**ДОКЛАД**

о результатах научного исследования

«Учет и аудит целевых средств некоммерческой организации»

аспиранта

Калугина М.В.

В 2006 году Азиатско-тихоокеанское филантропическое сообщество опубликовало исследование «Бухгалтерский учет в некоммерческом секторе: проблемы и рекомендации», в котором указывалось, что *в настоящее время, исчерпывающая директива по проблемам отчетности, присущих НКО, только формируется на международном уровне. Некоторые официальные заявления комитетов по стандартизации, контролирующие НКО, были приняты в США и, недавно, в Китае. В Индии Комитетом по практическому учету и аудита НКО были выпущены ICAI. В Филиппинах вновь пересмотрены стандарты финансовой отчетности для НКО Советом по стандартизации финансовой отчетности. Многие другие страны также де-факто применяют стандарты НКО или действующие законы соответствующих стран по НКО, которые могут или не могут быть полностью использованы во всех типах организаций. Хотя все формы отчетности основаны на некоторых основных принципах, интегрирующих специфики и особенности НКО, общественности в практике учета жизненно важна [как национальная, так и] международная информация и анализ финансовой отчетности по всему сектору[[1]](#footnote-2).* Сегодня в России рекомендации по учету, анализу финансовой отчетности, а так же аудиту НКО — это набор фрагментарных документов, выхватывающих и освещающих отдельные аспекты некоммерческой деятельности. В поиске определенного решения этой проблемы считаем важным рассмотреть следующие вопросы:

* какова сегодняшняя архитектура некоммерческого сектора России?
* насколько независима отчетность НКО от влияния коммерческого и бюджетного сектора?
* каковы интересы пользователей в отчетности НКО?
* какая структура отчетности в наибольшей степени отвечает запросам общества к отчетности НКО?

Чтобы построить классификацию НКО, необходимо рассмотреть их институциональные различия.

Вопрос о разделении экономики на сектора был поднят и нашел определенное решение в рамках институциональной теории. В настоящее время институциональный подход к пониманию экономики России выражен в классификаторе институциональных единиц по секторам экономики (КИЕС). Институциональные единицы образуют такие сектора экономики, как: нефинансовых корпораций, финансовых корпораций, государственного управления, домашнего хозяйства и НКО, обслуживающего домашние хозяйства. КИЕС разрабатывался для обеспечения полноты охвата всех институциональных единиц и обеспечение единого понимания границ каждого сектора. Однако получены довольно странные результаты.

Так НКО в этом классификаторе выступают не единой совокупностью, а включаются в различные сектора экономики, в зависимости от источников их финансирования. Как отмечает к.п.н. Лосева О.В. *некоммерческая организация (НКО) — институциональная единица, занятая экономической деятельностью, целью которой не является извлечение прибыли для единиц, которые являются владельцами НКО или которые их финансируют и контролируют. НКО могут быть рыночными и нерыночными единицами. Рыночные НКО, финансируемые и контролируемые корпорациями, относятся к сектору корпораций (нефинансовых или финансовых). Нерыночные НКО могут финансироваться и контролироваться органами государственного управления и домашними хозяйствами. Первые относятся к сектору государственного управления, а вторые образуют отдельный сектор экономики — некоммерческие организации, обслуживающие домашние хозяйства (НКООДХ).*

Это, на наш взгляд, противоречит принципу приоритета экономического содержания над юридической формой, так как ориентированность на те или иные сектора экономики не вытекает из институциональной принадлежности генерального донора, а заложена, как постараемся доказать ниже, в самой сущности организационной форме НКО. Кроме того, в состав НКО включены и формы, приведенные в Федеральном законе «Об общественных объединениях». Такая всеохватность окончательно размывает границу третьего сектора экономики.

Институциональные единицы ― *это хозяйственные единицы, которые от своего имени владеют и распоряжаются активами и доходами, вступают в экономические отношения с другими хозяйственными единицами, принимают на себя финансовые обязательства, принимают экономические решения, за которые они несут ответственность в соответствии с действующим законодательством.*

Сегодня в экономической литературе доминирует трактовка института как нормы. Классическим стало определение нобелевского лауреата Д. Норта: *“Институты — это “правила игры” в обществе, или, выражаясь более формально, созданные человеком ограничительные рамки, которые организуют взаимоотношения между людьми”.* Т. Веблен, У. Митчел, В. Нил, Д. Фостер рассматривали институт как комплекс правил, стандартов поведения (рутин и хебитусов[[2]](#footnote-3)) и стереотипов мышления различных социальных групп [с. 41, 12].

Казалось бы, эти элементы уже можно положить в основание институциональной классификации НКО. Однако не стоит забывать, современная институциональная теория разделяет понятие институт и организация. Как удачно выразилась Кирдиной: «*Институт ― совокупность формальных и неформальных правил, которые реализуются и фиксируются организацией».* Подтверждение этим словам мы находим в федеральном законодательстве: *«Общественные объединения ― реализация права граждан на объединение».*И в этом мы видим черту, разделяющую общество и экономику.

Общество можно определить как *систему взаимодействия индивидов по поводу наилучшего удовлетворения потребностей каждого.* Подобное определение даёт и д.э.н., профессор В. Г. Гребенников, говоря об обществе как о «*социальном хозяйстве как внешним образом упорядоченной совместной деятельности, направленной на мирное добывание средств удовлетворения потребностей»*. Акцент на «мирное добывание» был сделан ещё М. Веблером[[3]](#footnote-4). В то время как экономика представляет собой *совокупность отношений по поводу распределения условно ограниченных благ[[4]](#footnote-5).* Профессор Гребенников определяет институциональный аспект экономики как «*механизм социального упорядочивания экономических действий»[[5]](#footnote-6).*

Таким образом, сущностной характеристикой некоммерческой организации является некоммерческий способ хозяйствования как *экономическая деятельность субъектов и их объединений через учреждённые юридические лица, способствующая воплощению конституционных прав и свобод в интересах как конкретного человека, так и их групп*. Общественные объединения ― *часть социальных отношений* и являются *формализованной ассоциацией для удовлетворения социальных потребностей человека*. Это разграничение закреплено также терминологически.

Организация ― более формализованное формирование, чем объединение. С позиции социологии она возникает тогда, когда достижение индивидуальных целей осуществляется через достижение общих, и наоборот[[6]](#footnote-7).

Как сектор экономики НКО — это сложный комплекс, испытывающий влияние всех участников экономики и стремительно меняющийся под этим влиянием, но все же стремящийся удовлетворить потребности человека.

Для каждого сектора экономики существует свой ключевой признак. Так для бизнеса ― это обмен, для социума ― распределение, а для государства ― выравнивание. Этот признак выражается по-разному. Такое «выражение» мы определяем как «характер деятельности»: производство, социальная программа, самоорганизация.

Например, потребительский кооператив, являясь НКО, стремится удовлетворить финансовые потребности своих членов, что соответствует сфере бизнеса, а товарищество собственников жилья ― потребности в безопасности сосуществования, что является сферой государства. Исходя из этой предпосылки, мы находим взаимовлияние и взаимопроникновение последних, которое можно обозначить как ориентацию НКО на иной сектор экономики и выделить:

1) бизенс-ориентированные формы,

2) государство-ориентированные формы,

3) социально-ориентированные формы.

Это влияние даёт основание для дальнейшей классификации НКО:

1. Порядок создания имущественной базы НКО. Корпорации представляют собой добровольные объединения физических и (или) юридических лиц, организованные на началах членства их участников. Учреждения — организации, создаваемые одним или несколькими лицами и не имеющие членства, т. е. строго фиксированного участия.[[7]](#footnote-8)
2. Направленность цели деятельности. Дает итерационное разделение на членов организации и общество в целом.
3. Характер деятельности. Здесь проявляется тройное деление: деятельность по улучшению благосостояния, деятельность по организации взаимоотношений и деятельность по поводу удовлетворения потребностей.
4. Основа взаимодействия. Общность интересов (в т.ч. кровнородственные или соседско-территориальные) и имущественные взносы. Хотя и отметим, что для некоторых форм законодательно она не указана. Если рассматривать только те НКО, для которых указана основа взаимодействия, то видно, что имущественные взносы характерны для тех, кто занимается производством и перераспределением имущества и денежных средств.
5. Членство. Оно напрямую соотносится с направленностью деятельности. Так если деятельность направлена на саму организацию, то она имеет членство; в противном случае нет.

Построенная классификация выделяет ключевые формы некоммерческой организации — общественную организацию и общественный фонд. Именно в них в полной мере проявляется сущность некоммерческого сектора, социальная ориентированность. И их отчетность представляет наибольший интерес для пользователей. Объекты интереса следующие[[8]](#footnote-9).

Внешних пользователей

а. Доноры/ грантодатели/ представители фондов

- степень достижения целей, обозначенных в финансовых документах и отчётах;

- уровень согласованности в размере и способе использования фондов;

- степень соответствия установленного бухгалтерского учёта системе и процедурам отчетности;

б. Государственные органы

 - Соответствие законам, государственным правилам и инструкциям, уплата налогов и встречных требований;

в. Целевая аудитория

 - Воздействие активности НКО на целевую группу и общество в целом.

Внутренних пользователей

г. Члены

- как используются взносы, донорская помощь, гранты, суммы, вырученные по фандрайзингу;

- другая необходимая информация, такая как зарплата менеджеров, использование активов, эффективность менеджмента и другое;

д. Управляющие

-совет директоров/попечителей при выработке тактики, стратегических решений и выполнение своей попечительской/управляющей роли;

- исполнительный директор при текущем управлении;

- менеджер программы/проекта при принятии связанных решений.

Обобщая их интересы в финансовой отчетности, можно утверждать, что наиболее важными могут стать три объекта некоммерческого учета: целевые средства, активы и условные обязательства перед бенефициаром целевого проекта.

* 1. Целевые средства.

Современные нормативные акты в сфере регулирования источников финансирования НКО дают полную картину, которая, тем не менее, остаётся пазлом. Более целостным является гражданско-правовой кусок, охватывающий наиболее общие вопросы передачи имущества (в том числе денежных средств и продуктов интеллектуального труда) донорами НКО: пожертвование, дарение. Вполне детально проработан этот вопрос в налоговом законодательстве (ст. 251 НК РФ): целевое финансирование и целевые поступления. Но совершенно обособленным остаётся целевой капитал, спонсорская помощь и участие в деятельности.

* 1. Активы

Имущества и имущественные права НКО привязаны не к производственному циклу, а к реализуемой программе. С этой позиции они, скорее, участвующие в одной, нескольких программах и свободные, чем оборотные и внеоборотные.

* 1. Условные обязательства перед бенефициаром целевого проекта.

Условные обязательства вообще достаточно новый термин для российской экономики. Тем не менее, мы предлагаем пойти дальше и ввести термин «условные обязательства перед бенефициарами целевого проекта».

На наш взгляд баланс этих трёх элементов максимально наглядно отражает состояние реализации целевого проекта НКО.

*Рис. Баланс целевого проекта НКО*

|  |  |
| --- | --- |
| АКТИВ | ПАССИВ |
| Кросс-проектные | Целевые средства |
| Моно-проектные | Условные обязательства:- кратко-срочные,- долго-срочные,- кредиторская задолженность |
| Свободные  |

И так, публикуя бюджет социального проекта, НКО признаёт условные обязательства перед бенефициарами этого проекта (положительная величина в пассиве) и требуемую величину целевого финансирования (отрицательная величина в пассиве). Так как реальной деятельности не осуществлялось, а произошло лишь юридическое оформление положения субъектов целевого проекта относительно друг друга, то и валюта баланса — ноль. В дальнейшем получение целевого финансирования балансируется ростом активов, а погашение условных обязательств — расходованием. Соответственно, непроектные расходы уменьшают целевые средства, не изменяя условные обязательства. Что, в свою очередь, повышает значимость отчета о деятельности НКО по форме ОН000х и пояснительной записки, а так же способа обобщения целевых средств.

1. «Non-Profit Sector Accounting: Issues and Recommendations» from Asia Pacific Societies, 2006, с. 14 [↑](#footnote-ref-2)
2. В институциональной теории термин «рутина» (routina) используется применительно к организации, фирме для обозначения нормальных и предсказуемых образцов поведения. Термин «хебитус» (hebitus) обозначает совокупность форм поведения индивида, закреплённых в виде привычек, претерпевающих изменения в процессе социализации. [↑](#footnote-ref-3)
3. Институциональная экономика: Учеб. пособие / Под рук. Акад. Д. С. Львова. — М.: ИНФРА-М, 2001. — 318 с. — (Серия «Высшее образование»), с. 38 [↑](#footnote-ref-4)
4. Условное ограничение блага – перманентный признак экономического блага, т.к. оно ограничено относительно определенного условия. Например, производственное объединение слепых с позиции рабочей силы ограниченный ресурс (слепые уже работают), а с позиции права на труд – неограниченый. [↑](#footnote-ref-5)
5. Институциональная экономика: Учеб. пособие / Под рук. Акад. Д. С. Львова. — М.: ИНФРА-М, 2001. — 318 с. — (Серия «Высшее образование»), с. 44 [↑](#footnote-ref-6)
6. Пригожин А. И. Современная социология организации. - М., 1995. - С.45. [↑](#footnote-ref-7)
7. Богачкова Н. Ю. Реализация экономических преимуществ корпорации в переходной экономике [↑](#footnote-ref-8)
8. «Non-Profit Sector Accounting: Issues and Recommendations» from Asia Pacific Societies, 2006, с. 15-16 [↑](#footnote-ref-9)