

0- 793192

На правах рукописи



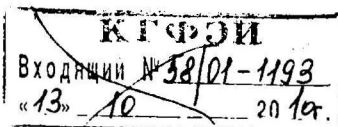
ГУСАРОВА Любовь Васильевна

**КОНЦЕПЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА, АУДИТА И АНАЛИЗА
В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Йошкар-Ола - 2010



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ЧОУ ВПО "Институт экономики, управления и права (г. Казань)"

- Научный консультант - доктор экономических наук, профессор
Хамидуллина Гульнара Рафкатовна
- Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Дмитрисва Ирина Михайловна
- доктор экономических наук, профессор
Егорова Стэлла Курбановна
- доктор экономических наук, профессор
Овсийчук Мария Федоровна
- Ведущая организация - ФГОУ ВПО "Казанский государственный аграрный университет"

Защита состоится 30 октября 2010 года в 10⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17, Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации: www.vak.ed.gov.ru.

Автореферат разослан 29 сентября 2010 года.



Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Принятая в 2004 г. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (на период 2004-2010 гг.) рассматривает вопросы бухгалтерского учета, аудита и экономического анализа в тесной взаимосвязи как основу повышения достоверности, надежности и востребованности отчетных данных, что является важной теоретико-методологической предпосылкой дальнейшего развития методологии учета, аудита и анализа в рамках единой концепции.

Особую актуальность представляют теоретико-методические направления исследований в области бухгалтерского учета, анализа и аудита в некоммерческих организациях с учетом опыта и традиций их организации в России и за рубежом.

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

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

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

На современном этапе развития экономики наблюдается отставание законо-

творческого процесса от темпов становления и развития некоммерческих организаций. Недостаточная развитость нормативной базы, регламентирующей деятельность некоммерческих организаций, порождает много проблем в правовой сфере и в организации финансово-хозяйственной деятельности НКО.

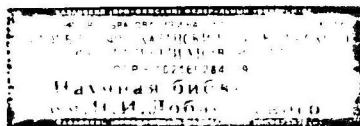
Особенности функционирования хозяйственного механизма некоммерческих организаций, в основе которого заложено потребление средств, внесенных учредителями (участниками) или пожертвованных на ведение этими организациями уставной непредпринимательской деятельности, влияют на организацию процессов учета и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

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

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

Совершенствование бухгалтерского учета с целью формирования надежного информационного обеспечения управления деятельностью некоммерческих организаций требует создания единой методологии учета в некоммерческих организациях. Вместе с тем, в работах большинства авторов содержатся различные точки зрения по данному вопросу: часть авторов придерживается мнения о необходимости построения системы бухгалтерского учета некоммерческих организаций на базе бюджетного учета, основываясь на том, что ключевым документом, определяющим получение и использование целевых средств, является смета; другие авторы считают более целесообразным ведение бухгалтерского учета на основе коммерческого плана счетов, поскольку большинство некоммерческих организаций вынуждены осуществлять предпринимательскую деятельность.

Интеграция некоммерческих организаций в современную экономику и проводимая в стране реформа бюджетной сферы потребовала нового подхода к контролю за деятельностью НКО. Современную углубленную, наиболее зрелую форму финансового контроля, обеспечивающей комплексную целевую оценку результатов деятельности, как коммерческих, так и некоммерческих организаций, является аудит. Аудиту некоммерческих организаций присущи некоторые



особенности: при работе с целевыми средствами они обязаны максимально точно выполнять не только нормы и правила российского законодательства, но и требования финансирующих организаций по целевому использованию выделенных средств.

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

- ориентация действующих отечественных стандартов в большей степени на коммерческие организации;
- отсутствие методологии учета целевого финансирования;
- неурегулированность в нормативных документах бухгалтерского учета основных средств, их износа и амортизации, а также учета материалов в некоммерческих организациях.

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

Некоммерческие организации становятся полноправными участниками экономических рыночных отношений и полноправными субъектами рынка, поэтому для них, также как и для коммерческих организаций, все более актуальной становится проблема сохранения финансовой устойчивости. Однако традиционное понимание данного показателя из-за специфики деятельности некоммерческих организаций требует глубокого осмысления и уточнения в связи с некоммерческими целями деятельности. Поэтому все более актуальными становятся вопросы разработки ключевых, агрегированных индикаторов социальной и экономической эффективности деятельности некоммерческих организаций.

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

Степень разработанности проблемы. Исследование некоммерческого сектора не получило должного отражения в научных публикациях. В целом весомый вклад в развитие теории и практики бухгалтерского учета, аудита и анализа внесли отечественные экономисты: А.С. Бакаев, М.И. Баканов, П.С. Безруких,

Н.Д. Врублевский, В.Г. Гетьман, В.Г. Донцова, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков, М.В. Мельник, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, В.И., Подольский, И.А. Слабинская, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, Л.И. Хоружий, А.Д. Шермет, Л.З. Шнейдман и другие.

Вместе с тем, вопросы исследования более узкого направления в некоммерческом секторе - формирования методологии бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях требуют дальнейшего исследования. В решение данной проблемы внесли свой вклад ряд отечественных и зарубежных авторов, работающих над вопросами функционирования, учета и налогообложения в некоммерческих организациях, таких как: Н.А. Адамов, С.Н. Андреев, А.А. Аузан, М.В. Батурина, П.Ю. Гамольский, Дигтер Хан, И.М. Дмитриева, С.К. Егорова, Е.А. Еленевская, В.И. Захарьин, Р.В. Калининчева, А.Я. Лившиц, М.Л. Макальская, Дж. Рис, М.Ф. Овсийчук, В.Я. Овсийчук, А. Оленик, Ф. Оленик, В.И. Подольский, В. Л. Тамбовцев, Г.Р. Хамидулина, И.А. Фельдман, Р. Энтони и другие.

Развитие теоретических и методологических основ учета по международным стандартам финансовой отчетности связано с такими именами, как: А. Аренс, Л. Бернстайн, Ван Х. Грюнинг, В.Г.Гетьман, В.В. Качалин, Р.Г. Каспина, М. Козн, Л.И. Куликова, М.В.Мельник, С.А. Николаева, В.И.Петрова, Л.З. Шнейдман, и другие.

Научные труды перечисленных авторов широко известны и признаны среди ученых-экономистов. Однако динамично развивающийся некоммерческий сектор ставит все новые проблемы, требующие обобщения и изучения накопленного отечественного и международного опыта. Остаются дискуссионными вопросы согласования и взаимодействия видов учета, анализа и аудита, не разработана модель адаптации НКО к международным стандартам учета, недостаточно развиты: методика внутреннего и внешнего аудита некоммерческих организаций, методология анализа эффективности их уставной и предпринимательской деятельности. В связи с этим разработка единой концепции бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях имеет особое значение для повышения их достоверности и результативности.

Рабочая гипотеза. В качестве рабочей гипотезы выдвинуто предположение, что современное состояние отечественной экономики требует совершенствования методологии учета и контроля за деятельностью некоммерческого сектора. Имеющиеся в этой области проблемы во многом связаны с отсутствием нормативной базы, регулирующей вопросы учета в некоммерческих организациях в полной мере, несовершенством методик проведения аудита и отсутствием методологии анализа экономической и социальной эффективности их деятельности.

Цель диссертационного исследования. Цель исследования - разработать современные научно обоснованные методологические принципы построения новых и совершенствования действующих методик в рамках единой концепции бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях.

В соответствии с поставленной целью в диссертации выделены четыре системные задачи, каждая из которых потребовала решения блока соподчиненных задач.

Первая системная задача - развитие теоретических основ бухгалтерского учета в некоммерческих организациях:

- раскрыть социально-экономическую сущность и выявить тенденции развития некоммерческого сектора экономики, обуславливающие необходимость совершенствования бухгалтерского учета;
- изучить правовые и экономические основы деятельности некоммерческих организаций как субъекта экономических отношений;
- проанализировать источники финансирования деятельности некоммерческих организаций с целью формирования моделей бухгалтерского учета.

Вторая системная задача - разработка методологии бухгалтерского учета, отвечающей требованиям реформирования управления и стандартизации отчетности в некоммерческих организациях:

- разработать комплекс теоретических и методологических положений для учета доходов и расходов в некоммерческих организациях, направленный на сохранение единства методологии бухгалтерского учета;
- обосновать необходимость разработки стандарта по учету средств целевого финансирования в некоммерческих организациях, как базового нормативно-методического документа и разработать его проект;
- обосновать необходимость внесения поправок в отечественные стандарты бухгалтерского учета с целью реального отражения в отчетности имущества некоммерческих организаций;
- разработать методологические положения и практические рекомендации по учету основных средств некоммерческих организаций;
- обосновать целесообразность совершенствования отчетности некоммерческих организаций с целью повышения ее достоверности и информативности.

Третья системная задача - развитие методологии и разработка методики трансформации финансовой отчетности некоммерческой организации по международным стандартам:

- обосновать актуальность внедрения международных стандартов финансовой отчетности для отечественных некоммерческих организаций;
- развить и дополнить методику составления учетной политики некоммерческих организаций по МСФО;
- разработать механизм трансформации финансовой отчетности некоммерческой организации, учитывающий основополагающие принципы международных стандартов и особенности деятельности НКО.

Четвертая системная задача - развитие методологических и методических подходов к организации внутреннего и внешнего аудита некоммерческих организаций:

- выработать рекомендации по организации внутреннего аудита с целью по-

вышения эффективности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций;

- сформулировать методологические основы внутреннего и внешнего аудита в некоммерческих организациях, учитывающие специфику их деятельности и требования доноров, финансирующих и контролирующих организаций;

- разработать методику внешнего аудита уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций.

Пятая системная задача - разработка направлений развития методологии экономического анализа и системы показателей эффективности деятельности некоммерческих организаций:

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

- дать определение показателю эффективности деятельности некоммерческих организаций и предложить методику его расчета;

- предложить систему базовых индикаторов для оценки результативности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций.

Область исследования. Исследования соответствуют специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" паспорта специальностей ВАК Российской Федерации (экономические науки).

Предметом исследования являются теоретико-методологические и организационные проблемы учета, аудита и анализа деятельности некоммерческих организаций.

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

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

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

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

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

Методологической основой исследования явились общенаучные принципы исследования: диалектический метод, определяющий основные закономерности развития общественных и экономических отношений в их развитии и взаимосвязи. В процессе исследования применялись общенаучные и специальные ме-

тоды исследования: системный метод анализа экономических процессов и явлений, монографический, наблюдения, логический и сравнительный анализ, комплексный и системный подходы, математический, метод анализа и синтеза, классификация и группировка.

Научная новизна исследования заключается в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по формированию методологии бухгалтерского учета, внутреннего и внешнего аудита, анализа деятельности некоммерческих организаций, направленных на совершенствование методического и информационного обеспечения управления ими.

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

- теоретически обоснованы и сформированы модели бухгалтерского учета применительно к различным группам некоммерческих организаций на основе предложенных критериев их классификации и определения источников финансирования деятельности;

- предложена упорядоченная организация аналитического учета и оперативного контроля видов деятельности и источников финансирования на основе уточнения понятийного аппарата уставной и предпринимательской деятельности некоммерческой организации;

- обоснована целесообразность применения термина "поступление средств" и предложена методика распределения расходов некоммерческой организации между уставной и предпринимательской деятельностью, позволяющая произвести разделение активной и пассивной деятельности и устранить имеющиеся сложности в определении облагаемого и необлагаемого налогом дохода, возникающего при совмещении организацией уставной и предпринимательской деятельности;

- разработан проект базового стандарта по учету средств целевого финансирования некоммерческих организаций, включающей уточненный перечень имущества, относимого к целевым средствам;

- обоснована необходимость внесения отдельных поправок в действующие стандарты бухгалтерского учета, позволяющие отражать реальное состояние активов некоммерческой организации; введено понятие "материальных запасов, предназначенных для уставной деятельности некоммерческих организаций", что способствует устранению нормативной неурегулированности учета одного и того же имущества некоммерческих организаций;

- разработаны методологические положения и даны практические рекомендации по учету основных средств некоммерческих организаций; предложены: методика распределения сумм амортизации между уставной и предпринимательской деятельностью некоммерческой организации, позволяющая установить обоснованность их включения в расходы соответствующих видов деятельности; регистр по начислению амортизации основных средств некоммерческих организаций; уточнен механизм распределения сумм амортизации между отдельными программами и проектами, направленный на развитие аналитическо-

го учета в некоммерческих организациях;

- разработаны направления совершенствования отчетности некоммерческих организаций для государственных органов и для финансирующих организаций; выявлены причины и факторы, влияющие на информативность отчетности некоммерческих организаций; предложены дополнительные статьи в действующую форму бухгалтерского баланса, позволяющие повысить ее информативность, достоверность и аналитичность;

- обоснована актуальность внедрения международных стандартов финансовой отчетности для отечественных некоммерческих организаций с целью обеспечения конкурентоспособности в привлечении средств международных структур;

- предложена учетная политика некоммерческих организаций, отражающая требования МСФО, уточнены трактовки используемых при этом понятий и категорий;

- предложен механизм трансформации финансовой отчетности некоммерческой организации, составленной по российским правилам бухгалтерского учета (РСБУ) в формат МСФО, позволяющий реализовать основополагающие принципы международных стандартов в полной мере с учетом особенностей деятельности НКО и раскрывающий содержание финансовых отношений некоммерческих организаций в условиях современной экономики;

- даны предложения по организации системы внутреннего контроля, способствующие выявлению внутренних резервов повышения эффективности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций;

- предложены методологические подходы к организации внутреннего и внешнего аудита на основе выделения этапов аудита уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций, уточнения методов и приемов аудита; рекомендованы базовые показатели для расчета уровня ответственности для различных видов некоммерческих организаций;

- разработана методика внешнего аудита некоммерческих организаций, направленная на повышение его качества и снижение трудоемкости; разработан формат технического задания, основанный на ключевых предложениях программы проверки финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений;

- уточнены направления экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций, учитывающие особенности их финансирования и функционирования;

- обоснован показатель эффективности уставной деятельности некоммерческой организации и разработан алгоритм его расчета;

- разработаны показатели результативности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций; предложена система финансовых, социальных и производственных индикаторов, применение которых позволит стандартизировать процедуры оценки эффективности функционирования некоммерческих организаций.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что разработана новая концепция на основе единства методологии бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях, включающая: комплекс теоретических и практических рекомендаций по бухгалтерскому учету, аудиту и анализу в некоммерческих организациях. Теоретические результаты диссертации могут послужить основой для осуществления дальнейших научных исследований по проблемам внедрения стратегического управленческого учета, маркетинга и менеджмента в практику отечественных НКО.

Практическая значимость результатов исследования состоит в том, что внедрение разработанной автором методики бухгалтерского учета, формирования отчетности, организации внутреннего и внешнего аудита, а также применение предложенных в исследовании показателей эффективности уставной и предпринимательской деятельности будут способствовать повышению эффективности управления и конкурентоспособности некоммерческих организаций в рыночных условиях хозяйствования. Самостоятельное практическое значение имеют:

- методика учета доходов и расходов по целевым программам и проектам с использованием второго уровня аналитических счетов к счету "Целевое финансирование" и соответствующие предложения о внесении поправок в п. 2 ПБУ 5/01 и п. 17 ПБУ 6/01;

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

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

- направления совершенствования системы внутреннего контроля и методики проведения аудита в некоммерческих организациях;

- методика анализа эффективности финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций.

Апробация и внедрение результатов исследования. Разработанное автором техническое задание для проведения аудиторской проверки автономных учреждений использовалось Министерством образования и науки Республики Татарстан при проведении обязательной аудиторской проверки в 2008 г. автономных учреждений Татарстана (справка от 17.03.2010 г. № 129).

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

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

Принципы формирования отчетности некоммерческих организаций приняты к применению в практической деятельности Торговой Гильдии Республики Татарстан (справка от 12.03.2010 г. № 14).

Результаты исследования используются в деятельности экономического отдела Управления образованием исполнительного комитета Бугульминского муниципального района при внедрении критериев оценки эффективности деятельности автономных учреждений (справка от 02.06.2010 г. № 75).

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

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

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

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

Публикации. По тематике диссертации опубликовано 39 научных и методических работ, общим объемом 95,59 п.л., в том числе авторских – 61,99 п.л., из них 10 статей опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК России.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, содержит 49 таблиц, 19 рисунков. Список использованных источ-

ников включает 256 наименований.

Во *введении* обоснованы актуальность темы исследования, теоретико-методологическое и практическое значение проблематики, показана степень ее разработанности, сформулированы цель и задачи исследования, раскрыта научная новизна и выделены наиболее существенные ее результаты. Отражено конкретное личное участие автора в получении научных результатов, теоретическая и практическая значимость выводов и предложений, выносимых на защиту.

В первой главе *"Некоммерческие организации и их значение в развитии экономической системы России"* раскрыта социально-экономическая сущность и характерные черты некоммерческого сектора экономики; выявлены тенденции его развития; обозначены проблемы классификации и противоречия нормативно-правового регулирования деятельности некоммерческих организаций; проанализированы источники финансирования их деятельности.

Во второй главе *"Концептуальные основы бухгалтерского учета в некоммерческих организациях"* доказана необходимость совершенствования бухгалтерского учета в НКО; обоснована потребность развития бухгалтерского учета средств целевого финансирования и целевых поступлений применительно к некоммерческим организациям и предложена их методология; выявлены особенности бухгалтерского учета имущества и формирования отчетности некоммерческих организаций и разработаны направления их совершенствования.

В третьей главе *"Методология составления финансовой отчетности некоммерческих организаций по международным стандартам"* обосновывается необходимость внедрения международных стандартов российскими некоммерческими организациями; проанализированы требования, предъявляемые к формированию финансовой отчетности некоммерческих организаций МСФО и ГААП США; обобщены практические аспекты и предложена методика трансформации финансовой отчетности некоммерческих организаций по международным стандартам.

В четвертой главе *"Концепция аудита в некоммерческих организациях"* на основе анализа особенностей финансирования и функционирования деятельности разработаны предложения по совершенствованию методологии внутреннего и внешнего аудита уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций.

В пятой главе *"Методология комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций"* доказана необходимость корректировки концептуальных основ анализа в соответствии с требованиями, предъявляемых современными экономическими отношениями, складывающимися в стране; предложена методика анализа уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций; разработана система производственных, финансовых и социальных индикаторов эффективности деятельности некоммерческих организаций.

В заключении изложены выводы и рекомендации по развитию методологии бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В диссертации проанализированы и решены пять групп важнейших проблем, объединенных целью и системными задачами исследования:

1. Развитие теоретико-методологических основ бухгалтерского учета в некоммерческих организациях.

В работе уточнены критерии отнесения организаций к некоммерческим, отвечающие целям создания, правоспособности и источникам финансирования их деятельности.

В соответствии со ст. 50 ГК РФ некоммерческими организациями являются юридические лица, не имеющие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющие полученную прибыль между участниками. Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку от этого зависит достижение целей их создания.

Исследование роли некоммерческого сектора позволило выявить их прямой и косвенный вклад в экономическое развитие страны. Прямой вклад выражается в обеспечении занятости, покупке и производстве товаров и услуг, необходимых для их деятельности, в результате чего стимулируется совокупный спрос и увеличивается совокупное предложение. При этом некоммерческие организации могут работать в нишах, которые при естественном положении на свободном и конкурентном рынке не интересны для коммерческого сектора, поскольку они дают слишком маленькие нормы прибыли.

Косвенный вклад обусловлен тем, что, создавая конкуренцию государственным и муниципальным структурам, некоммерческие организации увеличивают эффективность функционирования системы предоставления социальных услуг в целом. Некоммерческие организации могут реализовывать государственные заказы на предоставление социально значимых услуг на конкурсной основе; самостоятельно определять виды и объем оказываемых ими социальных услуг, как платных, так и бесплатных (финансируемых за счет пожертвований бизнеса и частных лиц).

По данным Общественной палаты РФ в общей структуре организационно-правовых форм НКО (за исключением учреждений) преобладают общественные и религиозные организации (объединения). Их доля в общем числе НКО - 50,6%. Доля других форм существенно меньше (рис. 1).

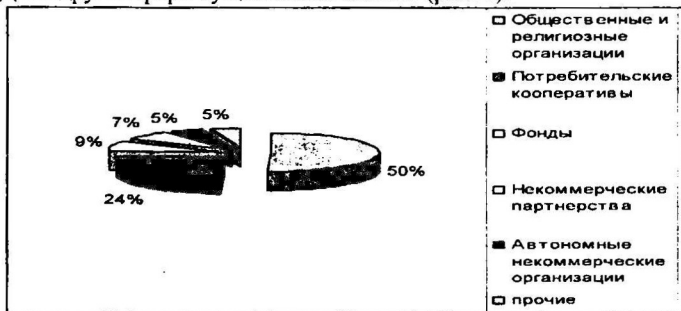
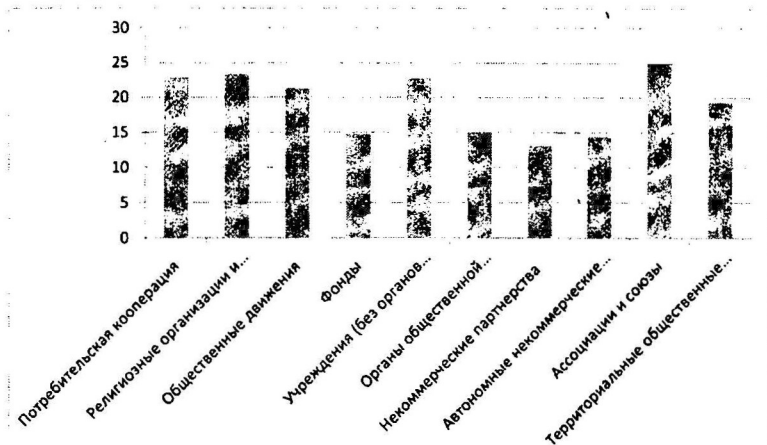


Рис. 1. Структура некоммерческого сектора РФ в 2009 г.
(за исключением учреждений)

В российской практике существует большое количество некоммерческих организаций, которые могут быть созданы в иных, не предусмотренных Гражданским кодексом Российской Федерации формах (рис. 2). Региональная структура некоммерческого сектора по Приволжскому федеральному округу приведена на рисунке 2.



Источник: Из ежегодного доклада Общественной палаты РФ "О состоянии гражданского общества в Российской Федерации" // <http://www.oprf.ru>.

Рис. 2. Структура некоммерческого сектора Приволжского федерального округа (без органов власти) по организационно-правовым формам на 1 января 2010 г., %

Действующее законодательство выделяет два критерия отнесения организаций к некоммерческим, которые, по мнению автора, являются не достаточно четкими и всеобъемлющими. Сам факт закрепления за некоммерческими организациями права заниматься предпринимательской деятельностью приводит к стиранию грани между коммерческими и некоммерческими организациями и, поэтому, данный критерий следует признать неудовлетворительным.

Главным критерием должна быть не цель деятельности, а цель создания организации, которая позволяет выделить из общей массы организаций в наибольшей степени, удовлетворяющие самые значимые потребности общества и государства, потребности, которые в большинстве случаев не могут быть реализованы на основе имущественной, материальной заинтересованности организации.

Исследование особенностей деятельности некоммерческих организаций позволило дополнить традиционные критерии отнесения организаций к некоммерческим (табл. 1).

**Таблица 1. Рекомендуемые критерии отнесения
организаций к некоммерческим**

Критерии	Некоммерческие организации
Цель деятельности (создания)	Исключает извлечение прибыли как цели. Вся деятельность направлена на выполнение миссии организации (культурной, образовательной, социальной, оздоровительной, защиты прав и свобод граждан, представление интересов бизнес-структур, благотворительной и др.)
Распределение прибыли	Не распределяется между участниками, а направляется на достижение целей создания организации
Правоспособность	Специальная (имеют только гражданские права и обязанности, которые предусмотрены учредительными документами и соответствуют целям деятельности)
Источник финансирования	Целевое финансирование или добровольные взносы, целевой капитал, а также средства от осуществления предпринимательской деятельности в случае, если такая деятельность разрешена уставом организации
Организационно-правовая форма	Перечень организационно-правовых форм является открытым, определяется ГК РФ и специализированными законами РФ (Закон № 7-ФЗ, Федеральный закон от 26.09.97 № 1 25-ФЗ "О свободе совести и религиозных объединениях", Федеральный закон от 19.05.95 № 82-ФЗ "Об общественных объединениях", Закон РФ от 19.06.92 № 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах и их союзах) в Российской Федерации", Федеральный закон от 1 1.08.95 № 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях", Закон РФ от 10.07.92 № 3266-1 "Об образовании", Федеральный закон РФ от 15.04.98 № 66-ФЗ "О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан", Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. N 174-ФЗ "Об автономных учреждениях" и др.).
Статус юридического лица	Могут приобретать или не приобретать (общественные и религиозные организации)

Теоретически обоснованы и сформированы модели бухгалтерского учета применительно к различным группам некоммерческих организаций на основе предложенных критериев их классификации и определения источников финансирования деятельности.

Отсутствие закрытого перечня организационно-правовых форм некоммерческих организаций предопределила необходимость сведения их к базовым типам. В диссертационном исследовании рассмотрены различные подходы к классификации некоммерческих организаций. Можно выделить следующие критерии классификации некоммерческих организаций: по объему вещных прав; по характеру прав участников; по наличию членства; по составу учредительных документов.

Ряд авторов предлагают типологизировать некоммерческие организации по целевой аудитории или направленности. Такая классификация позволит систематизировать большой спектр некоммерческих организаций на основе характера соотношения целей, стоящих перед организацией и ее участниками, при этом можно выделить четыре типа некоммерческих организаций: созданные для решения проблем членов организации; созданные для решения проблем, не связанных с уча-

стниками организации; правозащитные организации и инфраструктурные некоммерческие организации.

Правоведы в рамках системы юридических лиц среди некоммерческих организаций предлагают выделить три группы организаций:

- сугубо некоммерческие организации, деятельность которых лишена элементов предпринимательства;

- коммерциализированные некоммерческие организации, деятельность которых преимущественно направлена на получение прибыли, но осуществляется с использованием корпоративной оболочки некоммерческой организации;

- промежуточная группа организаций, включающая в себя юридических лица, сочетающие в своей деятельности элементы как некоммерческой и даже благотворительной деятельности, так и предпринимательства.

Предлагаемые выше критерии классификации позволяют систематизировать большое количество разнообразных некоммерческих организаций по правовому признаку, а также по степени влияния участников на происходящее в созданной организации процессы. Безусловно, такие подходы к классификации представляют огромный интерес для специалистов по негосударственному сектору. В то же время, они никак не помогают в систематизации особенностей некоммерческих организаций для целей бухгалтерского учета. Необходима разработка критериев деления некоммерческих организаций на группы, для которых целесообразно было бы рекомендовать специализированные формы дополнительной отчетности, дать определенные рекомендации в области ведения бухгалтерского учета целевых источников финансирования деятельности некоммерческих организаций.

В связи с этим, некоммерческие организации целесообразно разделить на два типа:

- 1) некоммерческие организации, которые получают и распределяют целевые средства, но не ведут коммерческую деятельность;

- 2) некоммерческие организации, которые занимаются предпринимательской деятельностью.

Автором упорядочена организация аналитического учета и оперативного контроля видов деятельности и источников финансирования на основе уточнения понятийного аппарата уставной и предпринимательской деятельности некоммерческой организации.

Условиями для осуществления предпринимательской деятельности некоммерческих организаций являются следующие:

- предпринимательская деятельность должна соответствовать целям, ради которых создана некоммерческая организация;

- доходы от предпринимательской деятельности не должны перераспределяться между членами или участниками некоммерческих организаций и должны быть направлены только для достижения целей, ради которых созданы некоммерческие организации.

Специфика функционирования некоммерческих организаций заключается в том, что их основная "уставная" деятельность может включать лишь те направления, которые соответствуют целям создания организации в статусе некоммерческой. Проблема состоит в отсутствии четких критериев этого соответствия, что порождает субъективную, произвольную трактовку, как самими участниками некоммерческой деятельности, так и контролирующими их организациями. Поэтому целесооб-

разно для каждой формы некоммерческой организации с учетом ее специфики, закрепить примерный перечень возможных видов предпринимательской активности, которыми вправе заниматься та или иная некоммерческая организация.

2. Анализ особенностей бухгалтерского учета в некоммерческих организациях с целью совершенствования его методологии.

В работе обоснована целесообразность применения термина "поступление средств" и предложена методика распределения расходов некоммерческой организации между уставной и предпринимательской деятельностью, позволяющая произвести разделение активной и пассивной деятельности и устранить имеющиеся сложности в определении облагаемого и необлагаемого дохода, возникающего при совмещении организацией уставной и предпринимательской деятельности.

Для осуществления своей основной "уставной" деятельности и своего прямого предназначения, некоммерческие организации нуждаются в определенных финансовых средствах, большая часть которых, исходя из законодательства о некоммерческих организациях и особенностей их деятельности, формируется за счет средств целевых поступлений.

Возможные виды поступлений в некоммерческие организации непосредственным образом влияют на особенности организации бухгалтерского учета, формирования показателей отчетности и оценку эффективности деятельности данных организаций. Источники финансирования некоммерческих организаций трактуются автором как поступления, а не как доходы, поскольку понятие "доходы" традиционно ассоциируется с предпринимательской деятельностью. Вместе с тем, многие некоммерческие организации ведут только уставную деятельность, например, ассоциации и союзы.

Анализ содержания законодательных норм, включая Закон "О некоммерческих организациях" позволил сделать вывод о том, что в них отсутствуют понятия "целевое финансирование" и "целевые поступления". В общепринятом понимании они означают передачу имущества или денежных средств для использования их на определенные цели.

Источниками формирования имущества некоммерческих организаций в денежных и иных формах являются:

- регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов);
- добровольные имущественные взносы и пожертвования;
- выручка от продажи товаров, работ, услуг;
- дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям,
- другим ценным бумагам и вкладам;
- доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации;
- другие, не запрещенные законом поступления.

Для целей налогообложения некоммерческими организациями используются перечень целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, который отражен на рисунке 3.

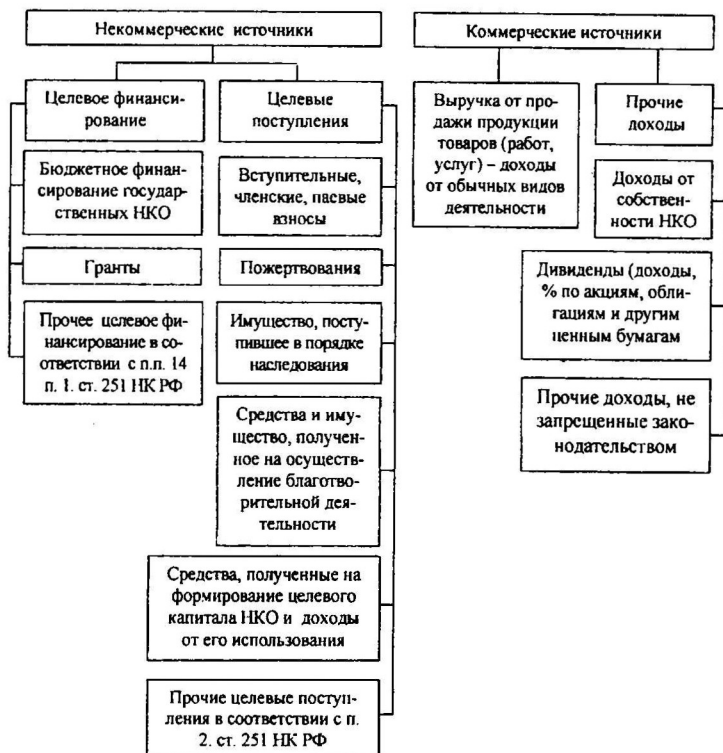


Рис. 3. Источники финансирования деятельности некоммерческих организаций

В настоящее время для обобщения информации по целевым доходам и расходам используют счет "Целевое финансирование". В системе производственного учета счет "Целевое финансирование" используется крайне редко, методика работы с этим счетом не получила должного развития, что затрудняет использование его при учете в некоммерческих организациях. В то же время при осуществлении НКО различных видов деятельности и выполнении ряда целевых программ и проектов счет "Целевое финансирование" представляет собой сложную конструкцию, так как фокусирует на себе всю информацию о финансовой деятельности некоммерческой организации. В этой связи особое значение приобретает разработка методики работы некоммерческих организаций со счетом "Целевое финансирование".

Сделан вывод о том, что действующий План счетов бухгалтерского учета не учитывает специфику финансирования некоммерческих организаций, в связи с чем, существует много нераскрытых вопросов по учету операций, связанных с расходованием средств некоммерческих организаций: не предусмотрено рас-

крытие информации по формированию и расходованию целевых средств, полученных некоммерческими организациями в рамках их основной деятельности, а также распределение затрат между предпринимательской и непредпринимательской деятельностью этих организаций.

Для решения данной проблемы разработана методика учета целевых средств с отражением использованных источников финансирования на субсчетах к счету "Целевое финансирование", информация которых является основой для составления отчета перед конкретной финансирующей организацией или физическим лицом. При наличии в некоммерческой организации нескольких целевых проектов и программ для отражения доходов и расходов по целевым программам и проектам предложено использовать второй уровень детализации аналитических счетов.

На счете "Основное производство" предложено аккумулировать расходы, связанные только с предпринимательской деятельностью, а на счете "Общехозяйственные расходы" - собирать все расходы, связанные как с уставной, так и с предпринимательской деятельностью. В конце месяца рекомендовано составление бухгалтерских справок на распределение расходов между уставной и предпринимательской деятельностью пропорционально доле доходов от предпринимательской деятельности в общей сумме поступлений в некоммерческую организацию, используя следующий алгоритм расчета (табл. 2).

Таблица 2. Бухгалтерская справка на распределение расходов между уставной и предпринимательской деятельности автономного учреждения "Бугульминское педагогическое училище"

Виды деятельности	Всего поступлений в НКО, тыс. руб.	Всего расходов НКО, тыс. руб. (итого по дебету счета "Общехозяйственные расходы")	Коэффициент распределения
Уставная деятельность	756	$756 \times 0,6615 = 500$	0,6615
Предпринимательская деятельность	340	$340 \times 0,6615 = 225$	0,6615
Итого	1096	725	-

При этом коэффициент распределения определяется делением общей суммы расходов некоммерческой организации на общую сумму ее доходов:

$$K_p = 725 / 1096 = 0,6615$$

В диссертации доказана необходимость разработки базового стандарта по учету средств целевого финансирования некоммерческих организаций и разработан его проект; уточнен перечень имущества, относимого к целевым средствам.

Изучение и обобщение мнений и рекомендаций различных авторов по вопросам отражения в бухгалтерском учете некоммерческих организаций средств целевого финансирования и их использования, позволило автору обосновать необходимость разработки специализированного Положения по бухгалтерскому учету целевого финансирования некоммерческих организаций. Предложенный автором проект Положения состоит из трех разделов: "Общие положения", "Учет средств целевого финансирования" и "Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности". В нем дается понятие целевого финансирования как иму-

щества, полученного и используемого некоммерческой организацией по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования. Разработан подробный перечень имущества, которое может быть отнесено к целевым средствам.

В работе обоснована необходимость внесения отдельных поправок в действующие стандарты бухгалтерского учета, позволяющие отражать реальное состояние активов некоммерческой организации; введено понятие "материальных запасов, предназначенных для уставной деятельности некоммерческих организаций", что способствует устранению нормативной неурегулированности учета одного и того же имущества некоммерческих организаций.

Нормативная база, определяющая порядок бухгалтерского учета материалов в некоммерческих организациях, в настоящее время отсутствует, а в действующих нормативных актах специфика бухгалтерского учета в некоммерческой сфере находит лишь фрагментарное отражение. Более того, в ПБУ 5/01 и Методических указаниях отсутствует само понятие материалов. Указывается, что материалы являются одним из видов материально-производственных запасов. Однако, такие виды ценностей, как, например, одежда, обувь, постельные принадлежности, игрушки и прочее для детей из детских домов, одежда для раздачи бездомным, - ни к предметам труда, ни к малоценным средствам труда отношения не имеют. Предметы религиозного назначения, книги, аудио- и видеокассеты религиозного содержания не могут быть отнесены ни к готовой продукции, ни к товарам, поскольку используются в уставной непредпринимательской деятельности. Соответственно, они не подпадают под понимание материально-производственных запасов как активов, предназначенных для продажи. В результате их распространения не формируется выручка, не используется понятие себестоимости и прибыли, а образуется сумма пожертвований на уставную деятельность.

Исследование вопроса учета имущества, предназначенного для распространения в рамках благотворительности (например, гуманитарная помощь), позволило критически осмыслить методические особенности действующего забалансового учета и предложить вести такой учет на счете 10 "Материалы", оценивая это имущество при этом по рыночной стоимости, что позволит включить его в состав целевого финансирования и раскрывать информацию о его использовании в отчетности.

В связи с вышеизложенным, в диссертации обоснована целесообразность внесения поправки в ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов", позволяющей признать в качестве активов некоммерческой организации материальные запасы, предназначенные для осуществления уставной деятельности:

- используемые для управленческих нужд организации;
- гуманитарную помощь;
- предметы религиозного назначения (книги, аудио- и видеокассеты и т.п.);
- приобретенные для последующего безвозмездного распределения.

Другим блоком неурегулированных вопросов бухгалтерского учета в некоммерческих организациях является учет основных средств и их износа. Немаловажной проблемой, которая заслуживает пристального изучения, является за-

прет действующим законодательством начисления амортизации по основным средствам некоммерческих организаций.

Некоммерческие организации на практике обобщают информации о суммах износа, начисляемого линейным способом на забалансовом счете "Износ основных средств", что приводит к искажению показателей финансовой отчетности: в активе баланса отражается первоначальная, а не остаточная стоимость основных средств; валюта баланса необоснованно завышена.

Необходимость начисления амортизации основных средств в некоммерческих организациях, уставная деятельность которых не связана с предпринимательской деятельностью не возникает ввиду отсутствия у них доходов от продажи продукции, работ, услуг и необходимости расчета их себестоимости.

Однако большинство некоммерческих организаций вынуждено заниматься предпринимательской деятельностью для обеспечения уставных целей деятельности. Запрет на начисление амортизации не дает возможности некоммерческим организациям при определении финансового результата от предпринимательской деятельности учитывать такую существенную статью расходов как амортизационные отчисления, что ставит их в значительно менее выгодное положение по сравнению с коммерческими организациями. В связи с вышесказанным, целесообразно внесение поправки в ПБУ 6/01. Абзац 3 пункта 17 раздела III следует заменить следующей формулировкой: "По объектам основных средств некоммерческих организаций начисляется амортизация линейным способом, которая учитывается на соответствующем балансовом счете".

В диссертации разработаны методологические положения и практические рекомендации по учету основных средств некоммерческих организаций; предложены: методика распределения сумм амортизации между уставной и предпринимательской деятельностью некоммерческой организации, позволяющая установить обоснованность их включения в расходы соответствующих видов деятельности, и регистр по начислению амортизации основных средств некоммерческих организаций; уточнен механизм распределения сумм амортизации между отдельными программами и проектами, направленный на развитие аналитического учета в некоммерческих организациях.

Автором предложен механизм распределения сумм начисленной амортизации между уставной и предпринимательской деятельностью (табл. 3) и алгоритм его расчета (табл. 4).

Таблица 3. Механизм распределения суммы амортизации между уставной и предпринимательской деятельностью Автономного учреждения "Бугульминское педагогическое училище"

Виды деятельности НКО	Всего поступлений в НКО, тыс. руб.	Коэффициент распределения	Общая сумма амортизации, тыс. руб.	Бухгалтерская запись	
				Дебет	Кредит
Уставная	7560	0,6898 (7560 / 10960)	1638 (2375 × 0,6898)	86	02
Предпринимательская	3400	0,3102 (3400 / 10960)	737 (2375 × 0,3102)	20	02
Итого	10960	1,0	2375		

Таблица 4. Расчет величины амортизации, соответствующей уставной и предпринимательской деятельности НКО

Показатели	Алгоритм расчета
1.Общая сумма поступлений средств в некоммерческую организацию	Целевое финансирование + Доходы от предпринимательской деятельности за месяц
2.Коэффициент распределения, соответствующий доле поступлений от уставной деятельности НКО в общей сумме поступлений ($K_{p.u.}$)	$\frac{\text{Поступления от уставной деятельности за месяц}}{\text{Общая сумма поступлений средств за месяц}}$
3.Коэффициент распределения, соответствующий доле доходов от предпринимательской деятельности НКО в общей сумме поступлений ($K_{p.p.}$)	$\frac{\text{Доходы от предпринимательской деятельности за месяц}}{\text{Общая сумма поступлений за месяц}}$ или $1 - K_{p.u.}$
4.Величина амортизации, включаемая в расходы по уставной деятельности	Общая сумма начисленной амортизации $\times$ Коэффициент распределения
5.Величина амортизации, включаемая в расходы по предпринимательской деятельности	Общая сумма начисленной амортизации $\times$ Коэффициент распределения

Для решения второй проблемы распределение сумм амортизации между отдельными программами и проектами следует производить пропорционально суммам целевого финансирования по каждой программе или проекту (табл. 5).

Таблица 5. Распределение сумм амортизации между отдельными программами и проектами Автономного учреждения "Бугульминское педагогическое училище"

№ п/п и наименование проекта	Сумма поступлений по проектам, тыс. руб.	Доля в общей сумме поступлений, доли ед.	Сумма амортизации, начисленной по уставной деятельности, тыс. руб.	Бухгалтерская запись	
				Дебет	Кредит
Проект А "Оснащение компьютерного класса"	1300	0,565	926 (1638 $\times$ 0,565)	86-А-1-2*	02
Проект Б "Организация кабинета психологической разгрузки"	800	0,348	570 (1638 $\times$ 0,348)	86-Б-1-2	02
Проект В "Грант РГНФ"	200	0,087	142 (1638 $\times$ 0,087)	86-В-1-2	02
Итого	2300	1,0	1638	-	-

* здесь А - источник финансирования конкретной программы, отраженный на субсчете первого уровня счета "Целевое финансирование"; 1 - номер целевого проекта или программы, отраженный на аналитическом счете второго уровня; 2 - номер статьи сметы конкретной целевой программы или проекта, отраженные на аналитических счетах третьего уровня.

Автором даны предложения по уточнению Методических указаний по учету основных средств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 21 ноября 2003 г. № 91н, касающиеся предложенного в работе механизма распределения суммы начисленной амортизации между уставной и предпринимательской деятельностью. Разработан формат регистра по начислению амортизации основных средств некоммерческой организации.

Необходимость внесения предложенных выше поправок доказана результатами анализа проблем, возникающих при формировании вступительного баланса автономных учреждений. Бюджетное учреждение, преобразованное в автономное, должно составить заключительную бюджетную отчетность и вступительный баланс автономного учреждения, что вызывает трудности с переносом соответствующих остатков счетов "Основные средства" и "Амортизация". Это связано с различиями в учете основных средств и их амортизации в бюджетных и некоммерческих организациях.

В работе отмечено, что бюджетным учреждениям с 01.01.2006 г. Инструкцией по бюджетному учету разрешено начисление амортизации по основным средствам, приобретенным за счет доходов от предпринимательской деятельности с отражением ее на балансовом счете 0 104 00 000 "Амортизация". Поэтому при переносе остатков по основным средствам бухгалтерам необходимо решить проблему с амортизацией основных средств, которая ранее была накоплена в бюджетном учреждении на счете 0 104 00 000 "Амортизация". Официальные рекомендации Минфина по данному вопросу отсутствуют. На практике бухгалтеры вновь образованных автономных учреждений необоснованно используют для отражения сумм амортизации: счет "Добавочный капитал" или, так называемый, "нулевой" счет.

Применение счета "Добавочный капитал" в данном случае вступает в противоречие с методологией бухгалтерского учета и назначением счета. В работе даны конкретные рекомендации, учитывающие своеобразие преобразования бюджетного учреждения в автономное. В частности, перенос остатков по счету 0 101 00 000 "Основные средства" бюджетного учреждения на счет 01 "Основные средства" автономного учреждения целесообразно проводить по остаточной стоимости, применение которой при передаче имущества автономному учреждению будет оправдано с точки зрения рыночной экономики и решит проблему с переносом суммы начисленной ранее амортизации.

Таким же образом следует поступить, по мнению автора, и с остатками основных средств стоимостью до 20 тыс. руб., которые рекомендуются автономным учреждениям перевести на счет 10 "Материалы" субсчет 10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности".

В диссертации обоснована целесообразность совершенствования отчетности некоммерческих организаций для государственных органов и для финансирующих организаций; выявлены причины и факторы, влияющие на информативность отчетности некоммерческих организаций; предложены дополнительные статьи в действующую форму бухгалтерского баланса, позволяющие повысить ее информативность, достоверность и аналитичность.

Исследование бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций позволило обосновать внесение в форму баланса уточнений и дополнений.

Учитывая особенности используемого в уставной деятельности имущества некоммерческих организаций, рекомендовано статью "Запасы" II раздела бухгалтерского баланса дополнить такими составляющими, как:

- предметы религиозного назначения;

- материалы для благотворительной помощи;
- гуманитарная помощь.

В работе обосновано содержание III раздела бухгалтерского баланса "Капитал и резервы". Дана оценка капитала как экономической и бухгалтерской категорий. С экономической точки зрения капитал представляет собой "совокупность ресурсов, являющихся универсальным источником доходов общества, который подразделяется на три вида: личностный, частный и капитал общественных союзов, включая государство... Капитал способен приносить прибыль, то есть является самовозрастающим богатством".¹ С бухгалтерской точки зрения "капитал" представляет собой источник средств организации, определяемой величиной чистых активов, в качестве которых, применительно к некоммерческим организациям, исходя из порядка их определения в акционерных обществах, относятся суммы остатка средств целевого финансирования и добавочного капитала.

Основываясь на идеях Рудановского А.П., автор считает целесообразным в некоммерческих организациях, деятельность которых основана на принципе распределения полученных ресурсов, статью "Уставный капитал" формы №1 "Бухгалтерский баланс" дополнить и применять как "Уставный капитал (фонд)". В этом случае и коммерческие организации, и такие виды некоммерческих организаций как потребительские кооперативы и автономные учреждения смогут отражать по данной строке соответственно суммы уставного капитала, паевого или целевого фонда. Логичным становится и применение для некоммерческих организаций термина "Накопленный фонд" вместо "Нераспределенная прибыль".

3. Развитие методологии и разработка методики трансформации финансовой отчетности некоммерческой организации по международным стандартам.

В диссертации обоснована актуальность внедрения международных стандартов финансовой отчетности для отечественных некоммерческих с целью обеспечения конкурентоспособности в привлечении средств международных структур.

Исследование зарубежной практики ведения финансового учета и формирования финансовой отчетности в некоммерческих организациях показало ее направленность на предоставление объективной информации о состоянии организации, анализ достигнутых результатов и прогнозирование перспектив развития некоммерческих организаций, т.е. не заинтересованность в построении финансовой отчетности в соответствии с принципами МСФО.

Международные стандарты, обеспечивающие единые подходы к формированию финансовой отчетности дают возможность сопоставить финансовую отчетность отечественных некоммерческих организаций с отчетностью иностранных партнеров и конкурентов и обеспечивают конкурентные преимущества в получении грантов от международных структур.

В соответствии с МСФО некоммерческие организации могут использовать

¹ Белозеров С.А., Горбушина С.Г. и др. Финансы: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК «Велби», Изд-во: Проспект, 2004. – 416 с. – С. 307.

принципиальные формы построения отчетности.

Анализ стандартов, разработанных для Общественного сектора, под которым понимают совокупность национальных, региональных и местных органов власти, представленных правительственными агентствами и избирательными округами, показал, что действие этих стандартов распространяется лишь на бюджетные учреждения, не имеющие отношения к некоммерческим организациям.

В работе сделан вывод, что отличительной особенностью американских стандартов учета и отчетности от МСФО является их построение на том принципе, что некоммерческие организации с экономической точки зрения полностью соответствуют коммерческим организациям. В стандарте FAS 116, например, прямо говорится, что применение термина "специализированный" для обозначения бухгалтерского учета некоммерческих организаций далее недопустимо и принципы учета должны быть общими для коммерческих и некоммерческих организаций. Позиция Финансового Правления состоит в следующем. Некоммерческие организации производят (а не только получают от доноров) и распределяют товары и услуги, используя различные ресурсы. Они приобретают некоторые активы (ресурсы) за наличный расчет, некоторые - принимая на себя определенные обязательства, а некоторые - получают в виде вкладов. Активы (ресурсы) организации могут быть израсходованы в обеспечение производимых ею услуг в том же периоде, в котором получены, или позднее, а некоторые виды ресурсов расходуются постепенно в течение длительного промежутка времени. Все активы, которые расходуются для достижения целей организации (т.е. служат для обеспечения возможности оказывать те или иные общественно, социально значимые услуги), имеют стоимость. Это не зависит от того, приобретены эти активы в предшествующем либо в текущем периоде, за деньги или при принятии организацией определенных обязательств, либо получены в виде вкладов.

В работе предложена учетная политика некоммерческих организаций по МСФО, отражающая особенности их деятельности и, основанные на этом, особенности трактовки некоторых понятий и категорий.

Конкретные принципы, основы, условия, правила и практику, принятые для подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО должна определять учетная политика некоммерческой организации.

В работе даны рекомендации по разработке учетной политики некоммерческим организациям, отвечающей требованиям МСФО, в частности, порядка учета основных средств. Предложено определить порядок признания их в качестве активов некоммерческой организации, выбрать критерии отнесения основных средств к уставной и предпринимательской деятельности, отразить метод начисления амортизации. По нематериальным активам в учетной политике следует отразить метод учета, порядок определения срока полезной службы, способ начисления амортизации, период проведения тестирования на обесценение данных активов. По целевому финансированию раскрывается механизм формирования в отчетности информации об остатках неиспользованных целевых средств: с отражением данной суммы в балансе (как капитала) или в отчете о прибылях и убытках (как дохода). По запасам определяется порядок определе-

ния себестоимости, создания резерва под обесценение, механизм отражения в отчетности гуманитарной помощи и ее распределения.

Исследование особенностей деятельности некоммерческих организаций применительно к международным стандартам позволило автору разработать примерную учетную политику некоммерческой организации по МСФО.

В диссертации предложен механизм трансформации финансовой отчетности некоммерческой организации, составленной по российским положениям по бухгалтерскому учету (РСБУ) в формат МСФО, позволяющий реализовать основополагающие принципы международных стандартов в полной мере с учетом особенностей деятельности НКО и раскрывающий содержание финансовых отношений некоммерческих организаций в условиях современной экономики.

Исследование двух способов получения финансовой отчетности по МСФО: 1 - метод трансформации отчетности; 2 - метод параллельного учета, - позволило уточнить процедуру трансформации в разрезе следующих основных этапов:

- 1) проведение анализа применяемой организацией учетной политики;
- 2) перегруппировка статей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, составленных по отчетственным стандартам, исходя из экономической сущности активов, обязательств, собственных средств, доходов и расходов для приведения их в соответствие с требованиями МСФО;
- 3) определения перечня необходимых корректировок статей отчетности в целях корректировки временных (отчетных) периодов, в которые были совершены операции либо образовались активы, обязательства, источники собственных средств, доходы и расходы;
- 4) определение перечня необходимых корректировок статей отчетности в целях оценки активов, обязательств, собственных средств, доходов и расходов в соответствии с МСФО;
- 5) расчет сумм необходимых корректировок статей отчетности для приведения их в соответствие с требованиями МСФО;
- 6) составление преобразованного баланса на конец отчетного периода, а также отчета о прибылях и убытках за период в соответствии с МСФО.

При трансформации отчетности, составленной по российским правилам бухгалтерского учета (РПБУ) в формат МСФО необходимо провести анализ финансово-хозяйственной деятельности организации и системы бухгалтерского учета по российским стандартам: выявить типовые операции, проанализировать учетную политику и рабочий план счетов.

Параллельный учет является более трудоемким, по сравнению с трансформацией, процессом, однако, по мнению автора, позволяет избежать тех разнообразных неточностей и погрешностей, которые неизбежны при трансформации отчетности в формат МСФО и могут составлять до 25%.

При параллельном учете организация одновременно некоммерческая организация использует два плана счетов - российский и по МСФО. От специфики деятельности организации будет зависеть содержание трансформационных проводок и формирование рабочих документов.

Обосновано применение параллельного учета для получения более досто-

верной финансовой отчетности по МСФО, одновременно выявлены проблемы, связанные с: необходимостью обучения персонала или набором квалифицированного персонала, а также приобретением специального программного обеспечения и дополнительного оборудования, но и изменением в организационной структуре всех экономических служб организации.

В результате анализа преимуществ и недостатков, применяемых на практике методов трансформации финансовой отчетности в формат МСФО, автором предложен механизм трансформации финансовой отчетности некоммерческой организации, отвечающей требованиям российских правил бухгалтерского учета (РПБУ) в формат МСФО.

4. Новые методологические и методические подходы к организации внутреннего и внешнего аудита некоммерческих организаций.

В работе даны предложения по организации системы внутреннего контроля, способствующие выявлению внутренних резервов повышения эффективности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций.

Необходимость единства методологии бухгалтерского учета и аудита обусловлена развитием общей концепции учетно-контрольного процесса и аудиторской деятельности как основополагающего фактора дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета и обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности.

Значительная роль в организации внутреннего контроля некоммерческих организаций отводится соблюдению правовых актов, регулирующих деятельность некоммерческих организаций. Кроме того, организация внутреннего контроля зависит от особенностей финансирования некоммерческой организации: ограничения источников поступлений некоммерческих организаций, установленные отдельными Законами (например, запрет на ведение предпринимательской деятельности ассоциациям и союзам, ограничение видов предпринимательской деятельности политическим партиям, необходимость лицензирования отдельных видов деятельности и др.).

Одним из потребителей аудиторской информации являются учредители и доноры, которых интересует целевое использование средств и исполнение сметы (бюджета). Составление сметы (бюджета) является обязательным требованием Федерального закона "О некоммерческих организациях" (п. 1 ст. 3 Закона). Организация внутреннего аудита обеспечивает информацией о: наличии бюджета; соблюдении сроков его составления; сбалансированности и реалистичности данных; включении доходов и расходов по всем целевым проектам и программам; внесении изменений в бюджет с соблюдением необходимых процедур; отсутствии ошибок; и др., что важно для принятия решений по формированию и исполнению бюджета.

Эффективность системы внутреннего контроля в работе определена действиями, направленными на выявление рисков уставной и предпринимательской деятельности некоммерческой организации. Изучение системы внутреннего контроля в некоммерческих организациях позволило автору разработать основные направления совершенствования системы внутреннего аудита, которые по-

зволят обеспечить эффективность как уставной, так и предпринимательской деятельности такого рода организаций.

В диссертации предложены методологические подходы к организации внутреннего и внешнего аудита на основе выделения этапов аудита уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций; уточнения методов и приемов аудита; рекомендованы базовые показатели для расчета уровня существенности для различных видов некоммерческих организаций.

Методология аудита некоммерческих организаций представлена в работе как система, включающая принципы, подходы, средства, методы и методики, методические и практические рекомендации и указания, сформированные на единой научной и теоретической основе. Процесс аудиторской проверки определен как последовательность взаимосвязанных этапов. Сделан вывод о том, что разделение процесса на последовательные этапы в большей степени связано с логикой выполняемых процедур, а не их обособленностью. Работы, отнесенные к отдельным этапам, выполняются, как правило, на протяжении всех этапов. На рисунке 4 приведены этапы аудита уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций.



Рис. 4. Этапы аудита уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций

Автором даны рекомендации по определению уровня существенности и аудиторского риска по некоммерческим организациям.

Анализ подходов для расчета уровня существенности в некоммерческих организациях позволил выявить наиболее распространенный по использованию в расчетах показателей: "Итог баланса", "Оборот по счету", "Целевое финансирование" и "Расходы некоммерческой организации". Использование показателя "Итог баланса" вместо показателя "Выручки от продажи" для оценки уровня существенности некоммерческих организаций связано с возможностью проведения более корректного сравнения с "Итогом баланса" искажений сальдо счетов "Основные средства", "Нематериальные активы", "Материалы", "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Ошибки, допущенные при ведении этих счетов, напрямую влияют на величину "итога баланса", принятой за базу при оценке существенности, нежели на выручку. Применение таких показателей, как оборот по счету "Целевое финансирование" и показателя "Расходы некоммерческих организаций" отражает специфику финансовых отношений, складывающихся в некоммерческих организациях, а именно: целевой характер использования поступивших средств.

Предполагаемый перечень базовых показателей для расчета уровня существенности некоммерческих организаций в зависимости от видов осуществляемой деятельности представлен в таблице 6.

Таблица 6. Рекомендуемые базовые показатели для расчета уровня существенности для некоммерческих организаций

Наименование базового показателя	Вид деятельности	Допустимый % отклонений
Уставный (паевой) капитал (фонд)	Уставная	2
Целевой капитал (фонд)	Уставная	1
Оборотные активы	Предпринимательская	2
Оборот по счету "Целевое финансирование"	Уставная	2
Валюта баланса	Уставная	2
Расходы организации	Уставная	2
Объем продаж	Предпринимательская	0,5-3
Чистая прибыль отчетного года	Предпринимательская	10

В работе сделан вывод о том, что именно в некоммерческих организациях имеется очень высокий контрольный риск. Оценивать риск рекомендуется, используя аудиторские процедуры, включая тестирование.

В диссертации разработана методика внешнего аудита некоммерческих организаций, направленная на повышение его качества и снижение трудоемкости; разработан формат технического задания, основанный на программе проверки финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений.

В аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности некоммерческих организаций рекомендовано первоочередное внимание уделять Отчету о целевом использовании полученных средств. Поскольку данная форма является для большинства организационно-правовых форм некоммерческих организаций лишь рекомендуемой, поэтому источником информации могут быть сметы, имею-

щиеся в организации и бюджеты целевых проектов и программ.

Алгоритм проведения аудита финансовой отчетности по целевому проекту представлен аналогичным проверке исполнения сметы организации, дополнен рекомендациями по проверке исполнения требований донорской организации к учету и составлению отчетности по целевому проекту.

Критический анализ взглядов различных авторов, позволил разработать структуру плана и программы аудиторской проверки некоммерческой организации, рекомендовать аудиторские процедуры, учитывающие специфику аудита средств целевого финансирования, материальных ценностей и основных средств такого рода аудируемых лиц. При преобразовании бюджетных учреждений в автономные, альтернативным источником дохода предложено считать целевой капитал, в соответствии с положениями Федерального закона № 275-ФЗ от 30 декабря 2006 г. "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций".

Обоснование целевого капитала в качестве нового объекта аудита обусловило необходимость разработки программы аудита. Предложенная автором программа аудита была апробирована еще при проведении в 2008 г. Министерством образования и науки Республики Татарстан обязательной аудиторской проверки республиканских автономных учреждений.

5. Необходимость развития методологии экономического анализа и разработка системы показателей эффективности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций.

В работе уточнены направления экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций, учитывающие особенности их финансирования и функционирования.

В рамках единой концепции бухгалтерского учета и экономического анализа выделены важнейшие элементы учетно-аналитического обеспечения управленческой деятельности.

Концепция экономического анализа в рыночной экономике определяет основы построения системы экономического анализа в условиях новой экономической среды.

Теоретическое освещение новых вопросов, требующих развития концептуальных основ экономического анализа в условиях расширения его границ и новой экономической среды позволили уточнить элементы концепции экономического анализа некоммерческих организаций.

Сделан вывод о том, что показатели эффективности финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций должны учитывать социальную направленность деятельности третьего сектора.

Рассматривая некоммерческую организацию с позиции системного анализа, можно представить ее как систему, состоящую из единства целей, ресурсов и внутренней структуры. Использование системного подхода в анализе деятельности некоммерческой организации позволит не только выявить недостатки в организации ее функционирования, но и сформулировать некоторые предложе-

ния по совершенствованию деятельности. Однако практическая реализация системного подхода сопряжена с определенными трудностями, связанными, прежде всего, с социально-экономическим аспектом некоммерческой деятельности. Традиционная экономическая наука еще не имеет достаточно разработанного аппарата изучения указанных проблем и оперирует только количественным измерением явлений и процессов. Между тем экономическая проблематика некоммерческих организаций всегда связана с определенными социальными явлениями, которым пока не найдены способы количественной оценки. Вместе с тем, конкретный количественный анализ способен дать исследователю полезный исходный материал и позволит уловить тенденции сложных экономических процессов. Только при таком подходе аргументация "числом" приобретает научную доказательность, а социально-экономические проблемы некоммерческой организации получают свою содержательную интерпретацию.

В диссертации обоснован показатель эффективности уставной деятельности некоммерческих организаций и предложен алгоритм его расчета.

Для пользователей и потенциальных доноров важной является информация о способности некоммерческой организации сохранять финансовую устойчивость под влиянием внешней и внутренней среды. Однако традиционное понимание данного показателя не позволяет учесть специфику деятельности некоммерческих организаций, связанную с некоммерческими целями деятельности.

Учитывая социальную и общественную значимость деятельности, финансовая устойчивость некоммерческой организации может быть определена следующим образом: некоммерческая организация управляется на эффективной финансовой основе, если она возмещает свои совокупные экономические затраты и осуществляет инвестирование в свою инфраструктуру (физическую, гуманитарную и интеллектуальную) темпами, адекватными для поддержания будущего потенциала, необходимого для реализации ее текущих и стратегических задач, а также удовлетворения потребностей общества в социально значимых услугах.

Исследования автора позволили определить эффективность уставной деятельности некоммерческой деятельности как относительный эффект, результативность целевого проекта или программы. Поскольку основной итог деятельности некоммерческой организации - количество потребителей некоммерческих услуг, а значительную часть поступлений в некоммерческую организацию составляют целевые поступления, то показатель эффективности деятельности некоммерческой организации можно рассчитать по формуле:

$$\mathcal{O} = D/R \times 100, \text{ где:}$$

D - общая сумма поступлений в некоммерческую организацию, тыс. руб.;

R - расходы по проекту, тыс. руб.

Данный показатель удовлетворяет общим требованиям, предъявляемым к показателю эффективности. Учтен полезный эффект (результат) деятельности некоммерческой организации в виде общей суммы поступлений по отношению к целевым расходам. Соотносимые величины выражены в стоимостной форме, следовательно, соблюдено требование размерности, что делает его универсальным для сопоставления результатов деятельности различных некоммерческих организаций.

В диссертации разработаны показатели результативности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций; предложена система финансовых, социальных и производственных индикаторов, применение которых позволит стандартизировать процедуры оценки эффективности функционирования некоммерческих организаций.

Развитие некоммерческого сектора и вовлечение его в рыночные отношения требует разработки особых методов анализа, результаты которого смогли бы дать представление об уровне социальной и рыночной эффективности некоммерческих организаций. В диссертационном исследовании предложена методика расчета основных показателей эффективности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций, разработана система производственных, финансовых и социальных индикаторов эффективности деятельности некоммерческих организаций. По мнению автора, результаты данного исследования являются определенным вкладом в развитие теории и практики учета, анализа и аудита некоммерческих организаций.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии:

1. *Гусарова Л.В.* Экономическая свобода предприятия и закономерности ее развития [Текст] / Гусарова Л.В., Бодров О.Г., Миргалеева И.В.: Монография. - Казань: Издательство "Таглитат", 2005. - 104 с. - 6,5 п.л. (вклад автора 3,0 п.л.).
2. *Гусарова Л.В.* Особенности бухгалтерского учета в некоммерческих организациях [Текст] / Гусарова Л.В., Хамидуллина Г.Р., Ягудина Г.Г.: Монография. - М: Изд-во: "Бухгалтерский учет", 2008. - 152 с. - 9,5 п.л. (вклад автора 4,5 п.л.).
3. *Гусарова Л.В.* Судебно-бухгалтерская экспертиза [Текст] / Гусарова Л.В., Хамидуллина Г.Р., Ягудина Г.Г.: Монография. - М: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2008. - 104 с. - 6,5 п.л. (вклад автора 2,5 п.л.).
4. *Гусарова Л.В.* Трансформация бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами в сфере некоммерческих организаций [Текст] / Гусарова Л.В., Хамидуллина Г.Р., Ягудина Г.Г.: Монография. - Казань: Издательство "Познание", 2008. - 184 с. - 10,7 п.л. (вклад автора 5,0 п.л.).
5. *Гусарова Л.В.* Автономные учреждения: особенности функционирования и финансирования [Текст] / Гусарова Л.В., Хамидуллина Г.Р., Миргалеева И.В., Жилина Н.Н.: Монография. - Казань: Познание, 2008. - 148 с. - 8,6 п.л. (вклад автора 4,0 п.л.).
6. *Гусарова Л.В.* Бухгалтерский учет. Бухгалтерская ответственность. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Текст] / Гусарова Л.В., Хамидуллина Г.Р., Ягудина Г.Г.: Монография. - Казань: Познание, 2009. - 140 с. - 8,14 п.л. (вклад автора 3,14 п.л.).

7. *Гусарова Л.В.* Автономные учреждения: особенности бухгалтерского учета, аудита и анализа хозяйственной деятельности [Текст] / Гусарова Л.В., Хамидуллина Г.Р., Ягудина Г.Г.: Монография. - М: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2009. - 120 с. - 7 п.л. (вклад автора 4,5 п.л.).
8. *Гусарова Л.В.* Концепция бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях [Текст] / Гусарова Л.В.: Монография. - Казань: Познание, 2009. - 264 с. - 15,35 п.л.

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

9. *Гусарова Л.В.* Амортизация и износ основных средств некоммерческих организаций: различия в экономическом содержании и методологии бухгалтерского и налогового учета (статья) (начало) [Текст] / Гусарова Л.В. // Интеграл. - № 5(37). - 2007. - С. 80-82. - 0,3 п.л.
10. *Гусарова Л.В.* Амортизация и износ основных средств некоммерческих организаций: различия в экономическом содержании и методологии бухгалтерского и налогового учета (статья) (продолжение) [Текст] / Гусарова Л.В. // Интеграл. - № 6(38). - 2007. - С.87-89. - 0,3 п.л.
11. *Гусарова Л.В.* Особенности учета источников формирования имущества некоммерческих организаций [Текст] / Гусарова Л.В. // Проблемы современной экономики. - №2 (26). - 2008. - С. 134-138. - 0,6 п.л.
12. *Гусарова Л.В.* Составление финансовой отчетности некоммерческих организаций по международным стандартам [Текст] / Гусарова Л.В. // Бухгалтерский учет. - 2008 г. - №20. - С. 76-79. - 0,6 п.л.
13. *Гусарова Л.В.* Некоммерческие организации как одна из форм удовлетворения потребностей [Текст] / Гусарова Л.В. // Интеграл. - 2008. - №6. - С. 75-77. - 0,5 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.).
14. *Гусарова Л.В.* Образование, как движущий фактор экономики Татарстана [Текст] / Гусарова Л.В. // Интеграл. - 2008. - № 6. - С. 138-140. - 0,4 п.л. (авт. 0,3 п.л.).
15. *Гусарова Л.В.* Практические аспекты составления заключительной отчетности бюджетного и вступительного баланса автономного учреждения [Текст] / Гусарова Л.В. // Бухгалтерский учет. - 2009. - № 7. - С. 34-40 - 0,4 п.л.
16. *Гусарова Л.В.* Анализ деятельности некоммерческих организаций. [Текст] / Гусарова Л.В. // Бухгалтерский учет. - 2010 г. - №1. - С. 104-107. - 0,4 п.л.
17. *Гусарова Л.В.* Финансирование деятельности некоммерческих организаций [Текст] / Гусарова Л.В. // Экономика. Предпринимательство. Окружающая среда. ЭПОС. - 2010. - №1 (41). - С. 34-38. - 0,6 п.л.
18. *Гусарова Л.В.* Методика проведения аудита уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций [Текст] / Гусарова Л.В. // РИСК. - 2010. - №1. - С. 271-275. - 0,6 п.л.

Кроме того, ряд положений диссертационного исследования опубликован в 24 научных работах и статьях и тезисах докладов на научных практических конференциях общим объемом 28,1 п.л., из которых автору принадлежит 14,7 п.л.

10 ~

Автореферат

Подписано в печать 27.09.2010 г. Заказ № К1/1022. Тираж 100 экз.
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64