой организацией материальных ценностей в рамках основной непредпринимательской деятельности с целью безвозмездного распространения;

- выявлена возможность наличия сальдо по дебету счета 20 в рамках незавершенного проекта, осуществляемого как за счет доходов от предпринимательской деятельности, так и за счет целевых средств;

- предложена корреспонденция счетов бухгалтерского учета по формированию и использованию целевого капитала на отдельных субсчетах счета 86 «Целевое финансирование», поскольку целевой капитал формируется и используется в-соответствии со строго оговоренными в уставе некоммерческой организации и в договоре пожертвования целями, т. е. носит целевой характер.

13i Выделены этапы формирования единых подходов к отчетности.

14. Выделены этапы реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.

15. Вопрос о применении международных стандартов финансовой отчетности некоммерческими, организациями является неоднозначным. Тем не менее, некоммерческий сектор не может находиться «в стороне» от реформаци-онных процессов системы бухгалтерского учета и отчетности в нашей стране, главным ориентиром которых являются МСФО: Значительный рост за последнее время числа некоммерческих организаций в нашей стране, а также их особая-социальная'значимость говорят о необходимости развития системы^ бухгалтерской (финансовой) отчетности-НКО, как основного инструмента информирования общественности' о реализации своей социально-значимой миссии в обществе.

Дано определение МСФО-ориентированной отчетности. МСФО-ориентированная бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческих организаций — это отчетность, которая, формируется с учетом^ базовых принципов МСФО для представления определенному кругу пользователей информации о деятельности НКО, включая зарубежных жертвователей"и грантодателей.

Оптимальным вариантом'формирования МСФО-ориентированной отчетности для НКО является ^представление информации:

- о доходах и расходах в рамках осуществления предпринимательской деятельности НКО - с учетом принципов МСФО;

- о поступлениях и выбытиях в рамках ведения основной, некоммерческой, деятельности НКО - с учетом положений МСФООС, ориентированных преимущественно на> общественный (т.е. государственный)'сектор, которые по идеологии и логике построения ближе к основной уставной деятельности ННКО, чем коммерческие организации.

Основным критерием признания-всех элементов финансовой отчетности НКО, вытекающим из вышеперечисленных определений, является разделение деятельности НКО на две составляющие - приносить экономические выгоды в соответствии с осуществлением предпринимательской деятельности или реали-зовывать сервисный потенциал в соответствии с основной некоммерческой деятельностью, ради которой создана НКО.

16. Систематизированы основные корректировки при подготовке МСФО ориентированной отчетности некоммерческих организаций.

17. Активной практики применения МСФО некоммерческими организациями в настоящее время пока нет. Разработанная методика подготовки МСФО

- ориентированной отчетности для НКО - это скорее прогнозная, перспективная модель.

18. Составлен баланс по МСФО на примере российского бухгалтерского баланса Автономной некоммерческой организации- «Дистанционные технологии в образовании.

19. В общем итоге, валюта баланса анализируемой НКО вследствие отражения корректировок по МСФО'существенно увеличивается. Увеличение значений большинства показателей\* баланса анализируемой организации, представляющей МСФО - ориентированную отчетность зарубежным грантодате-лям, обусловлено следующими факторами:

- признание в качестве актива организации основных средств, не являющихся собственностью НКО юридически;

- оценка основных средств по их реальной рыночной стоимости с периодическим проведением теста на обесценение;

- вышеперечисленные факторы также определили существенный рост показателя «фонд во внеоборотных активах» в российском балансе или «постоянно ограниченный в использовании, фонд» в МСФО - балансе, отражающих вложения средств целевого финансирования во внеоборотные активы;

- нематериальные активы могут быть признаны в качестве таковых независимо от источника их приобретения или создания;

- информация о запасах с позиции МСФО представляется более реально и достоверно: не происходит списания запасов за счет соответствующих источников, а имеет место отражение их в качестве остатков незавершенного производства в соответствии с реальной экономической ситуацией.

Таким образом, проведенное исследование позволило заключить: предложенные определения основных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности, рекомендации по совершенствованию структуры отчетных форм, методика формирования отдельных показателей МСФО — ориентированной отчетности, порядок учета целевого капитала позволяют выйти негосударственным некоммерческим организациям на качественно новый уровень представления финансовой информации, приближенной к требованиям рыночной экономики и мировых стандартов, что в конечном итоге позволит внешним пользователям отчетности оценить социальную > направленность и ответственность их деятельности. Кроме того, предложенная система адаптации основных международных стандартов финансовой отчетности к использованию негосударственными некоммерческими организациями позволяет повысить качество контроля и управления потоками целевых средств, предоставляет возможность дополнительного привлечения целевых средств зарубежных грантодателей.

Полагаем, что полученные в результате проведенного исследования выводы и разработанные рекомендации помогут создать реальные условия для развития бухгалтерского учета и отчетности негосударственных некоммерческих организаций; будут способствовать развитию методики формирования достоверной, прозрачной для пользователей финансовой отчетности организаций «третьего» сектора экономики.

Заключение

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Серегина, Елена Ивановна, 2008 год

1. Конституция Российской Федерации от 25.12.1993, с изменениями от 09.01.1996, 10.02.1996, 09.06.2001.

2. Конституция (Основной Закон) Союза Советских Социалистических Республик, принятая на внеочередной седьмой сессии Верховного совета СССР девятого созыва от 07.10.1977.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая, вторая и третья. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006.

4. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части четвертая. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007.

6. Основы гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик.

7. Федеральный закон «Об общественных объединениях» от 19.05.1995 г. № 82-ФЗ.

8. Федеральный закон «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» от 11.08.1995 г. № 135-Ф3.

9. Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12 01.1996г. № 7-ФЗ.

10. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996г. № 129-ФЗ.

11. Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29.07.1998г. № 135-ФЗ

12. Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25.02.1999г. №39-Ф3.

13. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 07.08.2001г. № 119-ФЗ.

14. Федеральный закон «Об инвестиционных фондах» от 29.11. 2001г. № 156-ФЗ.

15. Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» от 26.10. 2002г. № 127-ФЗ.

16. Федеральный закон «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» от 30.12.2006г. № 275-ФЗ.

17. Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием федерального закона «О порядке формирования- и использования целевого капитала некоммерческих организаций» от 30:12.2006г. № 276-ФЗ.

18. Закон Российской Федерации «Об образовании» от 10.07.1992г. №3266-1.

19. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

20. Постановление Правительства РФ от 15.04.2006г. № 212 «О мерах по реализации отдельных положений- федеральных законов, регулирующих деятельность некоммерческих организаций».

21. Постановление Правительства РФ от 18:11.2006г. № 697 «Изменения, которые вносятся в Классификацию? основных средств, включаемых в амортизационные группы».

22. Закон города Москвы «О благотворительной деятельности» от 05.07.1995г. № 11-46.

23. Закон города Москвы «О взаимодействии органов государственной власти города Москвы с негосударственными некоммерческими организациями» от 12.07.2006 г. №38.

24. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности,в РФ, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998г. № 34н.

25. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». ПБУ 1/98. Утверждено приказом Минфина России от 09.12.1998г. № 60н (с изменениями и дополнениями).

26. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство». ПБУ 2/94. Утверждено приказом Минфина России от 20.12.1994г. № 167н.

27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/06 Утверждено приказом Минфина России от 27.11. 2006г. №<154н.

28. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99.Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.1999г. № 43н.

29. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов». ПБУ 5/01.Утверждено приказом Минфина России, от 09.06.2001г. № 44н.

30. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». ПБУ 6/01.Утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001г. № 26н.

31. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98. Утверждено приказом Минфина России от 25.11.1998г. № 56н.

32. Положение по бухгалтерскому учету «Условные- факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01. Утверждено приказом Минфина России от 28.И. 2001г. № 96н.

33. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина России от 6.05.1999г. № 32н.

34. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина России от 6.05.1999г. № ЗЗн.

35. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000. Утверждено приказом Минфина России от 13.01.2000г. №5н.

36. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000. Утверждено приказом Минфина России от 27.01. 2000г. № 11н.

37. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000. Утверждено приказом Минфина России от 16.10. 2000г. № 92н.

38. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». ПБУ 14/2007. Утверждено приказом Минфина России от 27.12.2007г. № 153н.

39. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/2001. Утверждено приказом Минфина России от 2.08. 2001г. №60н.

40. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/2002. Утверждено приказом Минфина России от 2.07. 2002г. № 66н.

41. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/2002. Утверждено приказом Минфина России от 19.11. 2002г. № 115н.

42. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль». ПБУ 18/02. Утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002г. № 114н.

43. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений». ПБУ 19/02. Утверждено приказом Минфина России от 10.12. 2002г. №126н.

44. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности». ПБУ 20/03. Утверждено приказом Минфина России от 24.11. 2003г. № 105н.

45. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности» организации и Инструкция по его применению. Утвержден приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

46. Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности» от 22.07.2003 г. № 67н («Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности» и «Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности»).

47. Приказ Минфина России от 18.09.2006 № 115н и 116н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету».

48. Приказом Минфина России от 10.01.2007 г. № Зн «Об особенностях бухгалтерской отчетности негосударственных пенсионных фондов».

49. Письмо Высшего арбитражного суда РФ от 19.02.1996 г. № с5-7/оз-92 «О некоторых положениях Федерального закона; «О' некоммерческих организациях»;

50. Письмо Федеральной? налоговой службы от 28.12.2004 г. № 22-0-10/1986@ «Ошрименении упрощенной системы налогообложения некоммерческими организациями».

51. Аверчев И. МСФО: Опыт и перспективы. Как учитывать вознаграждение сотрудникам. М!: ООО «Бизнес Медиа Коммуникации»^ 2005. - 215 с.

52. Аверкин Н.Д. Международные, стандарты; бухгалтерского; учета; финансовой: отчетности и аудита в российских фирмах:// Финансовый директор -2006 № 5.

53. Алексий П.В. Правовое определение статуса некоммерческих организаций: На примере законодательства и судебной, практики Российской Федерации и Украины: Монография.-Ms: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 176 с.

54. Арутюнова O.J1: Первичные документы;и бухгалтерская отчетность. М.: Изд-во Эксмо, 2005. - 208 с.

55. Бухгалтерский учет / Под ред.Проф. Бабаева Ю.А. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 200 Г. - 476 с.

56. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов/Под ред:.проф. Бабаева Ю.А. М.: Вузовский учебник, 2003. - 525 с.

57. Бакаев А.С. Комментарии к новому плану счетов бухгалтерского учета. -М.: Информационное агентство «И1Ш БИНФА», 2001. - 426 с.60i Бакаев A.G. Российский' учет и международные стандарты финансовой; отчетности.//Бухгалтерский учет— 2006 № 3.

58. Батурина М.В. Учетная политика: отличия коммерческого и некоммерческого учета. // Некоммерческие организации в России 2003 - № 6.

59. Баханькова Е.Р: , Макальская M.JI., Некоммерческие организации в России: финансовое управление: Учебно-практическое пособие: М.: Изд-во «Дело и; Сервис», 2004. - 336 с:

60. Бётге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем./Научный редактор: В:Д. Ново-дворский. М.: Бухгалтерский учет, 2000. - 454 с.

61. Блейк Дж., Амат Ор. Европейский: бухгалтерский учет. Справочник / Перевод с англ. М.: Информационно-издательский дом «Филин», 1997. — 400 с.

62. Бровкина Н:Ф. Трансформация: отчетности. Сущность процесса трансформации отчетности по'РСБУ в отчетность по МСФО // Приложение к журналу «МСФО; Практика применения» 2007 - № 1. ••

63. Василевич И.П. Вопросы трансформации бухгалтерской отчетности в со.1 ответствии с МСФО //Бухгалтерский учет 2006 - №12;

64. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств. Рига: Давидъ Гликсманъ, 1924.

65. Галаган A.M. Счетоводство в его историческом развитии. — М. JL, 1927.

66. Гамольский П.Ю. Некоммерческие организации: налогообложение и бухгалтерский учет В' 2002 году. — М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. -224 с.

67. Гамольский П.Ю., Толмасова А.К. Некоммерческие организации: бухгалтерский" учет, налогообложение и правовой статус. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. - 400 с.

68. Генералова Н1В: Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие -М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. 416 с.

69. Генералова Н.В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО// Бухгалтерский учет 2005 -№23.

70. Гершун А. Тенденции в развитии международных стандартов финансовой отчетности. // Финансовая газета. Региональный выпуск. — 2005 № 5.

71. Гизатуллина JI. МСФО: Опыт и перспективы. Создание- системы параллельного учета по МСФО М.: ООО «Бизнес Медиа Коммуникации», 2005. -215 с.

72. Джаарбеков С.М., Старостин С.Н., Кошеваров H.JL, Морозов А.С. Некоммерческие организации. М.: МЦФЭР, 2004. - 448 с.

73. Дженсен Т. Финансовый учет 1: Учебные материалы GGA, адаптированные для подготовки к сдаче экзаменов CIPA. Днепропетровск, 2006. - 952 с.

74. Дипиаза С., Экклз Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. -М.: Альпина Паблишер, 2003. 212 с.

75. Журавлев В;Н. Некоммерческие организации; Бухучет и налогообложение. М;:ИндексМедиа; 2006. - 240 с.85: Земскова Е. Как составить регламент трансформации. // МСФО: практика применения — 2007 №1.

76. Итигимова Л.М;, Некоммерческие организации: социальные функции-и динамика развития; в условиях трансформации: российского общества; Автореферат дисс. на соиск. учен; степени; канд. соц: наук. Улан-Удэ: 2003.

77. Камышанов? П.И;, Барсукова И:В., Густяков И.М. Бухгалтерский! учет: отечественная система и международные стандарты. М:: ИД ФБК-ПРЕСС,2002. 520 с.

78. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. М;: ИНФРА-М,2003. 640 с.

79. Кошкина ■ М.В. Особенности- формирования^ балансовой стоимости основных средств в некоммерческих организациях // Некоммерческие организации® России: 2003 - №4;

80. Козлов И. Трансформационная таблица. Этапы составления // МСФО: практика применения 2007-№ 1.

81. Комментарий к федеральному закону «О' некоммерческих организациях»/ Под ред. Тихомирова М.Ю. М.: Издание г-на Тихомирова М.Ю; Юрин-формцентр, 2000. - 371 с.95: Кузьмин F.Bt Некоммерческие организации. MI: ООО «Вершина», 2005. 272 с.

82. Кузьмин Г.В:.Учет нематериальных активов в НКО // Бухгалтерское приложение к еженедельнику «Экономика и жизнь» 2006 - №3;

83. Кутер М:И:, Паздерова В.Ю:, Делиболтоян Э;Б. Капитализация, декапи-тализация и- рекапитализация затрат на приобретение основных средств // Официальные материалы для бухгалтера — 2005 № 14.

84. Львова Д.А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельность.; М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР-БИНФА», 2005. - 160 с.

85. Макальская М:Л., Константинова С.Б. Общественные объединения. -М.: Дело и Сервис, 2002. 224 с.

86. Макальская М.Л., Пирожкова Н.А. Договоры некоммерческих организаций с комментариями и бухгалтерскими проводками. М.: Дело и Сервис, 2005.- 176 с.

87. Макальская M.JI. Основные принципы ведения бухгалтерского учета и их применение в некоммерческих организациях// Некоммерческие организации в России — 2004 № 1.

88. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: Учеб. Пособие. СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2001. - 336 с.

89. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: АСКЕРИ,2005,- 1064 с.

90. Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора / Пер. с англ. Старков А.Н., Старков А.А., Ворушкин В.В. М.: ICAR, 2001.-335 с.

91. Международные стандарты финансовой отчетности. Контрольный перечень требований к раскрытию информации. М.: PriceWaterhouseCoopers,2006. 88 с.

92. Международные и-российские стандарты бухгалтерского учета. Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования. /Под ред. Николаевой С.А. М.: Аудиторская фирма «ЦБА»,Аналитика-Пресс, 2001.-672 с.

93. Модеров С. МСФО: Опыт и перспективы. Как учитывать вознаграждение сотрудникам -М.: ООО «Бизнес Медиа Коммуникации», 2005. 215 с.

94. Мнацаканова И. МСФО: Опыт и перспективы. Как учитывать вознаграждение сотрудникам — М.: ООО «Бизнес Медиа Коммуникации», 2005. -215 с.

95. Некоммерческие организации: особенности бухгалтерского учета и налогообложения. / Под ред. Семинихина В.В. М.: Изд-во Эксмо, 2006. -176 с.

96. Новодворский В.Д., Пономарева\* J1.B. Бухгалтерская отчетность организации: Учеб. пособие. -М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. 368 с.

97. Новодворские В. Д., Назаров Д.В., Клинов Н.Н., Слепов Ю.В. Бухгалтерский учет: история и современность. Актуальные проблемы бухгалтерскогоучета. — Уфа: Издательский центр «Башкирский территориальный институт профессиональных бухгалтеров», 2000. 105 с.

98. Новодворский В.Д., Перфильев Г.А. Учет в некоммерческих организациях: опыт США.//Бухгалтерский учет — 2003.- № 5

99. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. -М.: ИНФРА-М, 2003. 472 с.

100. Пашигорева Г.И., Пилипенко В.И. Отраслевые особенности учета в некоммерческих организациях. СПб.: Питер, 2003. - 176 с.

101. Перфильев Г.А. Учет в некоммерческих организациях. Автореферат дисс. на соиск. учен, степени канд. экон. наук. Москва: 2001.

102. Подольский В.И:, Савин А.А., Сотникова JI.B., Савин И.А., Макарова Н.С., Щербакова-Н.С. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. проф. BJHL Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2003. - 583 с.

103. Прокопович'Е.Е. Особенности бухгалтерского учета и отчетности негосударственных медицинских учреждений. Автореферат дисс. на соиск. учен: степени канд. экон. наук. Москва: 2007. - 25 с.

104. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учеб. пособие — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. 272 с.

105. Пыльцов В., Славянинов Н. МСФО: Опыт и перспективы. Трансформация российской отчетности в соответствии с МСФО -М.: ООО «Бизнес Медиа Коммуникации», 2005. 215 с.

106. Пятов М.Л. Применение законодательства в бухгалтерской практике. -М.: Бухгалтерский учет, 2002. 208 с.

107. Рожнова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат. М.: Экзамен, 2003. - 192 с.

108. Санторо Дж. МСФО: Опыт и перспективы. Как перейти на МСФО. М.: ООО «Бизнес Медиа Коммуникации», 2005.

109. Свищева В.А. Некоммерческие организации: бухгалтерский учет, налогообложение, финансирование. -М.: ГроссМедиа, 2007. 272 с.

110. Ситкин А.Б. Социально-экономические проблемы развития некоммерческих организаций в период трансформации российского общества. Автореферат дисс. на соиск. учен, степени канд. соц. наук. — Уфа: 2005.

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

112. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ; 1996. - 638 с.

113. Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебник. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. - 672 с.

114. Соколов Я.В. Профессиональное суждение — новый инструментарий современной бухгалтерии// Бухгалтерский учет 2005 - № 21.

115. Сотникова JLB. Бухгалтерская отчетность организации. М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР-БИНФА», 2005. - 363 с.

116. Сравнительный анализ МСФО с российскими правилами бухгалтерского учета: обзор основных положений. М.: ЗАО КПМГ, 2005. - 146 с.

117. Суконкина М. МСФО: Опыт и перспективы. Как учитывать основные средства по МСФО. М.: ООО «Бизнес Медиа Коммуникации», 2005. -215 с.

118. Суконкина М. МСФО: Опыт и перспективы. Учет запасов по МСФО. -М.: ООО «Бизнес Медиа Коммуникации», 2005. 215 с.

119. Тихомиров М.Ю. Учредительные документы некоммерческих организаций. -М.: Издание г-на Тихомирова М.Ю. Юринформцентр, 2004. 157 с.

120. Трансформация российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО: Учебн. Пособие по МСФО для профессиональных бухгалтеров.- М.: PriceWaterhouseCoopers, 2006. 163 с.

121. Учет по международным стандартам: Учебное пособие для учебных заведений/ Под ред. Горбатовой JI.B. М.: Издательский дом «Бухгалтерский учет», 2005. - 616 с.

122. Фельдман И.А. О некоторых особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях// Некоммерческие организации в России — 2003 -№2.

123. Чая В.Т., Чая Г.В. Трансформация отчетности в соответствии с МСФО. — М.: Финансовая газета, 2006. 48 с.

124. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. -М.: КНОРУС, 2005. 240 с.

125. Чипуренко Е.В. Отложенные налоги: учет и отражение в отчетности: Учеб. пособие. -М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. 192 с.

126. Шаталов С.Д. Развитие бухгалтерской и аудиторской профессии в России // Бухгалтерский учет 2006 - № 5.

127. Шекова E.JI. Экономика и менеджмент некоммерческих организаций: Учебник. СПб.: Изд-во «Лань», 2004. - 192 с.

128. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. СПб.: Изд. Бр. Башмаковых, 1907.

129. Шнейдман Л.31 Как пользоваться МСФО. - М.: Бухгалтерский учет, 2003. - 96 с.

130. Шнейдман Л.З., Волович М.А., Салтыкова А.А., Соколов В.Я. Готовим бухгалтерскую отчетность./ Под ред. проф. Л.З. Шнейдмана. М.: Бухгалтерский учет, 2002. - 160 с.

131. Шнейдман J1.3. МСФО: Опыт и перспективы. МСФО обеспечивают компанию информацией о будущем. М.: ООО «Бизнес Медиа Коммуникации», 2005.-215 с.v