

на правах рукописи

Карпицкая Светлана Геннадьевна

**ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
ОБЩЕСТВЕННЫХ ОБЪЕДИНЕНИЙ**

**Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика**

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

Нижний Новгород - 2007

Диссертация выполнена на кафедре Бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита финансового факультета Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского.

Научный руководитель:	доктор экономических наук, профессор Мизиковский Ефим Абрамович
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, профессор Трифонов Юрий Васильевич кандидат экономических наук Богов Александр Анатольевич
Ведущая организация:	Научно-исследовательский финансовый институт Академии бюджета и казначейства Министерства финансов Российской Федерации

Защита состоится «24» мая 2007 года в 16<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета К212.166.04 при Нижегородском государственном университете им. Н.И. Лобачевского по адресу: 603000, г.Нижний Новгород, ул.Б.Покровская, д.37, ауд.220.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, корпус 1.

Автореферат разослан 23 апреля 2007г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета

Суходоева Л.Ф.

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В настоящее время в развитых странах мира сформировались три сектора экономики: государственный, частный (коммерческий) и неправительственный (некоммерческий). Неправительственный сектор составляют некоммерческие организации, нередко их так и называют - «третий сектор». В числе некоммерческих организаций России, как свидетельствует официальная статистика конца 80-х годов 20-го века и по настоящее время, наиболее представительными являются общественные объединения.

Как таковые, общественные объединения известны давно. В России некоторые общества стали учреждаться еще в XIII веке, и к 1896 году их насчитывалось 1404. В СССР общественные объединения создавались только по решению ЦК КПСС с определенной политической направленностью и финансировались из средств государственного бюджета. В настоящее время и характер их деятельности, и источники финансирования претерпели радикальные изменения. При этом определенные суммы целевого финансирования поступают из зарубежных источников, в том числе на мероприятия, в той или иной мере противоречащие государственным интересам России. По расчетам соискателя доля этих поступлений за последние 10 лет составляет от 6 до 16% от всех источников формирования их имущества.

Общественные объединения, как особый социальный, экономический и политический феномен, начал привлекать внимание российских исследователей лишь в начале 70-х годов 20-го столетия, а начало исследований в области бухгалтерского учета в общественных объединениях можно отнести к концу 90-х годов 20-го века. При этом упомянутые исследования касались некоммерческой отрасли экономики в целом, без выделения специфики финансово-хозяйственной деятельности общественных объединений. Законодательство в этой области появилось в середине 90-х годов 20-го века. В настоящее время государственная и

муниципальная политика России строится с учетом экономического и политического потенциала общественных объединений.

Видимыми отличиями общественных объединений (НКО) от организаций наиболее известных отраслей экономики, на наш взгляд, является ярко выраженный целевой характер финансирования их деятельности и официальный запрет на распределение чистой прибыли между их участниками. Это обстоятельство во многом определяет задачи бухгалтерского учета в общественных объединениях, поскольку очевидна необходимость обособленного учета как средств целевого финансирования, так и доходов от других видов деятельности, приносящей доход.

Законодательство России об общественных объединениях и благотворительной деятельности имеет определенные недоработки, отрицательно влияющие на практику бухгалтерского учета общественных объединений, и, в конечном счете, на достоверность бухгалтерской информации. По многочисленным публикациям специалистов и наблюдениям диссертанта, среди них наибольшее влияние оказывают следующие недостатки:

§ отсутствие в большинстве нормативных правовых актах унифицированной терминологии и четких определений (не раскрыто, например, такое понятие, как содержательная отчетность; нет ясного определения уставной и иной (возможно предпринимательской) деятельности общественного объединения);

§ недостатки содержательного характера (например, отсутствие положений, определяющих порядок формирования и компетенцию руководящих, надзорного и контрольно-ревизионного органов юридического лица и порядок принятия ими решений);

§ отсутствие рекомендаций по формированию смет не только для общественных объединений, но и благотворительных организаций;

§ отождествление нормативными документами, регламентирующими порядок ведения бухгалтерского учета, термина «общественное

объединение» с «общественной организацией», несмотря на то, что это лишь одна из их форм;

§ ряд типовых положений по бухгалтерскому учету предусматривают ограничение их применения в рамках коммерческих организаций, тогда, как, например предпринимательская деятельность относится ко всем отраслям экономики и на практике учитывается по единым правилам, независимо от организационно-правовых форм.

Современный бухгалтерский учет в России, несмотря на расширение самостоятельности его хозяйственных объектов, все еще продолжает находиться под сильным влиянием гражданского законодательства. В связи с этим его недостатки, отмеченные выше в определенной степени обуславливают неопределенности существующих методик учета в общественных объединениях, действующих на практике учетных нормативных документов, что, в свою очередь, сдерживает развитие системы бухгалтерского учета в данной отрасли экономики России. По-существу, отсутствуют рекомендации в главном: по формированию детальной информации, как продукта бухгалтерского учета целевых доходов и расходов по статьям соответствующих смет, а так же подготовки отчета по их исполнению для различных групп пользователей.

Все это предопределяет образование ряда рисков, связанных с принятием неадекватных экономических решений, среди которых на практике немало тех, что формируют ошибочное мнение как о деятельности объединения в целом, так и о его способности непрерывно продолжать свою деятельность в будущем.

Проведенные нами исследования в ряде общественных объединений, показали очевидную незаконченность научного изучения и обоснования, как теоретических, так и практических вопросов организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля целевых доходов и расходов в общественных объединениях, что подчеркивает актуальность выбранной темы

диссертационного исследования и свидетельствует о ее практической значимости.

**Состояние изученности проблемы.** Отечественными и зарубежными учеными создан ряд трудов по проблемам учета финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций, их авторами являются такие специалисты как Батурина М.В., Баханькова Е.Р., Бровкина Н.Д., Гомольский П.Ю., Константинова С.Б., Макальская М.Л., Пирожкова Н.А., Рудановский А.П. и др.

Отдельные вопросы, связанные с бухгалтерским учетом средств целевого финансирования отражены в работах Бакаева А.С., Безруких П. С., Богатой И.Н., Ивашкевич В.Б., Куликовой Л.И., Кутер М.И., Ларионова А.Д., Мельник М.В., Мизиковского Е.А., Мироновой О.А., Новодворского В.Д., Островского О.М., Палий В.Ф., Петровой В.И., Соколова Я.В., Шнейдмана Л.З. и др.

Несмотря на значимость имеющихся исследований, очевиден недостаток, а по существу отсутствие законченных разработок в области бухгалтерского учета в общественных объединениях.

Исследования, проведенные диссертантом, показали, что в настоящее время имеется объективная необходимость в отраслевых научных исследованиях, касающихся формирования учетной политики и графика документооборота, документального обеспечения внутрихозяйственного бухгалтерского контроля. Отсутствуют детальные рекомендации по принятию, исполнению и форме сметы доходов и расходов общественного объединения, существуют противоречия в методологии бухгалтерского учета и документального оформления целевых доходов и расходов. Указанные обстоятельства обусловили необходимость поиска решений для совершенствования бухгалтерского учета проблемных участков финансово-хозяйственной деятельности общественных объединений и предопределило выбор темы объекта, предмета и основные направления диссертационного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертации является уточнение теоретических положений и выработка практических рекомендаций по формированию учетной политики, смет общественного объединения и отчета по исполнению сметы, разработка комплекса рекомендаций по документальному оформлению и ведению бухгалтерского учета целевых доходов и расходов.

В соответствии с целью исследования в работе ставились следующие задачи:

- Ø проанализировать особенности деятельности общественных объединений и выявить проблемные аспекты ее законодательного регулирования;
- Ø провести сопоставление способов ведения бухгалтерского учета, практикуемых для коммерческих и общественных объединений в российской и международной практике;
- Ø оценить современную практику российского бухгалтерского учета в общественных объединениях;
- Ø обосновать предложения по некоторым проблемным аспектам формирования учетной политики общественного объединения и графика документооборота;
- Ø провести сравнительную характеристику источников целевых средств и расширить действующую экономическую классификацию целевых доходов и расходов общественного объединения;
- Ø исследовать возможность и необходимость составления общественными объединениями различного вида смет;
- Ø разработать типовую форму и содержание сметы организации и отчета по ее исполнению;
- Ø выявить особенности формирования и учета целевых доходов и расходов;
- Ø уточнить и дополнить состав и формы документов, регламентирующих учет благотворительных пожертвований общественного объединения;

Ø разработать рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета в общественных объединениях, формированию регистров учета целевых расходов.

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические вопросы учета финансово-хозяйственной деятельности общественных объединений.

В качестве объекта исследования выбрана практика финансово-хозяйственной деятельности общественных объединений Нижегородской, Воронежской и Владимирской области.

**Теоретические и методологические основы диссертации.** Методологической и теоретической основой исследования послужили труды отечественных ученых, как в области общественных объединений, так и некоммерческих организаций в целом, научные труды зарубежных и отечественных ученых по проблемам бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в указанных организациях, рекомендации практических семинаров по данной проблеме, а также материалы периодической печати, международные стандарты финансовой отчетности для частных некоммерческих организаций.

В качестве информационной базы диссертационного исследования использовались нормативно-правовые акты по проблемам деятельности общественных объединений, ведению бухгалтерского учета и осуществления контроля, результаты обследования общественных объединений.

В ходе исследования использовались различные методы научного познания: анализ и обобщение, сравнение, группировка, классификация, использована авторская методика анкетирования, статистическая обработка информации, системный и комплексный подходы.

**Научная новизна** основных положений диссертационного исследования заключается в разработке рекомендаций по организации сметного процесса и специализированной детальной номенклатуры статей, применительно к отраслевым особенностям общественных объединений, а



так же совершенствованию современной практики бухгалтерского учета целевых доходов и расходов в общественных объединениях.

В процессе исследования получены следующие результаты, включающие элементы научной новизны:

- Ø выработаны авторские рекомендации по наиболее проблемным вопросам бухгалтерского учета в общественных объединениях;
- Ø рекомендованы отраслевые уровни смет, для которых предлагаются оригинальная специализированная детальная номенклатура статей и отчеты по их исполнению, ориентированные на отраслевую специфику деятельности общественных объединений;
- Ø предлагаются усовершенствованные группировки источников ресурсов общественного объединения по формам их поступления для аналитического бухгалтерского учета; обоснован и предложен отдельный синтетический бухгалтерский учет целевых доходов, полученных по договору пожертвования и спонсорства, совмещенный с аналитическим учетом;
- Ø рекомендованы специализированные состав и формы первичных документов для учета благотворительных пожертвований, поступающих в общественное объединение;
- Ø разработаны авторские рекомендации по бухгалтерскому учету доходов и расходов в общественных объединениях по специализированной детальной номенклатуре статей сметы, полностью соответствующим требованиям предварительного и последующего бухгалтерского контроля за использованием хозяйственных ресурсов по их целевому назначению;
- Ø рекомендованы отраслевые формы регистров аналитического учета расходов общественного объединения, применение которых позволит вести учет исполнения сметы по статьям целевых расходов.

**Практическая значимость диссертации** заключается в том, что практическое внедрение рекомендованной соискателем специализированной детальной номенклатуры статей целевых доходов и расходов,

внутрихозяйственных отчетов об исполнении смет, а также состава и формы первичных документов по операциям, связанным с движением средств целевого финансирования, регистров аналитического учета целевых расходов в их прямой взаимосвязи со статьями сметы целевых доходов и расходов общественного объединения позволит повысить достоверность учетной информации.

Предлагаемый порядок учета целевых доходов и расходов по статьям сметы обеспечит своевременное выявление отклонений фактических расходов от предусмотренных сметой, контроль их целевого соответствия, достоверность как внутренней, так и внешней бухгалтерской отчетности.

Выводы и предложения, завершающие диссертационное исследование, могут быть использованы при совершенствовании нормативной базы бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности общественных объединений (составлении отраслевых ПБУ «Учет расходов общественного объединения», «Учет доходов общественного объединения», «Бухгалтерская отчетность общественных объединений»), а также в учебном процессе для подготовки студентов, обучающихся по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит» по курсам «Бухгалтерский учет в некоммерческих организациях», «Бухгалтерский (финансовый) учет», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» и для подготовки и переподготовки специалистов в Нижегородском территориальном институте профессиональных бухгалтеров и аудиторов по курсу «Бухгалтерский (финансовый) учет».

Предложения по совершенствованию бухгалтерского учета в общественных объединениях могут быть использованы с незначительными дополнениями так же в некоммерческих организациях любых организационно-правовых форм.

**Апробация результатов исследования.** Рекомендации, выработанные диссертантом в диссертационном исследовании, внедрены в практику учета общественных объединений Нижегородской, Воронежской и Владимирской

области (Межрегиональная молодежная общественная благотворительная организация «Молодежное правозащитное движение», в ее отделения в Воронеже, Нижнем Новгороде, Владимире, Владимирское региональное отделение общественной благотворительной организации «Система координат», ВООО «Воронежский клуб журналистов») и др. Справки о внедрении рекомендаций соискателя прилагаются.

Основные положения, выводы и предложения по результатам исследования докладывались, на VIII Международной научно-практической конференции «Между прошлым и будущим: социальные отношения, ценности и институты в изменяющейся России» в Гуманитарном университете г. Екатеринбурга (2005г.), на Российской научно-практической конференции Нефтекамского филиала БашГУ (2005г.), на Межвузовской научно-практической конференции "Актуальные вопросы страхования и финансов: теория и практика" ВГИПА г.Нижний Новгород (2005г.), на Всероссийской научно-практической конференции "Актуальные проблемы гуманитарных и экономических наук" МГЭИ г.Киров (2005-2006 гг.).

Результаты научно-исследовательской работы внедрены в 2004-2006 годах в учебный процесс на кафедре бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского при преподавании курсов «Бухгалтерский учет в некоммерческих организациях», «Бухгалтерский (финансовый) учет», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», а также используются для подготовки и переподготовки специалистов в Нижегородском территориальном институте профессиональных бухгалтеров и аудиторов по курсу «Бухгалтерский (финансовый) учет».

По результатам работы опубликовано 8 печатных работ (в т.ч. в изданиях, рекомендованных ВАК- 2 работы: «Ряд отличий между организацией бухгалтерского учета второго и третьего сектора», «Особенности учета и контроля расходов в общественных объединениях») общим объемом авторских 2,2 п.л.

**Объем и структура диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 161 наименование. Работа изложена на 150 страницах машинописного текста, содержит рисунков 8, таблиц 6, приложений 13.

**Во введении** обозначены актуальность темы, цель и задачи диссертационного исследования.

**В первой главе «Российский бухгалтерский учет в общественных объединениях: теория и практика»** даны определения и раскрыты цели деятельности «некоммерческой организации» (НКО), раскрыто содержание понятия «общественные объединения», их классификация и место в некоммерческой отрасли. Проведен анализ законодательства РФ, а также сложившейся теории и практики бухгалтерского учета в общественных объединениях.

**Вторая глава «Отраслевые особенности бухгалтерского учета в общественных объединениях»** посвящена исследованию некоторых проблемных аспектов формирования учетной политики объединения и направлений ее совершенствования, оценке различных подходов к классификации доходов общественного объединения, приведена предложенная авторами форма сметы и отчета по ее исполнению, обоснована необходимость ее использования в практике общественных объединений.

**В третьей главе «Совершенствование бухгалтерского учета общественных объединений»** рассмотрены и выделены основные вопросы ведения бухгалтерского учета целевых доходов и расходов, предложены способы, а также состав и формы документов по их учету.

**В заключении** обобщены основные результаты диссертационного исследования, сформулированы выводы и предложения, направленные на развитие теории и практики бухгалтерского учета в общественных объединениях.

## II. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

**Выработаны авторские рекомендации по наиболее проблемным вопросам бухгалтерского учета в общественных объединениях.**

Исследование особенностей деятельности, природы понятия и особенностей управления общественными объединениями, позволило соискателю выделить их из общего состава некоммерческих организаций.

Анализ статистических данных, публикуемых Госкомстатом России, показывает, что почти 1/3 некоммерческих организаций России создано в форме общественных и религиозных организаций. При этом цифры свидетельствуют, что число общественных объединений в нашей стране постоянно растет.

Диссертантом проведен анализ требований законодательства к ведению бухгалтерского учета в общественных объединениях и произведено сравнение основных требований к ведению бухгалтерского учета на территории России предъявляемых к коммерческим организациям и общественным объединениям (табл. 1).

Таблица 1

Сравнение основных требований к ведению бухгалтерского учета в коммерческих организациях и общественных объединениях

<b>Основные требования к ведению бухгалтерского учета</b>	<b>Коммерческие организации</b>	<b>Общественные объединения</b>
1	2	3
Объекты учета	Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.	Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые объединениями в процессе их деятельности. При этом они не могут быть предметом коммерческой тайны.
Документирование хозяйственных операций	Документы составляются по унифицированным стандартным формам, утвержденным Госкомстатом РФ, а при их отсутствии - разрабатываются самой организацией.	Документы составляются по унифицированным стандартным формам, утвержденным Госкомстатом РФ, а при их отсутствии - разрабатываются самой организацией. Не существует унифицированных форм документов по отражению

		ряда целевых поступлений.
Инвентаризация	Проводится.	Проводится. Инвентаризация имущества, поступившего по договору дарения производится отдельно.
Применимость ПБУ	Применяются все.	Не применяются ПБУ 7/98, 8/01, 11/00, 12/00, 13/00, 14/00, 16/02, 17/02, 20/03.
План счетов	Использование стандартного плана счетов бухгалтерского учета.	Использование стандартного плана счетов бухгалтерского учета.
Аналитический учет	Ведется. Данные аналитического учета соответствуют оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.	Ведется. Данные аналитического учета соответствуют оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Продолжение табл. 1

1	2	3
Раздельный учет	Ведется раздельный учет имущества, находящегося в собственности данной организации, и имущества других юридических лиц, находящегося у нее; текущих затрат на производство продукции и капитальных вложений.	Ведется раздельный учет имущества, находящегося в собственности данной организации, и имущества других юридических лиц, находящегося у нее; текущих затрат на производство продукции и капитальных вложений. Ведется раздельный учет предпринимательской и основной (уставной) деятельности.
Применение ККМ	Обязательно при осуществлении ими наличных денежных расчетов в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.	Обязательно при осуществлении ими наличных денежных расчетов в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Не применяются при поступлении взносов, пожертвований и т.п.
Бухгалтерская отчетность	Предоставляется согласно ПБУ 4/99. Предусмотрен упрощенный порядок формирования отчетности для малых предприятий.	Предоставляется согласно ПБУ 4/99. Предусмотрен упрощенный порядок формирования отчетности для общественных объединений.
Специализированная отчетность	Предоставляется в лицензирующий орган, при осуществлении лицензируемых видов деятельности.	Предоставляется в лицензирующий орган, при осуществлении лицензируемых видов деятельности. Содержательные и финансовые отчеты представляются жертвователям и в регистрирующий орган.

Обзор нормативных актов, действующих в общественных объединениях, свидетельствует о многообразии их социально-экономических функций и правил бухгалтерского учета внутри них самих.

Специфика деятельности общественного объединения заключается, главным образом, в осуществлении уставной деятельности за счет привлечения и расходования целевых средств. Очевидна необходимость в уточнении и систематизации законодательства, регулирующего деятельность, порядок ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности в общественных объединениях.

В работе рассмотрена специфика представления отчетности объединениями, ее состав и требования к содержанию в зависимости от запросов различных групп пользователей. Выделяя пользователей отчетности, отмечается, что общественное объединение предоставляет информацию о своей деятельности органам государственной регистрации, статистики и налоговым органам, учредителям и иным лицам в соответствии с законодательством Российской Федерации и учредительными документами общественного объединения. К иным пользователям бухгалтерской отчетности можно отнести грантодателей, благотворителей, членов организации.

Мы считаем, что первоочередной задачей реформирования бухгалтерского учета является разработка детальной процедуры оприходования и использования целевых средств, поступающих в распоряжение объединения. Необходимо также усовершенствовать бухгалтерскую отчетность. Все благотворители (благотворительные фонды, коммерческие и государственные структуры, др.) вправе получать от своих благополучателей необходимую отчетность, в первую очередь об использовании средств целевого финансирования и результатах реализованных проектов.

**Рекомендованы отраслевые уровни смет, для которых предлагаются оригинальная специализированная детальная номенклатура статей и**

**отчеты по их исполнению, ориентированные на отраслевую специфику деятельности общественных объединений.**

Очевидно, что возможность привлечения средств из различных источников непосредственно связана с профилем общественного объединения, с профессионализмом, опытностью и инициативностью ее сотрудников, а также политической и экономической ситуацией в регионе, его открытостью для международных связей, отраслевой спецификой территории, что должно отражаться в учетной политике объединения. При этом важно ориентироваться на отраслевой характер деятельности общественных объединений. Как нам представляется, форма сметы и порядок ее формирования является прерогативой самого объединения, так как упомянутый документ является основным источником экономической информации в системе управления, а также предопределяет отраслевые особенности бухгалтерского учета целевых доходов и расходов.

Формирование сметы, на наш взгляд, лишь частично рассмотрено в законодательстве. В частности, предусмотрено, что благотворительные организации осуществляют свою деятельность в соответствии с благотворительной программой, однако ни форма, ни состав, ни экономическое содержание статей сметы законодательством не установлена. Между тем, требования к классификации источников финансирования и особенности деятельности благотворительных организации в России прямо влияют на состав статей сметы и, следовательно, на порядок ведения бухгалтерского учета общественных объединений.

По результатам проведенного нами исследования нами предложена годовая смета общественного объединения и специализированный перечень статей доходов и расходов, включаемых в смету (табл.2).

Таблица 2

Утверждено Протоколом № от «\_\_»\_\_\_\_\_200\_г.

Общего собрания Координационного совета

Предлагаемая годовая смета общественного объединения за 200\_год



Наименование дохода/расхода	Сумма, рублей
Сальдо доходов (+)/расходов(-) на начало года:	-
1. Доходы	
1.1. Членские взносы	50000
1.2. Вступительные взносы	50000
1.3. Добровольные пожертвования	300000
1.3.1. Собранные через ящик благотворительных пожертвований	10000
1.3.2. Собранные в результате проведения благотворительных акций, лотерей, прочих мероприятий	90000
1.3.3. От физических лиц	20000
1.3.4. Анонимные пожертвования от физических лиц	2000
1.3.5. От юридических лиц	178000
1.4. Гранты	500000
1.4.1. От иностранных грантодателей	300000
1.4.2. От российских грантодателей	200000
1.5. Доходы от предпринимательской деятельности	50000
1.5.1. Проведение семинаров	30000
1.5.2. Оказание услуг	20000
1.6. Положительная курсовая разница	2000
1.7. Труд волонтеров (добровольцев)	3000
1.8. Ассигнования из бюджета	10000
Итого доходы:	<b>965000</b>
2. Расходы	
2.1. Оплата труда	50000
2.2. ЕСН с заработной платы	13000
2.3. Командировочные расходы	200000
2.4. Аренда	100000

Продолжение табл. 2

2.5. Коммунальные платежи	20000
2.6. Расходы на связь	82000
2.7. Расходы на приобретение и ремонт оборудования	60000
2.8. Расходы на публикации	10000
2.9. Целевые расходы на отдельные программы	130000
2.10. Расходы на осуществление предпринимательской деятельности	10000
2.11. Отрицательная курсовая разница	1000
2.12. Услуги банка	5000
2.13. Расходы на обеспечение деятельности волонтеров (добровольцев)	3000
2.14. Расходы на аудит программ	5000
2.15. Административные расходы	270000
2.15.1. Оплата труда административно-управленческого персонала	70000
2.15.2. Отчисления на социальные нужды с заработной платы административно-управленческого персонала	18200
2.15.3. Канцелярские офисные расходы	11800
2.15.4. Расходы на служебные командировки	100000
2.15.5. Расходы на содержание и ремонт имущества общехозяйственного назначения	15000
2.15.6. Расходы на связь	50000
2.15.7. Прочие административные расходы	5000
2.16. Прочие целевые расходы	6000

Итого расходы:	965000
----------------	--------

Руководитель общественного объединения \_\_\_\_\_/ФИО/

Мы допускаем, что, в зависимости от основных направлений уставной деятельности, общественное объединение может исключить из предлагаемой сметы отдельные статьи, не имеющие существенной значимости, либо, напротив, еще более разукрупнить статьи по доходам и расходам определенных выполняемых проектов.

Необходимо отметить, что в распоряжение общественных объединений могут поступать неденежные (материальные, символические, интеллектуальные, др.) доходы, а также добровольческий (волонтерский) труд. Поэтому при подготовке сметы, указанные виды ресурсов необходимо оценивать по рыночной стоимости и включать как в доходную, так и расходную части сметы в одной и той же сумме.

Годовые данные отчета о выполнении сметы являются основой оценки ее деятельности.

Информация, представленная в смете, должна обеспечить оперативный контроль движения источников поступлений и расходов на реализацию программ по каждой статье в отдельности. Предложенные нами смета и отчет о ее исполнении могут служить обоснованием расчета потребности объединения в ресурсах и иллюстрировать расходы и доходы по основным направлениям его деятельности.

По нашему мнению, в бухгалтерском учете общественных объединений наиболее важным объектам являются целевые доходы и расходы, а так же средства целевого назначения, полученные на выполнение определенных программ.

Не случайно названные учетные объекты находятся в центре внимания благотворителей. Выполнение наших рекомендаций позволит свести к минимуму незапланированные расходы, т.е. не допускать нецелевого использования средств целевого финансирования.

**Предлагаются усовершенствованные группировки источников ресурсов общественного объединения по формам их поступления для аналитического бухгалтерского учета; обоснован и предложен отдельный синтетический бухгалтерский учет целевых доходов, полученных по договору пожертвования и спонсорства, совмещенный с аналитическим учетом.**

Наряду с необходимостью совершенствования правовых аспектов деятельности общественных объединений, все более очевидной становится необходимость перспективного развития бухгалтерского учета целевых доходов и расходов общественных объединений, как базовой составляющей формирования исчерпывающей бухгалтерской отчетности для всех групп пользователей.

Мы считаем, что необходимо сначала систематизировать источники ресурсов общественного объединения по формам их поступления и сгруппировать различия между целевыми доходами, полученными по договору пожертвования и спонсорства. Представляется существенным тот факт, что благотворительная деятельность не связана напрямую с рекламной деятельностью, из чего и вытекают различия между договором пожертвования и спонсорства. В диссертационном исследовании они сведены в сравнительную таблицу, которую можно принять за основу отдельного бухгалтерского учета правоотношений по операциям благотворительности.

Рассмотренный в диссертационном исследовании круг вопросов отражает основные блоки учетных проблемных аспектов в общественных объединениях, требующих проведения научно-исследовательских работ, результатом которых должны стать практические рекомендации по совершенствованию системы бухгалтерского учета целевых доходов.

**Рекомендованы специализированные состав и формы первичных документов для учета благотворительных пожертвований, поступающих в общественное объединение.**

Исследования действующего законодательства в области бухгалтерского учета благотворительных пожертвований показало, что для оформления данных операций не предусмотрены типовые формы первичных документов. Разнообразие нетиповых учетных документов, по существу, лишенных контрольных реквизитов, зачастую способствует нецелевому расходованию средств целевого финансирования, порой ведет к их расхищению путем умышленного искажения информации. В связи с этим нами рекомендованы отраслевые типовые формы первичных документов для учета пожертвований поступающих в объединение от анонимного жертвователя и через установленный ящик для пожертвований, а так же по видам целевых доходов. При этом особое внимание мы уделили контрольным функциям документации (приход по кодам дохода, расход по смете, др.). Применение предложенного нами состава и форм документов служит основанием для принятия целевых доходов к бухгалтерскому учету. Наряду с этим, они способствуют повышению оперативности бухгалтерского контроля за целевым назначением средств, поступающих в общественные объединения.

**Разработаны авторские рекомендации по бухгалтерскому учету доходов и расходов в общественных объединениях по специализированной детальной номенклатуре статей сметы, полностью соответствующим требованиям предварительного и последующего бухгалтерского контроля за использованием хозяйственных ресурсов по их целевому назначению.**

Диссертантом предлагается методика аналитического учета доходов с использованием системы субсчетов к счету 86 «Целевое финансирование». Субсчета формируются в ориентации на предлагаемую номенклатуру доходных, что обеспечивает детализированный учет поступления средств по их видам и источникам, а также программам, целевому назначению с прямым выходом на бухгалтерскую отчетность. Более того, информацию, собираемую на субсчетах, можно напрямую использовать для выполнения обязательств перед жертвователями по использованию целевых средств.

Мы считаем, что для общественных объединений наиболее приемлемым способом учета таких доходов является способ «начисления», который способствует осуществлению бухгалтерского контроля за целевым использованием средств целевого финансирования.

В настоящее время на практике учет целевых расходов и других видов расходов ведется общей суммой на счете 86 «Целевое финансирование». Результатом такого учета является полная обезличка расходов.

Соискатель предлагает вести учет целевых расходов в общественном объединении на балансовом счете 20 «Основное производство». На этом счете целесообразно учитывать расходы, не подлежащие распределению между несколькими видами деятельности и целевыми программами, а на счете 26 «Общехозяйственные расходы» - вести учет косвенных расходов. Для аналитического учета целевых расходов соискателем предлагается система субсчетов к указанным счетам синтетического учета: по номенклатуре статей сметы, предложенной нами и по видам финансирования (программам) для отдельного учета прямых расходов.

В тоже время мы считаем, что предлагаемая номенклатура расходов может уточняться в соответствии с требованиями жертвователей, что может незначительно отразиться на структуре субсчетов.

**Рекомендованы отраслевые формы регистров аналитического учета расходов общественного объединения, применение которых позволит вести учет расходов по статьям сметы.**

Исследование бухгалтерской практики общественных объединений и проведенная оценка информационных возможностей отчетных форм, позволяет сделать вывод о необходимости разработки специализированно регистра аналитического учета расходов на осуществление уставной (программной) деятельности.

В настоящее время единые регистры учета целевых расходов по смете и программам в общественных объединениях отсутствуют. Нами разработана табличная форма «Регистр учета прямых расходов общественного

объединения», применение которого позволяет обеспечить учет расходов по статьям сметы и программам.

На основе данного регистра можно (с незначительной корректировкой) применять аналогичные регистры учета расходов, исходя из запросов руководителей каждого подразделения и координаторов программ.

Косвенные расходы мы рекомендуем учитывать в отдельном регистре-таблице, что станет основой информации для системного контроля за соответствующими статьями расходов.

Сводный учет доходов и расходов по объединению в целом мы предлагаем вести в «Регистре сводного учета доходов и расходов общественного объединения», приведенного в табл.3. В упомянутом регистре создается комплексная учетная информация об исполнении как общей сметы, так и смет расходов на отдельные программы за различные отчетные периоды.

Таблица 3

Фрагмент предлагаемого регистра сводного учета доходов и расходов  
общественного объединения за 2006 год.

№ п/п	Статья сметы/Источник дохода	Проект 1, руб.	Проект 2, руб.	Предпринимательская уставная деятельность, руб.	Всего, руб.
1.	Целевой доход (счет 86)	700000	215000	50000	965000
2.	Прямые целевые расходы (счет 20)	358800	326200	10000	695000
3.	Общехозяйственные расходы (счет 26)	153900	99900	16200	270000
4.	Экономия/ перерасход	187300	-211100	23800	-

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_/ФИО/

Применение данных регистров в практической деятельности общественных объединений, по нашему мнению, позволит обеспечить

оперативность внутрихозяйственного контроля за сметой, а так же лимитами целевых расходов отдельных ее статей.

### **III. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ ПО ДИССЕРТАЦИИ**

1. В условиях рыночного регулирования хозяйственных отношений подготовка решений об источниках финансирования деятельности и использовании средств целевого назначения требует дальнейшего развития отраслевого бухгалтерского учета. Не разработав отдельных принципов учета для различных видов общественных объединений, которые учитывали бы специфический статус такого рода субъектов хозяйствования, жертвователи, потребители социальных услуг и государственные органы рискуют получить от таких организаций неадекватную финансовую информацию.

2. Введение в практику рекомендаций по составлению различного уровня смет, с учетом предложенной специализированной детальной номенклатуры статей, и отчетов по исполнению смет, ориентированных на отраслевую специфику деятельности общественных объединений способствует повышению эффективности оперативного внутрихозяйственного контроля финансово-хозяйственной деятельности данных объединений.

3. Действующая практика бухгалтерского учета в общественных объединениях направлена на необоснованное укрупнение учетных объектов, что является следствием недостаточной достоверности и объективности учетной информации. Поэтому основным направлением совершенствования учетного процесса в общественных объединениях необходимо признать обеспечение бухгалтерского контроля за соответствием фактических расходов сметным.

4. Совершенствование бухгалтерского учета в общественных объединениях имеет свои особенности, которые обусловлены наличием различных направлений деятельности, организационно-правовой формой и структурой общественного объединения, элементы методики ведения которого, нашли свое отражение в диссертации и автореферате.

5. Для бухгалтерского учета целевых доходов и расходов общественных объединений целесообразно применять предлагаемые нами

усовершенствованные формы первичных документов учета целевых доходов, а с целью комплексного обобщения информации об их использовании - регистров аналитического учета.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:**

1. Карпицкая, С.Г. Проблемы методологии бухгалтерского учета поступления целевых средств в некоммерческих организациях / С.Г. Карпицкая // Актуальные проблемы гуманитарных и экономических наук: Материалы Всероссийской научно-практической конференции: В 2т Т.1.- Киров: Изд-во Кировского филиала МГЭИ, 2005. – с. 217-219. – 0,3 п.л.
2. Карпицкая, С.Г. Особенности регулирования экономической деятельности некоммерческого сектора в России / С.Г. Карпицкая // Между прошлым и будущим: социальные отношения, ценности и институты в изменяющейся России: Тезисы докладов Международной научно-практической конференции 17-18 мая 2005г.: В 2т Т.1.- Екатеринбург: Изд-во ГУ, 2005. – с. 368-370. – 0,3 п.л.
3. Карпицкая, С.Г. Особенности учета расходов общественных объединений / С.Г. Карпицкая // Проблемы функционирования, восстановления и развития народно-хозяйственного комплекса России: Межвузовский сборник науч. статей. Выпуск 2 / Науч. ред. Ф.Е. Удалов. – Н.Новгород: Изд-во ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2005. – с. 149-152. – 0,3 п.л.
4. Карпицкая, С.Г. Актуальные проблемы экономического развития некоммерческих организаций в Нижегородском регионе / С.Г. Карпицкая // Актуальные вопросы страхования и финансов: теория и практика: Сборник трудов Межвузовской научно-практической конференции преподавателей вузов, ученых, специалистов, аспирантов, студентов (14 декабря 2005г.). – Н. Новгород: ВГИПУ, 2005. - с. 80-82. – 0,3 п.л.
5. Карпицкая, С.Г. Учет расходов общественного объединения / С.Г. Карпицкая// Актуальные проблемы гуманитарных и экономических наук:



Материалы Всероссийской научно-практической конференции: В 2т Т.1.- Киров: Изд-во Кировского филиала МГЭИ, 2006. – с. 210-212. – 0,2 п.л.

6. Карпицкая, С.Г. Некоторые аспекты учета благотворительных пожертвований в общественных объединениях / С.Г. Карпицкая // Материалы Российской научно-практической конференции, посвященной 15-летию со дня принятия Декларации о государственном суверенитете Республики Башкортостан и 5-летию образования Нефтекамского филиала БашГУ (24-25 октября 2005г.). В 3-х ч.: Ч.1.- Нефтекамск: РИО БашГУ, 2006. – с. 160-162. – 0,3 п.л.

7. Карпицкая, С.Г. Ряд отличий между организацией бухгалтерского учета второго и третьего сектора/ С.Г. Карпицкая// Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия Экономика и финансы. Выпуск 1(8). – Нижний Новгород: Изд-во ННГУ, 2006. – с. 107-109. – 0,3 п.л.

8. Карпицкая, С.Г. Особенности учета и контроля расходов в общественных объединениях / Е.А. Мизиковский, С.Г. Карпицкая // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия Экономика и финансы. Выпуск 2(9). – Нижний Новгород: Изд-во ННГУ, 2006. – с. 332-335. – 0,3 п.л. (авторских – 0,2 п.л.).