

**Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова**

Экономический факультет

На правах рукописи

**Бровкин Александр Владимирович**

**КОНЦЕПЦИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ  
НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ  
ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва – 2010

Диссертация выполнена на кафедре учета, анализа, аудита экономического факультета Московского Государственного Университета им. М.В. Ломоносова.

Научный руководитель: Доктор экономических наук, профессор  
**Хорин Александр Николаевич**

Официальные оппоненты: Доктор экономических наук, профессор  
**Керимов Вагиф Эльдарович**  
Финансовый университет при Правительстве РФ

Кандидат экономических наук  
**Созарукова Гюльнара Алимуратовна**  
Главный бухгалтер политической партии РФ

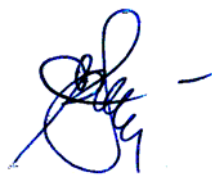
Ведущая организация: **Государственный университет – Высшая школа экономики**

Защита состоится « 20 » января 2011 г. в 15 часов на заседании Диссертационного Совета Д 501.001.18 при Московском Государственном Университете им. М.В. Ломоносова по адресу: 119992, г. Москва, ГСП-2, Ленинские Горы, МГУ им. М.В. Ломоносова, 3-й учебный корпус, экономический факультет, аудитория № 407.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке 2-го учебного корпуса МГУ им. М.В. Ломоносова.

Автореферат разослан «        » декабря 2010 г.

Ученый секретарь  
Диссертационного совета Д 501. 001. 18  
при МГУ им. М.В. Ломоносова  
доктор экономических наук, профессор



В.П. Суйц

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В развитых странах негосударственные некоммерческие организации (НКО<sup>1</sup>) играют все большую роль в экономической и социальной жизни общества. Негосударственные некоммерческие организации обеспечивают взаимодействие органов государственного управления и институтов гражданского общества в решении важных для страны проблем и являются особо значимыми субъектами экономических отношений. Некоммерческий сектор занимает существенную часть от общего числа зарегистрированных юридических лиц. По состоянию на начало 2010 года, по данным Росстата, общая численность некоммерческих организаций составляла 670 тысяч. Однако данный вид деятельности не сопровождается получением экономической выгоды, а ориентирован на оказание социальных услуг — в результате он оказался не предусмотренным в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности (ОКВЭД).

В последнее время общественный интерес к деятельности некоммерческих организаций значительно возрос. Президент РФ создал рабочую группу по вопросам совершенствования законодательства Российской Федерации о некоммерческих организациях (2009 г.). Подготовлен ряд поправок для внесения в действующее законодательство, которые должны создать благоприятные условия для деятельности НКО. Реформирование некоммерческого сектора происходит в соответствии с разработанной «Концепцией содействия развития благотворительной деятельности и добровольчества в РФ», одобренной распоряжением Правительства РФ, а Государственной Думой ФС РФ принят закон о поддержке социально ориентированных некоммерческих организаций, занимающихся общественно полезной деятельностью (2010 г.)

В научном плане выбранная тема имеет актуальный характер в связи с развитием сфер и областей деятельности организаций, не преследующих цель получения коммерческой выгоды, а также в связи с тем, что до настоящего времени все еще не сформулированы методологические особенности учета и отчетности НКО.

Вопросы бухгалтерского учета, отчетности, аудита и анализа деятельности НКО в методологическом плане остаются мало исследованными, а практика их

---

<sup>1</sup> В дальнейшем, если не оговорено особо, под аббревиатурой НКО подразумеваются негосударственные некоммерческие организации.

решения находится в состоянии, не отвечающем требованиям настоящего времени. В связи с этим возникает насущная необходимость в разработке методологии комплексного учетно-аналитического сопровождения деятельности некоммерческих организаций путем совершенствования систем учета, отчетности, контроля и анализа. Для управления все более крупными и сложными НКО, для лучшего понимания их сущности и принципов функционирования требуются новые методы и подходы.

Недостаточная теоретическая разработанность и высокая социально-экономическая значимость проблемы формирования финансовой отчетности в некоммерческих организациях, необходимость дальнейшего развития теории, методологии и организации учета, а также большая практическая потребность в конкретных методах формирования финансовой отчетности обусловили выбор темы исследования.

**Степень научной проработки темы.** Большой вклад в исследование теоретических и практических проблем общественного балансоведения внесли отечественные и зарубежные авторы: Н.Р. Вейцман, А.М. Галаган, А. Гильбо, Э.П. Леоте, А.П. Рудановский, и другие.

В дальнейшем российские ученые продолжили развитие балансоведения в условиях общенародной собственности, а затем в условиях перехода на рыночные отношения и в условиях перехода на международные стандарты отчетности. Следует выделить труды профессоров: П.С. Безруких, Н.П. Кондракова, В.Д. Новодворского, В.Ф. Паляя, С.А. Рассказовой-Николаевой, А.Н. Хорина, А.Д. Шеремета, С.А. Щенкова и других.

Вопросы бюджетного учета в течение последнего десятилетия в той или иной степени рассматривались такими специалистами, как: Р.Е. Артюхин, В. Р. Захарьин, Н.П. и И.Н. Кондраковы, Г.И. Маклева, В. И. Петрова.

Особо теоретические проблемы, связанные с отчетностью неприбыльных организаций, стандартизацией и выработкой основ учета и отчетности для некоммерческих организаций рассматривались в работах зарубежных исследователей: Л. Мук, Р. Херлицлингер, Р. Энтони и другие.

Однако научные разработки в области отчетности НКО в отечественной теории и практике пока немногочисленны. Вопросы методики бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности в НКО недостаточно проработаны и требуют дальнейшего исследования, как в теоретическом, так и в практическом аспекте.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является разработка теоретических и методических подходов к обоснованию концепции

формирования финансовой отчетности негосударственных некоммерческих организаций.

Для достижения указанной цели в диссертационном исследовании поставлены и решены следующие задачи:

- обосновать информационные ожидания заинтересованных сторон в полезной деловой информации;
- предложить классификацию НКО по профилю информационных запросов для целей типологии концепции капитала;
- раскрыть особенности деятельности институциональных образований некоммерческого типа в целях адекватной информационной поддержки НКО;
- адаптировать экономико-правовые инструменты регулирования деятельности к потребностям управления некоммерческими организациями;
- предложить формат раскрытия информации в категориях и элементах финансовой отчетности социальных предприятий;
- показать аналитические возможности предлагаемой финансовой отчетности в оценке полезности и результативности социальных проектов.

**Объектом исследования** являются участники гражданско-правовых отношений в статусе юридических лиц, зарегистрированные как негосударственные некоммерческие организации.

**Предметом исследования** являются элементы метода бухгалтерского учета, которые определяют содержание теоретических и методических подходов к обоснованию форматов финансовой отчетности НКО, а также интерпретацию этой отчетности в контексте внешнего контроля и управления.

**Теоретической и методологической основой** диссертационного исследования являются работы отечественных и зарубежных специалистов в области учета и отчетности, исследования особенностей функционирования некоммерческого сектора, законодательные и нормативные акты Российской Федерации по вопросам формирования бухгалтерской отчетности, общепринятые принципы бухгалтерского учета в США (US GAAP), международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). В работе также использовались материалы периодической печати, информация с сайтов некоммерческих организаций и других информационных сайтов.

В ходе исследования применялись методы классификации, балансовых обобщений, комплексного подхода к систематизации и анализа имеющегося материала. Указанные методы позволили обобщить имеющийся опыт

бухгалтеров некоммерческих организаций, выявить противоречия, типичные ошибки и неточности, предложить пути решения проблем в виде практических методических рекомендаций.

Содержание работы соответствует пунктам 1.1. «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета» и 1.5. «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта научных специальностей ВАК Российской Федерации.

**Научная новизна** полученных результатов исследования заключается в теоретическом обосновании концептуальных основ балансовых обобщений и форматирования финансовой отчетности для цели контроля и управления деятельностью негосударственных некоммерческих организаций.

Итогом проведенной работы являются следующие результаты, ранее не достигавшиеся исследователями в обозначенной области исследования:

- выявлены объективные интересы заинтересованных сторон в получении необходимой информации о финансовом положении и результатах деятельности НКО;
- предложена классификация НКО для целей типологии концепции капитала;
- раскрыты особенности деятельности институциональных образований некоммерческого типа в целях адекватной информационной поддержки НКО;
- изучены экономико-правовые инструменты регулирования деятельности НКО, рассмотрены варианты развития системы учета и отчетности для некоммерческих организаций;
- определен формат и раскрыто содержание полезной информации в финансовой отчетности НКО для заинтересованных сторон в виде отчета о финансировании и отчета о социально-экономической деятельности;
- обоснована необходимость введения в научно-практический обиход новых объектов бухгалтерского учета и элементов финансовой отчетности НКО: целевой социальный капитал, добавленная нефинансовыми участниками экономическая стоимость;
- описаны основные подходы к методике анализа результативности и общественной полезности социальной деятельности НКО.

**Практическая значимость исследования.** Основные положения, рекомендации и выводы диссертационного исследования ориентированы на их

использование при разработке системы учета и отчетности НКО, а также могут быть использованы при подготовке изменений и дополнений в действующую нормативную базу бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.

Предложенная концепция финансового учета и отчетности может быть применена на практике некоммерческими организациями при подготовке финансовой отчетности для широкого круга заинтересованных сторон, а также при анализе и оценке создаваемого социального эффекта и финансовой устойчивости негосударственных некоммерческих организаций.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Полученные автором результаты исследования внедрены и используются в практической деятельности аудиторской компании ЗАО «Аудиторская фирма «Универс-аудит» и в процессе преподавания лекционных курсов в Московском Государственном Университете им. М.В. Ломоносова, что подтверждено справками о внедрении результатов диссертационного исследования.

Результаты выполненного исследования докладывались на научно-практических конференциях и семинарах по проблемам совершенствования учета, бухгалтерской отчетности, управленческого учета, анализа и аудита. В частности, на Татуровских чтениях в МГУ им. М.В.Ломоносова (2010 г.).

**Публикации.** По теме диссертации опубликовано 4 научные работы общим объемом 2.1 п.л., из которых 3 статьи опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

**Структура и объем работы.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, содержит 3 приложения. Объем работы составляет 163 машинописных страницы, включая 12 таблиц и 7 рисунков.

## 2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

### 1. Информационные ожидания заинтересованных сторон в полезной деловой информации и классификация НКО по профилю информационных запросов.

Чтобы понять систему отчетности, необходимо изучить различные группы заинтересованных сторон и их требования о предоставлении информации. Повышение качества раскрытия и анализа информации, удовлетворяющее информационные запросы всех заинтересованных сторон, повысит эффективность деятельности и уровень доверия к НКО.

Автором выявлены основные группы бенефициариев НКО и обоснованы информационные запросы основных групп заинтересованных сторон некоммерческих организаций в полезной деловой информации и, благодаря анализу запросов, раскрывается необходимость стандартизированного подхода при учете и оценке результатов деятельности некоммерческих организаций.

В ходе исследования, выделяется и подробно разбирается пять групп заинтересованных лиц. Внутри некоммерческих организаций выделяется две крупные группы лиц, заинтересованных в эффективности и подотчетности: совет директоров и сотрудники. Вне некоммерческих организаций выделяется три группы заинтересованных сторон: жертвователи, благополучатели и общественность.

Основная проблема, по мнению автора, заключается в том что, каждая группа пользователей имеет собственные, отличные от других цели и интересы. Размер доли участия, которое принимает каждая группа в деятельности некоммерческих организаций, имеет большое значение. Члены совета директоров имеют законные обязанности, которые требуют от них ответственно управлять благотворительными ресурсами. Сотрудники НКО нередко получают низкую заработную плату, поэтому их основной стимул психологический, заинтересованность в выполнении миссии своими организациями. Жертвователи стремятся использовать пожертвованные средства разумно, благополучатели нуждаются в эффективных услугах, а общество требует общественные блага в обмен на льготы и привилегии которыми пользуются НКО.

В работе большое внимание уделяется теории бенефициариев, которая является существенной при разработке отчетности. Теория основана на наблюдении, что некоторые лица (принципалы), делегируют выполнение задачи другим лицам (агентам). Таким образом, теория принципал-агент способствует нашему пониманию подотчетности, фокусируя внимание на взаимоотношениях



между субъектами (принципал и агент) и стратегиях, используемых принципалами для выполнения своих задач.

Из-за несоответствия интересов принципалов и агентов, а также неоднородности требований пользователей к финансовой информации, в системах бухгалтерского учета возникли существенные различия в требованиях к раскрытию информации, а также в контроле за некоммерческими сообществами.

При формировании финансовой отчетности необходимо учесть интересы различных групп пользователей отчетности. От понимания запросов пользователей, во многом зависит, какую информацию надо отражать в финансовой отчетности. Чтобы решить данную проблему, автором предлагается классифицировать все многообразие типов НКО по общему признаку. В качестве наиболее удачных типологий НКО, с точки зрения предоставления отчетности, автором выделяются несколько типов классификаций: по предмету деятельности, по целевой аудитории и по способам финансирования.

Классификация НКО по поставщикам ресурсов представляется наиболее полезной для целей отчетности. В работе предложено выделить три вида организаций: членские организации, благотворительные (сервисно-ориентированные организации), а также правозащитные (информационно-пропагандистских или сетевые организации) (табл.1). Данная классификация учитывает сущность экономической деятельности НКО, которая играет большую роль при построении схем ведения учета и составления финансовой отчетности.

Клубные организации существуют за счет внутреннего финансирования, в значительной степени ориентированы на обслуживание интересов своих участников и могут включать в себя различные организации, такие как сельскохозяйственные кооперативы и ассоциации на основе общих интересов. Отличительной особенностью благотворительных или сервисных организаций является то, что поставщики финансовых ресурсов, клиенты и бенефициарии, как правило, являются внешними по отношению к организации. Эти организации предоставляют широкий спектр услуг, начиная от здравоохранения и образования до развития сельского хозяйства. Благополучатели таких организаций, как правило, не участвуют в создании НКО и не являются ее участниками, они являются внешними субъектами для организации. Третий тип включает те НКО, которые имеют институциональное финансирование и действуют через сети, как регионального, национального, так

и транснационального масштаба. Многие такие организации занимаются правозащитной деятельностью.

**Таблица 1**

**Классификация НКО для целей отчетности**

<b>Тип организации</b>	<b>Ориентация организации</b>	<b>Поставщики финансовых ресурсов</b>	<b>Ключевые характеристики подотчетности</b>
Клубная организация (общественная организация, некоммерческое партнерство, товарищество собственников жилья, потребительский кооператив и др.)	Взаимопомощь (защита общих интересов и достижение уставных целей объединившихся граждан)	Участники организации (самофинансирование)	Ориентированность на участников организации, сильное влияние участников
Сервисная организация (автономная некоммерческая организация, фонд и др.)	Социальная (оказание социальных услуг)	Жертвователи и спонсоры (пожертвования и спонсорство)	Ориентированность на различные группы лиц, слабое влияние выгодополучателей
Сетевая организация (общественное движение, профессиональный союз, общественный фонд и др.)	Решение возникающих проблем (защита прав человека, защита окружающей среды и др.)	Частные лица и организации (институциональное финансирование)	Коллективная и договорная подотчетность

Обобщая изложенный в диссертации анализ системы финансовой отчетности НКО, можно сделать вывод относительно сложной и многомерной системы отчетности. Отчетность не является автономной концепцией, она не стоит отдельно от организационных отношений, поскольку требования к отчетности строятся на основе широкого круга участников.

При разработке форматов финансовой отчетности и механизмов обеспечения контроля, необходимо учесть разделение существующих форм некоммерческих организаций. Предложенная классификация НКО позволит разработать стандарты учитывающие специфику каждой группы некоммерческих организаций.

## **2. Специфика деятельности и характеристики негосударственной некоммерческой организации как отчетной единиц.**

В настоящее время в вопросах бухгалтерского учета и отчетности некоммерческие организации руководствуются положениями, разработанными

для коммерческих организаций. Данный подход не всегда позволяет получать полную и полезную информацию о деятельности НКО. Поэтому необходимо упорядочить бухгалтерский учет в негосударственных некоммерческих организациях с тем, чтобы максимально отразить специфику их деятельности и сделать доходы и расходы более прозрачными.

До настоящего времени финансовая модель НКО была ближе к бюджетной модели государственных компаний, основанной на сметах. Однако система учета исполнения сметы расходов, сложившаяся в бюджетных организациях, полностью существующих на средства государства, предназначена для контроля за выполнением закона о государственном бюджете. У бюджетных организаций нет цели привлекать благотворительные пожертвования, отчет предназначен не для общественности, а для органов государственного управления. Таким образом, автор приходит к выводу, что если государственные организации, получающие бюджетные средства, просто отчитываются о целевом использовании средств, то негосударственные некоммерческие организации должны отчитаться о результативности расходования средств на социальные проекты и убедить жертвователей в потенциальной эффективности разрабатываемых программ чтобы привлекать пожертвования.

В последнее время НКО все чаще начинают копировать финансовые модели коммерческого сектора. В первую очередь, это означает новые методы учета и отчетности, налоговые оптимизации, измерение эффективности деятельности, диверсификация фондов. Применение моделей коммерческого сектора – это, безусловно, шаг к повышению эффективности НКО. Но дальнейшее развитие существующих или разработка принципиально новых моделей управления должны происходить с учетом особенностей некоммерческого сектора.

В ходе проведенного исследования, сделаны выводы, что некоммерческая деятельность существенно отличается от коммерческой как по характеру используемых ресурсов, так и по результатам деятельности, и это требует не только особого подхода при формировании финансовой отчетности, но и новых концептуальных подходов в балансоведении.

В работе выделяется три возможные альтернативы дальнейшего совершенствования отчетности НКО: 1) продолжать развивать существующий подход, когда используется отчетность для коммерческих организаций и дополнительные формы отчетности, 2) разработать отчетность исключительно для НКО, например, социальный отчет или 3) разработать специальную

отчетность с возможностью включения данных по элементам коммерческой деятельности.

В ходе исследования, автор приходит к выводу, что необходимо разработать именно новую методику, а не адаптировать существующую систему учета и отчетности, созданную для коммерческих или бюджетных организаций. Данная позиция может быть обоснована следующими важнейшими факторами: 1) радикальное отличие финансовой структуры; 2) отличие целей и задач организаций; 3) совершенно иные методы контроля, управления и анализа деятельности организации.

Разрабатываемые в работе концептуальные основы выстраиваются в цепочку взаимосвязанных элементов, которая представлена на схеме 1.

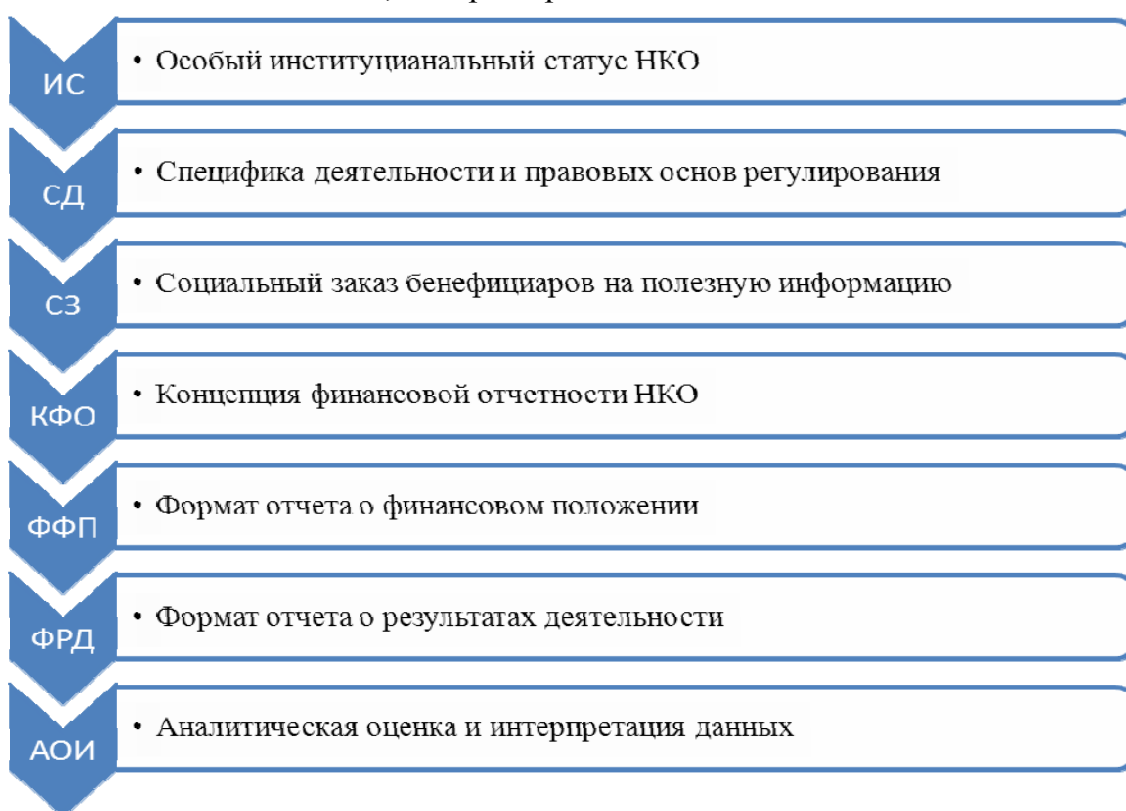


Схема 1. Цепочка элементов концептуальных основ финансово отчетности

Изучению особенностей экономических отношений в некоммерческом секторе посвящено большое количество работ отечественных авторов, например, Л.И. Якобсон, Е.Н. Жильцов и другие. Однако, полноценных исследований, раскрывающих особенности деятельности институциональных образований некоммерческого типа в целях адекватной информационной поддержки, нет.

В связи с этим в работе большое внимание уделяется анализу существующих определений некоммерческого сектора, выделены существенные характеристики негосударственных некоммерческих организаций и отличительные особенности

данной сферы экономики для отражения этих особенностей в финансовой отчетности.

В процессе решения дискуссионного вопроса о природе экономической деятельности, автор придерживается точки зрения, что существуют принципиальные различия в экономической деятельности коммерческих и некоммерческих организаций. Основное отличие заключается в целях, которые ставят перед собой организации: коммерческие организации основной целью своей деятельности ставят получение максимальной прибыли, а деятельность некоммерческих организаций направлена на достижение социально значимого эффекта в рамках общественной и социальной сфер. Однако наличие общественных целей есть лишь один из элементов определения некоммерческого сектора.

Анализ специальной литературы позволил выбрать подходы к определению некоммерческого сектора и его разграничению с государственным и коммерческим. Большинство существующих определений третьего сектора основывается на агрегировании организаций, которые обладают определенными характеристиками, отличающими их от государства, фирм и домашних хозяйств. В работе выделяется три типа отличительных характеристик, которые по-отдельности или в совокупности позволяют дать определение третьему сектору. Первая из них связана со специфичностью формирования ресурсной базы (социальный капитал, труд добровольцев, специфические формы финансирования); вторая характеристика относится к результатам деятельности, товарам и услугам которые предоставляют некоммерческие организации (социальные услуги); а третья касается того, как НКО распределяют превышение доходов над расходами (запрет на распределение прибыли).

В работе большое внимание уделяется раскрытию разнообразных специфических форм финансирования НКО (пожертвования, гранты, членские взносы), описываются специфические условия каждого из источников в контексте их использования и осуществления контроля. Также подробно разбираются виды и характеристики нематериального эффекта (социального капитала) и труда добровольцев, данные ресурсы важны при оценке затрат и результатов деятельности организации.

Еще одной важной особенностью является результат деятельности НКО – социальные услуги, которые, невзирая на проявляемый особый интерес со стороны государства и общества, пока остаются недостаточно исследованными как объект учета и элемент отчетности. В отличие от коммерческих услуг,

социальные услуги обычно безвозмездные, льготные и экономически незначительные.

Организации, не преследующие цель получения прибыли и распределения ее между собственниками, по своей природе нацелены на достижение социально значимых ценностей. Исходя из этого, автор утверждает, что отчетность НКО должна отражать в большей степени не экономическую выгоду, а эффективность и результативность программ с точки зрения внешнего социального эффекта. В связи с тем, что НКО играют значимую роль в обществе и существуют за счет различных форм общественного финансирования, волонтеров и других специфических ресурсов, должны предъявляться особые требования к их отчетности о законности и эффективности расходования этих ресурсов. Отчетность в данном случае является основным инструментом при оценке реализации заявленных целей НКО, а также способствует повышению доверия ко всему сектору некоммерческих организаций. Отчетность должна дать возможность пользователю оценить эффективность существующих программ и влияние деятельности НКО на экономическую, социальную обстановку в обществе и окружающую среду.

Таким образом, в работе раскрыты особенности деятельности НКО, без учета которых невозможно предоставление адекватной информационной поддержки заинтересованным сторонам. Рассмотрены специфические особенности, которые должны быть отражены в финансовой отчетности, но сейчас в нее не включаются из-за того, что не могут быть отражены в форматах финансовой отчетности, созданных для коммерческих организаций. По мнению автора, на данный момент балансоведение ориентировано на формирование активов (доходообразующего имущества), на раскрытие доходов, расходов и коммерческого результата. Данные параметры не могут обеспечить полной картины при описании деятельности организаций некоммерческого типа.

Изложенное позволяет заключить, что существующий подход к составлению финансовой отчетности не позволяет в полной мере отразить специфику деятельности НКО, формы разработанные Минфином РФ для информирования общественности не годятся. Отчеты, подготовленные по имеющимся формам, не решают проблему увеличения доверия, они практически ничего не говорят о сути деятельности и эффективности расходования привлеченных средств. Совершенствование финансовой отчетности НКО, по нашему мнению, должно происходить не путем корректировок действующего законодательства, а через создание системного и непротиворечивого подхода к правовому регулированию отчетности НКО.

### **3. Форматы отчета о финансировании и отчета о социально-экономических результатах деятельности негосударственной некоммерческой организации.**

В результате проведенного исследования, автор приходит к выводу, что ведущим направлением для учета и отчетности в НКО должна стать концепция фондового учета, позволяющая соотносить целевые поступления с целевыми расходами. Данный подход заключается в разбивке баланса по фондам и включении в состав отчетности отчета об изменении фондов в качестве дополнения.

В работе не только анализируется сложившаяся ситуация, но также предлагаются пути разработки стандартов финансовой отчетности некоммерческих организаций. Последовательно обосновывается необходимость разработки специальных стандартов для НКО, и предлагается новый подход к формированию отчетности российских негосударственных некоммерческих организаций, учитывающий специфику их функционирования.

Основные положения предлагаемых автором изменений заключаются, во-первых, в разбивке отчета о финансировании по фондам (табл. 2), во-вторых, в разделении результатов коммерческой и некоммерческой деятельности в отчете о социально-экономической деятельности НКО (табл. 3). Чтобы улучшить раскрытие информации и прозрачность, НКО, которые имеют специальные целевые фонды, должны дополнительно предоставлять баланс каждого фонда и отчет о его изменении. Это позволит пользователям лучше отслеживать потоки ресурсов, которые относятся к текущим операциям и потоки ресурсов, которые касаются капитальных вложений.

Кроме форматов представления отчетности очень важным для понимания является также терминология. В финансовой отчетности должна использоваться более подробная детализация статей с использованием проработанной терминологии.

По мнению автора, при создании форм отчетности целесообразно воспользоваться опытом стран более продвинутых в данном вопросе. Несмотря на региональную специфику, стандарты отчетности, разработанные в США, могут являться основой для составления аналогичных стандартов в нашей стране.

Таблица 2

**Отчет о финансировании негосударственной некоммерческой организации**  
(тыс. руб.)

<b>Фонд текущих операций</b>			
<b>Оборотные ресурсы фонда</b>		<b>Обязательства фонда</b>	
Денежные средства и эквиваленты	2 500	Кредиторская задолженность	300
Дебиторская задолженность	700	Прочая задолженность	150
Прочие текущие активы	30	<b>Текущие фонды</b>	
		Ограниченные к использованию	2 100
		Не ограниченные к использованию	680
<b>Итого</b>	<b>3 230</b>	<b>Итого</b>	<b>3 230</b>

<b>Фонд инвестиций в основные средства</b>			
<b>Внеоборотные ресурсы фонда</b>		<b>Обязательства фонда</b>	
Основные средства, нетто	5 500	Займы и кредиты	500
Переведено в текущий фонд	1 000	<b>Основные фонды</b>	
		Израсходованные	5 000
		Не израсходованные	1 000
<b>Итого</b>	<b>6 500</b>	<b>Итого</b>	<b>6 500</b>

<b>Фонд эндаумента</b>			
<b>Инвестированные ресурсы фонда</b>		<b>Фонды эндаумента</b>	
Долгосрочные инвестиции	9 600	Эндаумент	9 000
Не инвестированные средства	400	Прочие фонды	1 000
<b>Итого</b>	<b>10 000</b>	<b>Итого</b>	<b>10 000</b>

Исходя из определений, данных в российских и международных стандартах финансовой отчетности, авторы делают вывод, что применять термин «актив» для НКО не совсем правильно. Вместо экономической выгоды жертвователи ожидают от НКО возможность оказывать социальные услуги или производить социальные товары в будущем. Для полного соответствия мы предлагаем уточнить данное определение, или использовать другой эквивалентный термин, например, «ресурсы фонда».



Таблица 3

**Отчет о социально-экономических результатах деятельности  
негосударственной некоммерческой организации (тыс. руб.)**

<b>Коммерческая деятельность</b>	Доходы от реализации товаров и услуг	1 050
	Себестоимость реализованных товаров и услуг	650
	<b>Валовая прибыль</b>	<b>400</b>
	Коммерческие и управленческие расходы	50
	Амортизация основных средств	150
	Налог на прибыль	40
	<b>Прибыль от предпринимательской деятельности</b>	<b>160</b>
<b>Итого</b>		
<b>Некоммерческая деятельность</b>	Взносы от участников организации	160
	Безвозмездные поступления	2 050
	Доход от инвестиций средств фонда	40
	<b>Итого поступления на социальную деятельность</b>	<b>2 250</b>
	<b>Социальные расходы</b>	<b>2 300</b>
<b>Разница между поступлениями и расходами</b>		<b>110</b>

В финансовой отчетности НКО, составленной в соответствии с ГААП, в первую очередь рассматривается раздел капитала, который заменен новым термином «чистые активы». Этот раздел делится на три категории, также в новой терминологии: «неограниченный», «временно ограниченный», «постоянно ограниченный». Общие резервы руководство компании может использовать для достижения любой законной цели. Специальные резервы НКО можно использовать только для определенных целей в соответствии с ограничениями доноров, например, для закупки нового оборудования. Постоянные резервы, эндаумент, основная сумма которого не должна уменьшаться, используется на основании указаний доноров. В примечаниях к финансовой отчетности должны раскрываться все ограничения доноров, например, на какие цели могут быть израсходованы доходы от инвестирования предоставленных средств.

Наиболее подходящими терминами для данного раздела являются «фонд» или «резерв», а не «капитал» (в соответствии с РСБУ) и не «чистые активы» (в соответствии с ГААП). Вместо понятия «неограниченный», «временно ограниченный», «постоянно ограниченный» по отношению к капиталу в бухгалтерском балансе возможно применение термина «фонд» или «резерв»

(«общие резервы», «специальные резервы» и «постоянные резервы (эндаумент)»). Однако у НКО должно оставаться право использовать любые термины, которые, как они считают, наиболее точно описывают характер имеющихся активов, таких, как фонды для замещения оборудования или постоянный благотворительный фонд. Например, они могут использовать термины «основной фонд» или «благотворительный фонд».

В отчете о результатах деятельности организации, предложенном в стандартах ГААП, и который заменяет отчет о прибылях и убытках некоммерческих организаций, мы предлагаем ввести новые показатели «перемещения» (или «трансферта») из ограниченных фондов, например, «перемещений средств из фонда основных средств в фонд текущих операций». Термин «трансферт» должен использоваться для описания внутренних потоков между различными фондами внутри одной организации. Такого типа перемещения просто увеличивают объем общих резервов и сокращают объем специальных резервов. Таким образом, происходит реклассификация в разделе чистых активов баланса, возникающая, как правило, вследствие выполнения указаний доноров, например, при покупке нового оборудования.

Итак, в результате исследования, автор приходит к выводу, что базисными элементами финансовой отчетности не могут быть ни активы, ни собственный капитал, ни прибыль подлежащая распределению, ни доход. Должны использоваться другие термины, отражающие специфику деятельности некоммерческих организаций.

#### **4. Формат нефинансового отчета о добавленной стоимости.**

Автор придерживается мнения, что улучшить качество и прозрачность финансовой отчетности некоммерческих организаций можно раскрывая дополнительную информацию, позволяющую оценить создаваемую общественно полезную ценность. Для учета социального результата деятельности НКО автор предлагает использовать оценочный отчет о добавленной стоимости.

Существующая финансовая отчетность, в соответствии с действующими правилами бухгалтерского учета, нацелена на отражение расходов, но не на оценку получаемых выгод. При анализе такой отчетности НКО предстает в качестве исключительно пользователя ресурсов, а не как создатель общественно полезных ценностей. Финансовые отчеты показывают, как организации тратят получаемые средства, но не отражают социально-значимую стоимости, которую они создают. Такие финансовые отчеты не содержат достаточной информации, необходимой для принятия решений, влияющих на организации и общество, для

которых они существуют. Дополнительная информация, а также новые инструменты учета необходимы, чтобы оценить влияние отдельных некоммерческих организаций, а также некоммерческого сектора в целом.

Несмотря на отмечаемые многими экспертами недостатки существующей системы учета и отчетности, попыток создания новой системы, отражающей одновременно и экономическую и социальную стоимость, относительно мало. Один из подходов, наиболее близких к решению данной проблемы, известен как социальный аудит.

В работе предлагается расширить охват и масштаб данных о результатах деятельности путем использования комплексного подхода для создания финансовой отчетности, включая в отчетность организации не только экономические, но и социальные результаты деятельности. Одним из наиболее удачных подходов является отчет о добавленной стоимости.

Предлагаемый в работе отчет о добавленной стоимости состоит из двух частей: расчет добавленной стоимости по организации и ее распределение среди заинтересованных сторон. Таким образом, финансовая отчетность расширяется с учетом нематериального социального эффекта. В отличие от прибыли, которая интерпретируется как экономическая выгода для собственников или акционеров, социальная стоимость представляет собой ценность для более широкой группы заинтересованных сторон, таких как общество, работники, кредиторы, государство, благополучатели и сама организация.

Отчет о прибылях и убытках, который анализирует возврат на капитал, логичен для бизнеса частного сектора, но не идеален для НКО, потому что миссия этих организаций заключается в достижении социальных целей, а не в получении прибыли для собственников. Для сравнения: отчет о добавленной стоимости предполагает, что деятельность организации основана на деятельности группы лиц, объединяющих свои усилия для создания общественно значимой стоимости. Таким образом, отчет о добавленной стоимости фокусирует внимание на более широких последствиях деятельности организации за пределами прибыли для своих акционеров.

В данный отчет необходимо включить социальный вклад (например, труд волонтеров), который не вовлечен в финансовые транзакции. Добровольцы составляют значительную часть рабочей силы НКО, и не вызывает сомнений необходимость отражать их влияние на создаваемую добавленную стоимость в отчетности, несмотря на то, что их услуги не порождают денежных транзакций. Данное искажение устраняется путем косвенной оценки стоимости труда и отражения в отчетности вклада волонтеров и полученных выгод, по аналогии с

косвенной оценкой, используемой налоговыми органами при применении статьи 40 НК РФ. Социальную добавленную стоимость можно рассчитать путем присвоения рыночной стоимости немонетизированным объектам, таким как добровольчество. Для оценки деятельности волонтеров необходимо использовать усредненное значение двух методов: альтернативных возможностей (сколько мог заработать волонтер за это время в другом месте) и цены замещения (сколько бы заплатила организация наемному работнику).

В отчете (табл. 4), который разработан автором работы для представления добавленной стоимости, содержится три колонки, относящиеся к различным источникам добавленной стоимости. Финансовые источники представляют информацию только из финансовой отчетности, которая игнорирует модель добавленной стоимости. Социальные представляют информацию о ресурсах и результатах, не имеющих денежной оценки, которые бухгалтер определяет на основе рыночных сравнений.

**Таблица 4**

**Оценочный отчет о добавленной стоимости (руб.)**

Результат		Финансовый	Социальный	Суммарный	
1. Непосредственно проявляющийся		1 332 000	350 000	1 682 000	
2. Сопутствующий		-	58 000	58 000	
3. Косвенная оценка		-	12 000	12 000	
<b>4. Итого</b>		<b>1 332 000</b>	<b>420 000</b>	<b>1 752 000</b>	
5. Товары и услуги от внешних организаций		350 400	-	350 400	
<b>6. Добавленная стоимость (гр. 4-5)</b>		<b>981 600</b>	<b>420 000</b>	<b>1 401 600</b>	
	<b>Группы заинтересованных сторон</b>	<b>Получаемая выгода</b>	<b>Финансовый</b>	<b>Социальный</b>	<b>Суммарный</b>
Добавленная стоимость	Работники	Заработная плата	857 000	-	857 000
	Государство	Налоги	1 500	-	1 500
	Инвесторы	Проценты	6 100	-	6 100
	Общество	Вклад волонтеров	-	420 000	350 000
	Организация	Амортизация	117 000	-	117 000

Основная сложность применения данной модели заключается в денежном выражении результатов деятельности. При этом результат деятельности НКО целесообразно разделить на три категории: непосредственно проявляющийся (имеет прямое влияние на благополучателей), сопутствующий (имеет косвенное воздействие на благополучателей), косвенный (оказывает влияние на группы, отличные от благополучателей, например, общество в целом).

## **5. Система оценки результатов деятельности негосударственных некоммерческих организаций**

Каждая некоммерческая организация должна измерять степень достижения своей миссии. Однако, несмотря на то, что многие организации смогли разработать собственные средства измерения эффективности и учета, получаемые показатели носят несистемный характер и единой адекватной концепции оценки и учета не существует, что усложняет сравнение результатов деятельности различных организаций.

На сегодняшний день, использование различных методов и подходов усложняет сравнение результатов деятельности организаций и фактическое распределение денег не всегда бывает прозрачным и эффективным. Отсутствие универсальных общепринятых подходов свидетельствует о сложности решаемой задачи. Поэтому необходимо разработать единую систему унифицированных измерителей для оценки результативности социального сектора, которые позволят получать более полезную и достоверную информацию о некоммерческом секторе.

Автором изучены проблемы, с которыми сталкиваются специалисты при измерении результата деятельности НКО и социального эффекта. Задача усложняется тем, что многие проекты являются долгосрочными или имеют отсроченный эффект. Могут понадобиться годы и даже десятилетия, чтобы можно было увидеть результат социальных инвестиций. Более того, очень сложно определить степень влияния на полученный результат социальной программы других факторов, чтобы установить истинную причину, повлиявшую на произошедшие изменения (действительно ли действия НКО имеют прямое влияние на результат? или являются только одним из факторов? или они вообще не связаны с полученным результатом?).

В работе подробно методы измерения эффективности создания стоимости социальными проектами в различных сферах: экономической, социально-экономической и социальной.

Экономическая стоимость создается тогда, когда есть финансовая отдача от инвестиций. Такая стоимость создается большинством коммерческих

организаций. Методы измерения разрабатывались и изучались в течение столетий, они многомерны и включают такие как возврат на инвестиции, коэффициенты долг/капитал, цена/доход и многие другие. Эти измерители сформировали базу для анализа в современной экономике.

Социальная ценность создается тогда, когда ресурсы и процессы комбинируются для улучшения качества жизни отдельных людей или всего общества в целом. В этой области НКО оправдывают свое существование и, к сожалению, именно в этой области возникают основные проблемы по определению настоящего значения создаваемой стоимости. Социальная стоимость создается в организациях, защищающих окружающую среду, развивающих науку и культуру, в организациях по трудоустройству. В том, что данная деятельность приносит пользу, сомнений не возникает, но точную количественную оценку результатов этой деятельности дать крайне сложно.

Отсутствие универсальных моделей оценки НКО порождает множество подходов. В работе приводится общий обзор наиболее распространенных комплексных подходов к интеграции затрат и оценке социальной стоимости. Первая группа (классические подходы): анализ эффективности затрат (cost-effectiveness analysis) и анализ затрат и выгод (cost-benefit analysis). Остальные подходы основаны на лучших примерах практической деятельности благотворительных и некоммерческих организаций.

Чтобы разработать индикаторы и ключевые показатели для оценки эффективности социальных проектов и мероприятий, нужно последовательно решить несколько задач. В диссертации приведены основные этапы, необходимые для разработки ключевых показателей результативности деятельности некоммерческих негосударственных организаций, учитывающих специфические особенности НКО и направленных на удовлетворение запросов различных заинтересованных сторон.

Только обсуждение и исследования данной темы с учетом отечественных реалий приведут к разработке унифицированных измерителей, которые позволят нам получать более полезную и достоверную информацию о некоммерческом секторе. Такая информация жизненно необходима для эффективного взаимодействия гражданского общества и государства, для повышения доверия к НКО и, в конечном счете, для решения многих социальных проблем.

**Основные положения диссертации изложены автором в следующих публикациях:**

1. Бровкин А.В. Источники финансирования и их представление в финансовой отчетности негосударственных некоммерческих организаций // Вестник российского государственного торгово–экономического университета, 2009, №8 (35).
2. Бровкин А.В. Учет и оценка результатов деятельности негосударственных некоммерческих организаций // Вестник российского государственного торгово–экономического университета, 2010, №1 (39).
3. Бровкин А.В. Модели социальной отчетности негосударственных некоммерческих организаций // Вестник российского государственного торгово–экономического университета, 2010, №11 (48).
4. Бровкин А.В. Анализ эффективности социальных инвестиций // Учет, анализ и аудит, 2010, №1.