Концепция бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Гусарова, Любовь Васильевна

**Год:**

2010

**Автор научной работы:**

Гусарова, Любовь Васильевна

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

365

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Гусарова, Любовь Васильевна

Введение

1. Некоммерческие организации и их значение в экономической системе России

1.1. Социально-экономическая сущность и характерные черты некоммерческих организаций, тенденции их развития

1.2. Нормативно-правовое регулирование деятельности, организационно-правовые формы, виды и типы некоммерческих организаций

1.3. Финансирование деятельности некоммерческих организаций

2. Концептуальные основы бухгалтерского учета в некоммерческих организациях

2.1. Проблемы бухгалтерского учета в некоммерческих организациях

2.2. Целевое финансирование и целевые поступления: методология их учета

2.3. Особенности учета материалов и основных средств некоммерческих организаций

2.4. Отчетность как форма контроля деятельности некоммерческих организаций

3. Методология составления финансовой отчетности некоммерческих организаций по международным стандартам

3.1. Обоснование необходимости внедрения международных стандартов российскими некоммерческими организациями

3.2. Требования, предъявляемые к формированию финансовой отчетности некоммерческих организаций МСФО и ГААП США

3.3. Практические аспекты составления финансовой отчетности некоммерческих организаций по международным стандартам

3.4. Методика трансформации финансовой отчетности некоммерческой организации, отвечающей требованиям РПБУ, в отчетность по МСФО

4. Концепция аудита в некоммерческих организациях 175 4.1 .Сущность и роль внутреннего аудита в повышении эффективности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций

4.2. Концепция организации и методология внутреннего и внешнего аудита в некоммерческих организациях

4.3. Внешний аудит финансовой отчетности и его необходимость в некоммерческих организациях

4.4. Методология внешнего аудита уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций

5. Методология комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций

5.1. Концепция анализа эффективности финансово-хозяйственной деятельности

5.2. Методика анализа уставной деятельности некоммерческих организаций

5.3. Методика анализа предпринимательской деятельности некоммерческих организаций

5.4. Методика анализа финансовой отчетности некоммерческих организаций

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Методология развития бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях"

Актуальность темы исследования. В странах с развитой экономикой некоммерческие организации образуют свой, самостоятельный третий сектор (в отличие от первого - государственного и от второго — бизнес-сектора). Резкий рост некоммерческих организаций в конце XX века стал также важен, как процесс становления национальных государств в конце XIX века. Исследование деятельности третьего секторавыявило, что в нем занято в разных странах от 10 до 20% трудового населения, их расходы составляют от 1,2% до 6,3% валового национального продукта.

Некоммерческие организации представляют собой неотъемлемый элемент рыночного хозяйства. Главная их цель — удовлетворение социальных потребностей путем создания1 и реализации существенной доли общественных благ и услуг. Опыт зарубежных стран и начало деятельности некоммерческих организаций в нашей стране-подтверждает их роль в достаточно-широком диапазоне: сфере здравоохранения, образования, политике, спорта, культуры, охраны природы, благотворительности и др.

В условиях развития рыночных отношений некоммерческим организациям- частично приходится решать задачи, присущие в странах развитого рынка государству. Вместе с тем, в России формирование и развитие некоммерческого сектора происходит в неблагоприятных экономических условиях: наличие несогласованности законодательной базы, регулирующей его деятельность, несовершенная налоговая система, отсутствие государственной программы развития и поддержки некоммерческих организаций и др. Все это вынуждает российские негосударственные некоммерческие организации' использовать не свойственные им методы и принципы хозяйствования, иметь иную структуру источников финансирования, чем\* в странах с развитой рыночной экономикой.

На современном этапе развития экономики наблюдается отставание законотворческого процесса от темпов количественного роста некоммерческих организаций. Слабость нормативной-базы, регламентирующей деятельность некоммерческих организаций, порождает много проблем в правовой сфере и в организации финансово-хозяйственной деятельности НКО.

Особенности функционирования хозяйственного механизма некоммерческих организаций, в основе которого заложено потребление средств, внесенных учредителями (участниками) или пожертвованных на ведение этими организациями уставной непредпринимательской деятельности, влияют на организацию процессов учета и контроля. В нашей стране механизм некоммерческого хозяйствования исследован недостаточно. В связи с этим перед некоммерческими организациями стоит много проблем, связанных с особенностями их функционирования и организацией бухгалтерского учета.

На сегодняшний день не выработан единый подход к организации учетного процесса в некоммерческих организациях, соответствующий их финансово-хозяйственному механизму и учитывающий особенности финансирования, связанные как с разнообразием направлений в некоммерческой деятельности, так и возможным сочетанием коммерческой деятельности.

Российская система бухгалтерского учета и отчетности еще не получила законченного оформления в законодательстве, нет устоявшихся методологических основ, на которых базировалось бы регулирование учета, отсутствуют практические рекомендации к методикам и процедурам системы учета в некоммерческих организациях. В результате не обеспечивается информативность и достоверность отчетности некоммерческих организаций, что затрудняет контроль за их деятельностью со стороны государства, Федерального казначейства (если речь идет о бюджетных средствах), финансирующих организаций, доноров и аудиторов.

Совершенствование бухгалтерского учета обеспечивает формирование надежного информационного обеспечения управления деятельностью некоммерческих организаций. В экономической литературе отмечается целесообразность создания единой концепции построения системы учета в некоммерческих организациях. Вместе с тем, в работах большинства авторов содержатся\* разрозненные, не всегда совпадающие между собой, точки зрения по данному вопросу. Так, часть авторов придерживается мнения о необходимости построения системы бухгалтерского учета некоммерческих организаций на базе бюджетного учета, основываясь, на том, что основным документом, определяющим получение и использование целевых средств, является смета. Другие авторы считают более целесообразным ведение бухгалтерского учета на основе коммерческого плана счетов, обосновывая свою точку зрения тем, что большинство некоммерческих организаций вынуждены осуществлять предпринимательскую деятельность.

Интеграция некоммерческих организаций в современную экономику и проводимая в стране реформа бюджетной сферы потребовала нового подхода к контролю за деятельностью НКО. Современную углубленную, наиболее зрелую форму финансового контроля, обеспечивающей комплексную целевую оценку результатов деятельности, как коммерческих, так и некоммерческих организаций, является аудит. Аудиту некоммерческих организаций, присущи некоторые особенности: при работе с целевыми средствами они обязаны максимально точно выполнять не только нормы и правила российского законодательства, но и требования финансирующих организаций по целевому использованию выделенных средств.

Одной из основных форм контроля деятельности НКО на современном этапе можно признать использование их отчетности, которая составляется как для государственных органов, так и для финансирующих организаций. Однако, учитывая особенности функционирования, информативность отчетности некоммерческих организаций может быть поставлена под сомнение, что обусловлено рядом причин:

- ориентация-действующих отечественных стандартов в большей степени на коммерческие организации;

- преждевременный отказ от сложившегося положительного опыта советского учета;

- отсутствие методологии учета по счету «Целевое финансирование»; '

- неурегулированность в нормативных документах бухгалтерского учета основных средств, их износа и амортизации; а также учета материалов в некоммерческих организациях.

Все: вышеперечисленное: становится причиной различного рода искажений финансовой отчетности некоммерческих организаций.

Вовлечение, некоммерческих организаций в- рыночные отношения; требуют оценки их эффективности и устойчивости. Учитывая специфику и социальную направленность уставных целей деятельности; возникла необходимость разработки особых методов анализа, результаты которого смогли бы дать представление об уровне социальной и рыночной эффективности некоммерческих организаций;

Некоммерческие организации становятся полноправными участниками экономических рыночных отношений и полноправными субъектами рынка, поэтому, для них, также как и для\* коммерческих организаций; все более актуальной становится проблема сохранения-финансовой устойчивости: Однако применять традиционное понимание данного показателя также, как к коммерческим структурам, нельзя из-за специфики деятельности; некоммерческих организаций, связанной с: некоммерческими; целями; деятельности. В связи с этим все более актуальными становятся вопросы разработки ключевых, агрегированных индикаторов социальной и экономической эффективности деятельности некоммерческих организаций.

Отсутствие единой концепции, противоречивость нормативно-правовой базы,, регулирующей; учет и аудит деятельности НКО; неразработанность теории, методологии, и методики учета, аудита и анализа деятельности некоммерческих организаций, обеспечивающих повышение эффективности и учитывающих специфику деятельности такого-рода организаций; предопределила необходимость исследования в этой области, обусловила выбор темы диссертации, ее цель, задачи, структуру и содержание.

Степень разработанности проблемы. Необходимость проведения исследований некоммерческого сектора вызвана тем, что, к сожалению,, данное направление не получило должного развития в литературе и публикациях. Весомый вклад в развитие теории и практики бухгалтерского учета, аудита и анализа внесли отечественные экономисты: A.C. Бакаев, М.И. Баканов, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский, В.Г. Гетьман, В.Г. Донцова, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков, М.В. Мельник, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, В.И., Подольский, И.А. Слабинская, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, Л.И. Хору-жий, А.Д. Шеремет, JI.3. Шнейдман и другие.

Вместе с тем, вопросы исследования более узкого направления в некоммерческом секторе - формирования методологии бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях изучены недостаточно и требуют дальнейшего исследования, как теоретического, так и практического характера. В связи с этим следует отметить тот вклад, который внесли в решение данной проблемы ряд отечественных и зарубежных авторов, постоянно работающих над вопросами функционирования, учета и налогообложения в некоммерческих организациях, таких как: H.A. Адамов, С.Н. Андреев, A.A. Аузан, М.В. Батурина, П.Ю. Гамольский, Дигтер Хан, И.М. Дмитриева, С.К. Егорова, Е.А. Еленевская, В.И. Захарьин, Р.В. Калиничева, А.Я. Лившиц, М.Л. Макальская, Дж. Рис, М.Ф. Овсийчук, В.Я. Овсийчук, А. Оленик, Ф. Оленик, В.И.Подольский, В. Л. Тамбовцев, Г.Р. Хамидуллина, И.А. Фельдман, Р. Энтони и другие.

Развитие теоретических и методологических основ учета по международным стандартам финансовой отчетности связано с такими именами как: А. Арене, Л. Бернстайн, Ван X. Грюнинг, М.А. Бахрушина, В.В. Качалин, Р.Г. Каспина, М. Коэн, Л.И. Куликова, С.А. Николаева, Л.З. Шнейдман, и другие.

Научные труды перечисленных авторов широко известны и признаны среди ученых-экономистов. Однако динамично развивающийся некоммерческий сектор ставит все новые проблемы, требующие обобщения и изучения накопленного отечественного и международного опыта. Анализ работ российских и зарубежных авторов показал, что в них представлены интересные и многообразные рекомендации по: отдельным видам учета, в некоммерческих организациях. Однако остаются- дискуссионными вопросы их согласованиями взаимодействия^ отсутствует методология-учетно-аудиторскогс процесса НКО, не разработана: модель: адаптации НКО к международным^ стандартам учета; недостаточно развита методика внутреннего и внешнего аудита некоммерческих организаций, отсутствует методология анализа эффективности их уставной и предпринимательской деятельности. В связи с этим разработка единой концепции бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях имеет особое значение для повышения их достоверности и результативности.

Цель диссертационного исследования. Цель исследования - на основе комплексного и системного исследования состояния и развития методологии бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях разработать современную научно обоснованную концепцию ^ на ее базе выработать общие методологические принципы построения новых и- совершенствования действующих методик бухгалтерского учета, аудита и анализа.

В соответствии с целью; исследования были поставлены) следующие задачи:

- изучить правовые и экономические основы деятельности некоммерческих организаций, выявить тенденции развития третьего сектора^ обуславливающие необходимость совершенствования бухгалтерского учета;

- разработать комплекс теоретических и методологических положений для учета доходов и расходов в некоммерческих организациях, направленный на сохранение единства методологии бухгалтерского учета;

- обосновать необходимость разработки базового стандарта по бухгалтерскому учету средств целевого финансирования в некоммерческих организациях, как самостоятельного нормативно-методического: документа и предложить его проект;

- обосновать необходимость, внесения поправок в отечественные стандарты бухгалтерского учета с целью реального отражения в отчетности имущества некоммерческих организаций;

- разработать методологические положения и практические рекомендации по учету основных средств некоммерческих организаций;

- обосновать целесообразность совершенствования отчетности некоммерческих организаций с целью повышения ее достоверности и информативности;

- разработать методику трансформации финансовой отчетности некоммерческой организации, составленной по российским правилам бухгалтерского учета (РПБУ) в формат МСФО;

- предложить новые методологические и методические подходы к аудиту некоммерческих организаций с целью осуществления контроля за их деятельностью;

- уточнить концептуальные основы, экономического анализа в условиях новой-экономической среды, складывающейся в стране;

- разработать особые методы анализа деятельности' некоммерческих организаций, позволяющие оценить эффективность уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций и учитывающие социальную направленность их деятельности.

Область исследования. Исследования соответствуют п. 1.8. «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» раздела 1 «Бухгалтерский учет и экономический анализ»; п. 2.1. «Методология и технология аудита» раздела 2 «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК Российской Федерации (экономические науки).

Предметом исследования являются теоретико-методологические и организационно-методологические проблемы учетам аудита и анализа деятельности некоммерческих организаций.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность некоммерческих организаций Российской Федерации, осуществляющих уставную и предпринимательскую деятельность.

Теоретической и\* методологической базой исследования являются конкретные приложения теории научного познания.к предмету исследования.

Теоретическую основу исследования составляют труды-отечественных и зарубежных ученых по проблемам теории и методологии бухгалтерского учета, аудита и анализа, материалы научных конференций и исследований, периодические научные издания, методические и справочные материалы.

Исследование базируется на основных положениях законодательных и нормативных документов Правительства РФ, Министерства финансов-России, Министерства юстиции РФ.

Информационной базой исследования послужила информация финансовой (бухгалтерской) отчетности некоммерческих организаций, осуществляющих уставную и предпринимательскую деятельность, статистические и аналитические данные, личные наблюдения; а также данные, размещенные в Интернете.

Методологической основой исследования явились общенаучные принципы исследования: диалектический метод, определяющий основные закономерности развития общественных и экономических отношений\* в <их развитии и взаимосвязи. В' процессе исследования применялись общенаучные и специальные методы исследования: системный метод анализа экономических процессов и явлений, монографический, наблюдения, логический и сравнительный анализ, комплексный и системный подходы, математический, метод анализа и синтеза, классификация и группировка.

Научная новизна исследования заключается в разработке теоретических, методологических и практических рекомендаций по формированию комплексной концепции учета, внутреннего и внешнего аудита, анализа деятельности некоммерческих организаций, направленной на совершенствование методологии элементов, ее составляющих.

Наиболее существенные результаты, содержащие научную новизну, заключаются в следующем:

1. Доказана необходимость, совершенствования методологии бухгалтерского учета в некоммерческих организациях, основанная на отсутствии нормативной базы, регулирующей вопросы учета в НКО в полной мере: При этом уточнены критерии отнесения организаций к некоммерческим, позволяющие произвести четкое разделение юридических лиц на коммерческие и некоммерческие. Новизна критериев заключается в учете целей создания, правоспособности и источников финансирования деятельности некоммерческих организаций. Кроме того, предложена классификация некоммерческих организаций по двум базовым типам, основывающаяся на источниках финансирования их деятельности и позволяющая сформировать модели бухгалтерского учета применительно к различным группам некоммерческих организаций; обоснован понятийный аппарат уставной и предпринимательской деятельности некоммерческой организации, позволяющий организовать, аналитический учет и оперативный контроль видов деятельности и источников финансирования. Новизна, состоит в целесообразности законодательного закрепления возможных видов предпринимательской активности НКО.

2. Разработан комплекс теоретических и методологических положений для учета доходов и расходов в некоммерческих организациях, направленный на сохранение единства методологии бухгалтерского учета. Новизна заключается в обосновании авторской позиции о целесообразности применения термина «поступление средств» в некоммерческую организацию вместо термина «доходы некоммерческих организаций», основанная на том, что понятие доходов в общепринятом понимании связано с предпринимательской деятельностью, а поступления средств могут складываться как из целевого финансирования, так и доходов от предпринимательской деятельности. Кроме того, предложена методика распределения расходов некоммерческой организации между уставной и предпринимательской деятельностью,' позволяющая произвести четкое разделение активной и пассивной деятельности и устранить имеющиеся сложности в определении облагаемого и необлагаемого дохода, возникающие при совмещении организацией уставной деятельности с предпринимательской.

3. Доказана необходимость разработки базового стандарта по учету средств целевого финансирования некоммерческих организаций, основанная на неразработанности методологии учета такого рода средств и предложен его проект. Новизна заключается во введении понятия целевого финансирования и подробном перечне имущества, которое может быть отнесено к целевым средствам.

4. Обоснована необходимость внесения отдельных поправок в действующие стандарты бухгалтерского учета, позволяющие отражать реальное состояние активов некоммерческой организации. Новизна заключается во введении понятия «материальных запасов, предназначенных для уставной деятельности некоммерческих организаций» и устранении нормативной неурегулированности, в результате которой возможны два варианта учета одного и того же имущества некоммерческих организаций — и как основных средств, и как материалов. В области учета основных средств некоммерческих организаций обоснована необходимость начисления амортизации и отражения ее на соответствующем балансовом счете.

5. Разработаны методологические положения и практические рекомендации по учету основных средств некоммерческих организаций. В рамках методологии предложены методика распределения сумм амортизации между уставной и предпринимательской деятельностью некоммерческой организации, позволяющая установить обоснованность их включения в расходы соответствующих видов деятельности, и регистр по начислению амортизации основных средств некоммерческих организаций. Кроме того, впервые предложен механизм распределения сумм амортизации между отдельными программами и проектами, направленный на развитие аналитического учета в некоммерческих организациях. •

6. Обоснована целесообразность совершенствования отчетности некоммерческих организаций, которая составляется как для государственных органов, так и для финансирующих организаций; выявлены причины и факторы, которые могут ставить под сомнение информативность отчетности некоммерческих организаций. Новизна- состоит во внесении дополнительных статей в действующую форму бухгалтерскогобаланса, позволяющих повысить ее информативность, достоверность и аналитичность применительно, к некоммерческим организациям.

7. Разработана методология составления финансовой отчетности некоммерческих организаций по международным стандартам. Новизна состоит в обосновании актуальности внедрения международных стандартов финансовой отчетности для отечественных некоммерческих организаций, развитии и дополнении методики составления учетной политики НКО по МСФО. Кроме того, предложен механизм трансформации финансовой отчетности некоммерческой организации, составленной по российским правилам бухгалтерского учета (РСБУ) в формат МСФО, позволяющий реализовать основополагающие принципы международных стандартов в полной мере с учетом особенностей деятельности НКО и раскрывающий содержание финансовых отношений некоммерческих организаций в условиях современной экономики.

8. Предложены новые методологические и методические аспекты аудита некоммерческих организаций. Новизна заключается в следующем: определены направления организации системы внутреннего контроля, позволяющие выявить внутренние резервы повышения эффективности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций; разработана методика внешнего аудита некоммерческих организаций, позволяющая повысить качество и снизить трудоемкость аудита; предложено техническое задание, включающее программу проверки финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений как одного из видов некоммерческих организаций.

9. Уточнены концептуальные основы экономического анализа в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране. Новизна заключается в уточнении цели, предмета и задач экономического анализа. Цель экономического анализа состоит в оценке влияния объективных и субъективных, внутренних и внешних факторов на результаты деятельности и выполнение миссии организации. Предметом экономического анализа призваны стать хозяйственные процессы коммерческих и некоммерческих организаций, а также социальная и экономическая эффективность их деятельности, а основная задача экономического анализа в .некоммерческих организациях состоит в оценке целесообразности произведенных затрат, рациональности и целесообразности использования имеющихся ресурсов.

10. Разработаны особые методы анализа, результаты которого дают представление об уровне социальной и рыночной эффективности некоммерческих организаций. Новизна заключается в следующем: выделены виды анализа финансово-хозяйственной деятельности НКО, учитывающие особенности их финансирования и функционирования; обоснован показатель, пог зволяющий определить эффективность уставной деятельности некоммерческой организации и разработан алгоритм его расчета; разработаны показатели эффективности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций, учитывающие социальную направленность деятельности третьего сектора; предложена система финансовых, социальных и производственных индикаторов, применение которых позволит стандартизировать процедуры оценки эффективности функционирования некоммерческих организаций.

Теоретическая значимость исследования заключается в- разработке комплекса теоретико-методологических, концептуальных и практических рекомендаций по формированию единой концепции бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях. Кроме того, теоретические результаты диссертации могут послужить основой для осуществления научных исследований по проблемам внедрениястратегического управленческого учета, маркетинга и менеджмента в практику отечественных НКО.

Практическая значимость результатов исследования состоит в том, что внедрение разработанной автором методики бухгалтерского учета, формирования; отчетности, организации внутреннего и внешнего аудита; а> также применение предложенных в исследовании показателей, эффективности? уставной и предпринимательской деятельности будут способствовать повышению эффективности- управления, иконкурентоспособности некоммерческих организаций в рыночных условиях хозяйствования. В частности, практическую значимость имеют: '

- методика учета доходов, и расходов по целевым программам и проектам с использованием второго уровня аналитических счетов к счету «Целевое финансирование»;

- предложения о внесение соответствующих поправок в п. 2 ПБУ 5/01 и п. 17 ПБУ 6/01;

- методика распределения сумм амортизации между уставной и предпринимательской деятельностью некоммерческой организации, я механизм распределения сумм амортизации между отдельными программами и проектами;

- учетная политика некоммерческих организаций по МСФО и методические рекомендации по- трансформации финансовой, отчетности некоммерческой организации в формат МСФО;

- направления организации системы; внутреннего контроля и методика проведения аудита в некоммерческих организациях;

- методика анализа эффективности финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих, организаций.

Апробация\* и внедрение результатов исследования. Разработанное автором техническое задание для проведения аудиторской проверки автономных учреждений использовалось Министерством образования: и науки Республики Татарстан при проведении обязательной; аудиторской проверки в 2008 г. автономных учреждений Татарстана (справка от 17.03.2009 г. №129).

Результаты исследования использованы Министерством образования и науки Республики Татарстан при разработке проекта Программы реформирования системы профессионального образования РТ (справка от 17.03.2009 г. № 128).

Рекомендации по трансформации финансовой отчетности некоммерческих организаций в формат МСФО использовались в деятельности Торгово-промышленной палаты Республики Татарстан\*(справка от 20.03.2009 № 104).

Принципы формирования отчетности некоммерческих организаций приняты к применению в практической деятельности Торговой Гильдии Республики Татарстан (справка от 12.03.2009 г. № 14).

Результаты исследования используются Институтом бизнес-образования Института экономики, управления и права (г. Казань) на курсах повышения квалификации руководителей и специалистов образовательных учреждений «Менеджмент в сфере образования» (справка от 27.03.2009 г. № 97).

Результаты исследования используются в учебном процессе Института экономики, управления и права (г. Казань) при преподавании ряда тем курсов «Бухгалтерский (финансовый) учет», «Экономика фирмы», «Институциональная экономика», «Международные стандарты финансовой отчетности», «Аудит», «Анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций» (справка от 05.05.2009 № 135).

В 2008 г. на тему: «Проблемы становления и развития некоммерческого сектора в России и Республике Татарстан» выигран грант Российского гуманитарного научного фонда (РГНФ) (проект № 08-02-29202 а/В). В 2009 г. выиграны два гранта РГНФ: на тему «Судебно-бухгалтерская экспертиза в системе противодействия экономическим преступлениям и обеспечения экономической безопасности РФ и ее субъектов» (проект № 09-02-29206 а/В) и на тему «Современные подходы к управлению и финансированию образовательных учреждений» (проект № 09-02-29207 а/В).

Концептуальные положения, реализованные в ходе исследования, опубликованы, доложены и получили одобрение на научно-практических конференциях различного уровня — международных: «Актуальные проблемы современной экономики России» (г. Казань, 2004), «Евразийский мир: многообразие и единство» (г. Казань, 2007), «Турция - Татарстан; на пути к стратегическому партнерству» (г. Казань, 2007), «Общественный сектор в экономике России: теория и практика реформ» (г. Москва, 2008); всероссийских: «Теневая экономика как угроза национальной безопасности» (г. Казань, 2007), «Безопасность России: состояние и перспективы» (г. Казань, 2007), «Тенденции развития экономики и менеджмента постиндустриального общества» (г. Казань, 2008), «Прогнозы экономического развития системы образования до 2015 и 2025 годов» (Москва, 2009 г.); региональных: «Региональные аспекты экономики, управления и права в современном обществе» (г. Йошкар-Ола, 2005), «Гражданское общество: идеи, реальность, перспективы» (г. Нижнекамск, 2006), «Инновационные тенденции в социально-экономическом развитии общества» (г. Нижнекамск, 2006), «Актуальные проблемы обеспечения экономической безопасности и устойчивого общественного развития» (г. Казань, 2008).

Публикации. По тематике диссертации опубликовано 39 научных и методических работ, общим объемом 95,93 п.л., в том числе авторских -72,13 п.л., из них 10 статей опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК России.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, содержит 49 таблиц, 18 рисунков. Список использованных источников включает 256 наименований.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Гусарова, Любовь Васильевна

- основные результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия (объем товарооборота, прибыль, рентабельность, уровень; валового дохода, уровень издержек обращения; фондоотдача;, выработка, показатели оборачиваемости);

- эффективность использования финансовых ресурсов (содержит показатели: всего финансовых ресурсов; в том числе собственных, привлеченных ресурсов, рентабельность авансированного капитала, рентабельность и др.).

Укрупненная форма агрегированного баланса- некоммерческой; организации «Бугульминское педагогическое училище» представлена в таблице 49.

288 Заключение

Известно, что экономику любого государства составляют коммерческие организации: Однако опыт развитых стран показывает, что государство и коммерческие организации не способны справиться со многими социальными вопросами. Поэтому во всем мире все большую силу набирает так называемый «третий» некоммерческий сектор экономики. В отличие от первого (государственного) и второго (коммерческого) некоммерческий сектор берет на себя решение многих задач в социальной сфере и представляет собой прогрессивное явление, направленное на достижение общественных благ, создание и укрепление гражданского общества.

Исследование мировых и отечественных тенденций развития некоммерческого сектора показал, что развитие рыночного хозяйства и его функционирование не может осуществляться без участия некоммерческих организаций. Они способствуют решению многих социально-экономических проблем в области образования, здравоохранения, культуры, экологии, благотворительности и других областей.

Российский некоммерческий сектор уже играет заметную роль в социально-экономической жизни страны, выступая источником различных социальных инноваций. Он развивается динамично и работает эффективно, о чем свидетельствуют высокие темпы роста выпуска продукции и услуг некоммерческих организаций в сложных условиях нестабильного финансирования, основанного на безвозмездных поступлениях от юридических и физических лиц.

В настоящее время российский третий сектор представляет собой достаточно мощную систему, аккумулирующую ежегодно увеличивающийся объем человеческих, финансовых, материальных и организационных ресурсов и потенциал гражданского действия. Главной и базовой проблемой государства, связанной с некоммерческим сектором, остается отсутствие вразумительной стратегии и тактики использования данного постоянно растущего потенциала. Подтверждением тому является то, что ресурсы .некоммерческих организаций почти не учитываются, при разработке, государственной социально-экономической политики. Неэкономическая^ ценность сектора чаще всего остается; незамеченной, вследствие чего- снижается,эффективность использования ресурсов и рост нагрузки на-государство, торможение темпов прироста частных поступлений вТШО-сектор.

Выполненное исследование позволило сформулировать следующие выводы. ' '

1. Основными критериями отнесения организаций к некоммерческим являются, следующие:

- отсутствие в качестве основной цели деятельности извлечения прибыли;

- невозможность распределения' прибыли между участниками; строгие ограничения в, целях и> стратегиях (образование, благотворительность, культура, наука и т.п.);

- источниками-финансирования' являются: целевое финансирование или добровольные взносы, целевой капитал, средства от осуществления предпринимательской деятельности\* в случае, если такая деятельность разрешена уставом-организации;

- перечень организационно-правовых форм является открытым, определяется ГК РФ и специализированными законами РФ;

- наличие специальной правоспособности.

2. Применительно, к развитию некоммерческих организаций в России в последние годы сделан ряд важных шагов: принят Гражданский кодекс, Федеральные законы - «Об общественных объединениях», «О - некоммерческих организациях», «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях». Тем не менее, в настоящее'время наиболее, актуальным является отсутствие проработанных правовых норм, посвященных детальному ре1улированию деятельности некоммерческих организаций: Исследование отечественной и зарубежной правовой1 базы деятельности некоммерческих организаций показало, что данная проблема характерна как для российского, так и зарубежного частного права, что объясняется тем, что коммерческие организации являются наиболее завершенной с эволюционной точки зрения формой юридического лица.

3. Перечень, организационно-правовых форм некоммерческих организаций в соответствии с действующим законодательством остается открытым. В связи с этим более целесообразно при их классификации использовать различные походы в соответствии с целями, стоящими перед исследователем. При этом необходимо учитывать всю многогранность исследуемого объекта, как с правовой, так и с экономической точки зрения. Речь не идет о закреплении исчерпывающего перечня некоммерческих организаций. Предлагается проведение унификации всех организационно-правовых форм некоммерческих организаций с целью сведения всех их к конечному числу типов, в рамках которых можно было бы, развивать .систему юридических лиц гражданского права. Так, с точки зрения организации бухгалтерского учета в некоммерческих организациях обосновывается необходимость их классификации по следующим двум базовым типам:

- некоммерческие организации, которые получают и распределяют целевые средства, но не ведут коммерческую деятельность.

- некоммерческие организации, которые наряду с уставной занимаются коммерческой деятельностью.

4. По закону, некоммерческие организации вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, если она непосредственно связана с реализацией задач организации. Однако, все предпринимательство некоммерческих организаций обременено налогом на прибыль, эквивалетным налогу с коммерческих организаций.

5. В налогообложении, учете и отчетности некоммерческих организаций сегодня нет достаточно четкого разделения основной некоммерческой и разрешенной законом предпринимательской деятельности, что приводит к многочисленным проблемам, как для некоммерческих организаций, так и для государства. При оказании даже одной платной услуги в течение года некоммерческие организации переходят в иную категорию налогоплательщиков - следовательно, со всех целевых пожертвований и поступлений в данном случае может взиматься налог.

6. Учитывая, что действующее законодательство в области бухгалтерского учета и отчетности не учитывает особенностей деятельности некоммерческого сектора экономики, назрела необходимость выработки целостной системы учета в некоммерческих организациях, охватывающей все стороны их деятельности, начиная с отражения в учете отдельных хозяйственных операций до формирования отчетности.

7. В целях выработки наиболее оптимальной методологии учета средств целевого финансирования и их использования в некоммерческих организациях предложена методика учета доходов и расходов по целевым программам и проектам с использованием второго уровня аналитических счетов к счету 86 «Целевое финансирование; обоснована необходимость и предложен проект Положения по бухгалтерскому учету целевого финансирования некоммерческих организаций.

8. В связи с отсутствием механизма распределения расходов некоммерческой организации между уставной и предпринимательской деятельностью, предложена бухгалтерская справка на их распределение пропорционально доле доходов от предпринимательской деятельности в общей сумме поступлений в некоммерческую организацию в отчетном периоде.

9. В связи с тем, что большинство материальных запасов некоммерческих организаций не может быть отнесено к такого рода активам в той трактовке, которая дана в ПБУ 5/01, предложено внесение соответствующей поправки в пункт 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», касающейся признания, материальных запасов, предназначенных для уставной деятельности некоммерческих организаций.

10. В целях устранения в действующем законодательстве несправедливости по отношению к некоммерческим организациям, осуществляющих одновременно уставную и предпринимательскую деятельность, касающуюся однозначного запрета на начисление амортизации, предложено внесение соответствующей поправки в п. 17 ПБУ 6/01, разрешающей начисление амортизации некоммерческим организациям. В целях практической реализации данной рекомендации разработана ведомость начисления амортизации для НКО, предложены методика распределения сумм амортизации между уставной и предпринимательской деятельностью некоммерческих организаций и механизм распределения сумм амортизации между отдельными программами и проектами.

11. В связи с тем, что действующая форма бухгалтерского баланса не учитывает особенностей деятельности некоммерческих организаций обоснована целесообразность внесения дополнительных статей в действующую форму бухгалтерского баланса, позволяющие повысить ее информативность применительно к некоммерческим организациям.

11. В целях повышения достоверности внешней отчетности обоснована актуальность внедрения международных стандартов финансовой отчетности для отечественных некоммерческих организаций. В целях практической реализации данного положения разработана учетная политика НКО по1 МСФО, предложена методика трансформации финансовой отчетности некоммерческой организации, составленной по российским правилам бухгалтерского учета (РСБУ) в формат МСФО.

12. Роль и значимость системы внутреннего контроля в деятельности некоммерческих организаций обусловили необходимость выделения основных направлений организации системы внутреннего аудита, позволяющие обеспечить эффективность как уставной, так и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций.

13. Предложены методические-аспекты аудита некоммерческих организаций с целью повышения качества аудиторских проверок некоммерческих организаций, разработано техническое задание для проведения обязательной аудиторской проверки автономного учреждения как вида некоммерческой организации.

14. Вовлечение некоммерческих организаций в рыночные отношения требует оценки эффективности их деятельности. В связи с этим в работе дано определение понятию «эффективность уставной деятельности некоммерческой организации» как относительного эффекта, результативности целевого проекта или программы и предложена формула его расчета.

15. Разработаны показатели эффективности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций, учитывающие социальную направленность деятельности третьего сектора. Предложена система производственных, финансовых и социальных критериев оценки эффективности деятельности некоммерческих организаций.

Сегодня в развитых странах мира уже говорят об изменении-структуры экономической деятельности и современной трансформации рыночной экономики в «социальную рыночную экономику», которая представляет собой синтез коммерческих и некоммерческих организаций. Анализ деятельности некоммерческого сектора в развитых странах и в России доказал необходимость стратегии партнерства всех трех секторов экономики, которая, прежде всего, должна выражаться в частичной передаче социальных задач с государственного уровня на некоммерческий сектор; совместном формировании правового пространства; развитии партнерских отношений; признания за некоммерческими организациями статуса особого налогоплательщика и разработки концепции специального налогового режима для НКО.

Некоммерческий сектор\* вносит вклад не только в? удовлетворение потребностей населения, но и в создание благоприятного делового климата, стабильность экономического развития и политической системы, основанной на принципах демократии, прозрачности и ответственности. Сильный некоммерческий сектор является важным фактором обеспечения социальной и политической стабильности, повышения жизненного уровня населения и, в конечном счете, устойчивого развития страны.

## Список литературы диссертационного исследования доктор экономических наук Гусарова, Любовь Васильевна, 2010 год

1. Гражданский кодекс Российской федерации. Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.

4. Федеральный закон от 19 июня 1992 г. № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации».

5. Закон РФ от 10 июля 1992 г. № 3266-1 «Об образовании».

6. Федеральный закон от 11 августа 1995 г. № 135-Ф3 «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях».

7. Федеральный закон от 24 ноября 1995 г. № 181-ФЗ «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации».

8. Федеральный закон от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и религиозных объединениях».

9. Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».

10. Федеральный закон от 19 мая 1995 г. № 82-ФЗ «Об общественных объединениях».

11. Федеральный закон от 8 декабря 1995 г. № 193-Ф3 «О сельскохозяйственной кооперации».

12. Федеральный закон от 21 сентября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

13. Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 10-ФЗ «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности».

14. Федеральный закон от 15 июня 1996 г. № 72-ФЗ «О товариществах собственников жилья».

15. Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».

16. Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридршеских^ лиц неиндивидуальных предпринимателей»;

17. Федеральный закон от 11 июля 2001 г. № 95-ФЗ «О политических партиях».

18. Федеральный закон от 31 мая 2002 года № 63-Ф3 «Об адвокатской деятельности и адвокатуре Российской Федерации»

19. Федеральный закон от 3 ноября 2006г. №174-ФЗ «Об автономных учреждениях».

20. Федеральный закон от 10 января 2006 г. № 18-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации».

21. Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого? капитала некоммерческих организаций».

22. Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 276-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием; Федерального закона «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

23. Федеральные правила (стандарты) аудита (ФПСА). Утверждены' приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, в редакции приказа Минфина РФ от 7 мая 2003 г. № 38н.

24. Федеральный закон от 30 декабря: 2008 г. N 307-Ф3 «Об аудиторской деятельности».

25. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998г.№ 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности».

26. Постановление правительства-РФ от 23 сентября.2002 г. « 696 «Об утверждении правил (стандартов) аудиторской деятельности». // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2002. — № 39. Ст. 3797.

27. Постановление Правительства Российской Федерации от'15.04.2006 г. № 212 «О мерах по реализации отдельных положений федеральных законов, регулирующих деятельность некоммерческих организаций».

28. Приказ Минфина РФ от 28.06.2000г. № 60н «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации».

29. Инструкция« по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях. Утверждена Приказом Минфина РФ от 30 декабря 2008 г. № 148н.

30. Письмо Минфина РФ от 27 сентября 2005 г. № 07-05-06/261 «О бухгалтерском учете в некоммерческих организациях. // Правовая система ГАРАНТ.

31. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации' на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Минфина РФ от 01.07.2004г. № 180.

32. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

33. Письмо Минфина России от 31 июля 2003г. №16-00-14/243.37. 23 Положения по бухгалтерскому учету. М.: ОМЕГ А-Л, 2009, 298 с.

34. Агзамов А.Р. Новые правила регистрации некоммерческих организаций. // Главбух. Отраслевое приложение «Учет в сфере образования». — 2006. -№3.

35. Алексеев10.П., Джибладзе и др. Анализ государственной политики в области содействия гражданским инициативам с описание возможных сценариев развития // Некоммерческие организации в России. — 2005. -№ 6. С.3-18.

36. Арене Э.А., Дж.К. Лоббек. Аудит. /Пер. с англ.; Гл. ред серии проф. Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 560 с.

37. Андреев С.Н. Маркетинг некоммерческих субъектов. — М.: Финпресс, 2002.

38. Андреев С.Н. Особенности спроса и предложения в российской некоммерческой сфере.// Некоммерческие организации в России. — 2004. — №5. http://dis.ni/nko/arhiv/2004/5/3.html

39. Андронова А.К. Новый объект контроля финансовой деятельности НКО//Некоммерческие организации в России. 2007. - № - С.22.

40. Аудит\* Монгомери / Ф.Л.Дефлиз, Г.Р.Дженик,В.М. О'Рейлли, М.Б.Хирш; Пер.с англ. под ред. Я.В.Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ. -1997.

41. Аузан A.A. Три шага к цивилизованному финансированию гражданского общества. — 2005. // http:nalognko.org.ru/articles/33.

42. Бакаев A.C., Безруких П.С., Врублевский Н.Д: Бухгалтерский учет: Учебник. Изд-во: Бухгалтерский учет, 2004. - 736 с.

43. Баканов М:И:, Шеремет А;Д: Теория экономического анализа: учебник. — 3-е изд., перераб. —М1: Финансы и статистика, 1994. — 288 с.

44. Баканов М:И., Мельник М.В., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник / Под ред. М;И. Баканова. 5-е изд., перераб. и доп. -М.: Финансы и статистика, 2005.-321 с.

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

46. Басовский JI.E. Теория экономического анализа: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 2001. 316 с.

47. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. М.: Филинъ, 1996.

48. М.В. Батурина. Бухгалтерский учет целевого капитала. //Финансовые и бухгалтерские консультации». 2007 г. — № 5. — Правовая система ТАРАНТ.

49. Батурина M.BS. Отчетность некоммерческих организаций как. форма контроля их деятельности.// Финансовые и бухгалтерские консультации. 2006. - №12.

50. Батурина М.В Пояснительная записка к балансу некоммерческой организации //Новое в бухгалтерском учете и отчетности: — 2007. №4.

51. Батурина М.В. «Учет и аудит негосударственных некоммерческих организаций». Дисс. на соиск. уч. степ, к.э.н. Санкт-Петербург, 2007. -176 с.

52. Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Учебник. — Изд-во: Бухгалтерский учет», 2004. 546 с.

53. Белозеров С.А., Горбушина С.Г. и др. Финансы: Учебник. -2-е изд., пе-рераб. и доп. М.: ТК «Велби», Изд-во: Проспект, 2004. - 416 с.

54. Бернстайн JI.A. Анализ финансовой-отчетности: теория, практика и интерпретация / Пер. с англ.; Науч. ред. И.И. Елисеева. Гл. ред. серии Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2002. - 624 с.

55. Бехтерева Е.В. Порядок представления отчетности: Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций. И Горячая линия бухгалтера. -ноябрь 2007.-№22.

56. Бехтерева Е.В. Налогообложение. Основные льготы для некоммерческих организаций. // Горячая линия бухгалтера. —2007. — № 22.

57. Бетге Й. Балансоведение. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет». 2000.

58. Боровикова Е.В. Налогообложение имущества и денежных средств, полученных некоммерческими организациями // Бухгалтерский- учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2007 г. — № 10.

59. Бодяко В'.М: Аудит некоммерческих организаций (ассоциаций, союзов). Монография./М.: Информационно-внедренческий центр: «Маркетинг», 2007. 240 с.

60. Блатов H.A. Счетоводство общественных хозяйств. JI., 1924. — С.370.

61. Бровкина Н.Д. Бухгалтерский учет в некоммерческих организациях: требования международных стандартов и зарубежный опыт.// Некоммерческие организации в России. 2001. - № 5.

62. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. — М.: Экзамен., 2000.

63. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учебник / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, JT.JI. Горецкая, Д.А. Панков; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. 664 с.

64. Бухгалтерский учет. Учебник / Под редакцией проф. Безруких П.С. -Изд. 4-е. перераб. и доп. М.: «Бухгалтерский учет», 2002. - С. 482.У