

На правах рукописи

**Дубров Дмитрий Святославович**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ  
В БЛАГОТВОРИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность: 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва 2012

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Овсийчук Мария Федоровна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Гусарова Любовь Васильевна**  
кандидат экономических наук, доцент  
**Грищенко Юлия Игоревна**

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Московский государственный университет экономики, статистики и информатики»

Защита состоится «13» марта 2012 года 14.00 на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 513.002.03 при АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, Московская область, г. Мытищи ул., Волошиной, д. 12/30, зал диссертационных советов (корпус 4, комн.235)

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации».

Объявление о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ referat\_vak@mon.gov.ru, а также на официальном сайте АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» [www.ruc.su](http://www.ruc.su).

Автореферат разослан «    »                               2012 года

Учёный секретарь  
совета по защите докторских и  
кандидатских диссертаций Д 513.002.03  
д.э.н., профессор

Е.В. Зубарева

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы.** В сложившихся условиях рыночной экономики благотворительная деятельность организаций и физических лиц является важнейшим фактором социального развития общества в таких сферах, как образование, наука, культура, искусство, здравоохранение, охрана окружающей среды и ряд других.

Деятельность благотворительных организаций регулируется основными законодательными актами, такими как, ФЗ № 135 от 11.08.1995г. «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» (с последующими изм. и дополн.), ФЗ № 7 от 12.01.1996г. «О некоммерческих организациях» (с последующими изм. и дополн.), ФЗ № 275 от 30.12.2006г. «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» (с последующими изм. и дополн.) и др. В них определено, что целью деятельности благотворительных организаций является решение уставных задач, ради которых они созданы.

Благотворительные организации выделяются в самостоятельный сектор, действующий наряду с государственными органами власти и частным предпринимательским сектором.

Уставную деятельность некоммерческие благотворительные организации осуществляют за счёт средств целевых поступлений и пожертвований юридических и физических лиц, выраженных как в денежной, так и в натуральной формах. Для решения уставных задач благотворительные организации могут заниматься предпринимательской деятельностью. Таким образом, доходы, полученные от предпринимательской деятельности, являются дополнительным источником финансирования благотворительных программ.

Бухгалтерский учет в благотворительных организациях осуществляется на основании единой методологии, действующей на территории Российской Федерации, которая определена ФЗ № 129 от 21.11.1996г. «О бухгалтерском учёте» (с последующими изменениями и дополнениями), Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (с последующими изменениями и дополнениями) и другими нормативными актами.

Актуальность исследования обусловлена потребностью развития деятельности благотворительных организаций. Распоряжением Правительства РФ № 1054-р от 30.09.2009г. одобрена Концепция содействия развитию благотворительной деятельности и добровольчества в Российской Федерации, определяющая задачи и основные направления активизации благотворительности и добровольчества как ресурса развития общества, позволяющего дополнить бюджетные источники для решения социальных проблем внебюджетными средствами, а также привлечь в социальную сферу трудовые ресурсы добровольцев. Это и обусловило выбор темы исследования и определило круг рассматриваемых проблем.

**Степень разработанности проблемы.** Организация и методика бухгалтерского учета и отчетности рассматривались в трудах ведущих отечественных ученых и практиков в разных отраслях бухгалтерского учета, анализа и контроля: Н.А. Адамова, А.С. Бакаева, И.П. Барышникова, П.С. Безруких, Е.А. Еленевской, В.Б. Ивашкевича, Е.В. Зубаревой, Р.В. Калининичевой, Е.П. Козловой, Н.П. Кондракова, М.В. Мельник, М.Ф. Овсяичук, В.Я. Овсяичук, В.И. Петровой, Л.В. Поповой, Т.М. Рогуленко, А.Е. Суглобова, В.П. Суйц, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и др.

Основой современных теорий и решения проблем бухгалтерского учета в благотворительных организациях являются исследования Н.А. Воеводиной, В.В. Воробьевой, А.А. Вяльшиной, Ю.И. Грищенко, Л.В. Гусаровой, С.М. Джаарбекова, С.Н. Старостина, Н.Л. Кошеваровой, М.Л. Макальской, Л.Н.Сухоруких, М.Ф.Овсяичук, Н.А. Пирожковой, Г.Р. Хамидуллиной и других. В результате исследований этих авторов разработаны общие принципы формирования системы бухгалтерского учета и контроля в благотворительном секторе в современных экономических условиях.

Однако, несмотря на определённые достижения в этой сфере, методология бухгалтерского учёта и отчётности, контроля деятельности благотворительных организаций постоянно совершенствуется. Многие её аспекты недостаточно отражены в научных и методических работах, некоторые из них носят дискуссионный характер. Этим обусловлена необходимость и актуальность выбора темы исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы явилось изучение теории и практики учета, внутреннего контроля деятельности благотворительных организаций, разработки методических аспектов учета и контроля, направленных на повышение эффективности их деятельности.

Для достижения этой цели в диссертационной работе были поставлены и решены следующие задачи:

- исследовать и теоретически обосновать аспекты функционирования благотворительных организаций, определить объекты учёта и контроля;

- определить особенности формирования учетной политики, учитывающей уставную и предпринимательскую деятельность;

- проанализировать целевые поступления и источники целевого финансирования благотворительных программ, обосновать их структуру и отражение в бухгалтерском учете;

- изучить учет использования целевых поступлений и средств целевого финансирования, предложить его совершенствование;

- исследовать порядок формирования отчетности, предоставляемой грантодателям, предложить пути усиления контроля за использованием средств грантов;

- определить формы и методы внутреннего контроля в благотворительных организациях.

**Область исследования.** Исследование соответствует п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» раздела 1 «Бухгалтерский учет»; п. 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта научных специальностей ВАК Российской Федерации (экономические науки).

**Предметом исследования** являются теория и практика организации бухгалтерского учёта, бухгалтерской отчётности, контроля благотворительных организаций.

**Объектом исследования** явилась финансово-хозяйственная деятельность благотворительных организаций г. Москвы и Московской области.

**Теоретической и методологической основой** исследования послужили труды ведущих зарубежных и российских ученых по проблемам: становления, развития и совершенствования деятельности благотворительных организаций; организации бухгалтерского учёта и контроля. В процессе исследования использованы нормативные документы, определяющие законодательную основу деятельности благотворительных организаций, порядок ведения бухгалтерского учёта и контроля.

При доказательстве теоретических положений, обработке и анализе материалов исследования, разработке практических рекомендаций, использовались приёмы и методы научных исследований: исчисление абсолютных и относительных величин, выборочное обследование, сравнительный и логический анализ, индукция и дедукция, системный подход к изучению методики учёта и контроля в благотворительных организациях России.

Информационной базой исследования послужили нормативно-правовые акты Российской Федерации, регулирующие благотворительную деятельность и организацию учета и контроля, статистические данные Росстата, Союза благотворительных организаций России, интернет-ресурса «Мосблаго», материалы, полученные автором по результатам проведенных исследований, научные публикации.

**Научная новизна исследования** заключается в комплексном исследовании проблемы, что позволило теоретически обосновать и разработать методики по организации бухгалтерского учёта, отчётности, контроля в благотворительных организациях.

Наиболее важные положения, содержащие научную новизну и выносимые на защиту:

- дополнена классификация благотворительных организаций, позволяющая сгруппировать их по признакам для определения общих методов бухгалтерского учета и контроля благотворительной деятельности;

- предложена учетная политика, отличающаяся от применяемой в благотворительных организациях методиками: отдельного учета уставной и предпринима-

тельской деятельности; распределения административно-хозяйственных расходов между уставной и предпринимательской деятельностью; учета целевого капитала и доходов от его инвестирования;

- обоснованы и определены целевые поступления и источники финансирования благотворительных программ, при этом выявлен новый источник «труд добровольцев», предложена методика его учета;

- разработана методика учета использования целевых поступлений на благотворительные программы; при этом предложено вести их учет на счете 86 «Целевое финансирование» вместо калькуляционного счета 20 «Основное производство», что обусловлено экономическим содержанием целевых поступлений на благотворительные программы;

- предложено совершенствование отчетности по полученным грантам с обязательным подтверждением ее достоверности внешними аудиторами;

- разработана методика внутреннего контроля исполнения благотворительных программ, включающая контроль над целевым использованием источников их финансирования.

**Практическая значимость исследования** заключается в разработке основных направлений и конкретных методических рекомендаций по организации бухгалтерского учёта и контроля в благотворительных организациях.

Все рекомендации, содержащиеся в диссертационной работе, апробированы и могут быть использованы как консультационные и информационные материалы для руководителей и главных бухгалтеров благотворительных организаций, государственных учреждений, осуществляющих регистрацию и контроль деятельности благотворительных организаций.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные результаты проведенных исследований докладывались и получили одобрительную оценку на международных научно - практических конференциях: в Российском университете кооперации (г.Москва), в Новосибирском государственном техническом университете (г.Новосибирск).

Результаты исследования по учету и контролю применяются в практической деятельности некоммерческого партнерства Благотворительной организации «Искусство и спорт» (акт внедрения от 18.11.2011г.), предложенные автором методики: учета целевого капитала и доходов от его формирования; отдельного учета доходов и расходов по уставной и предпринимательской деятельности; распределения административно-хозяйственных расходов между благотворительными программами используются в Бугульминском фонде социальной поддержки населения «Милосердие» (акт внедрения от 18.10.2011г.).

**Публикации.** По теме диссертационного исследования опубликовано 9 работ, общим объемом 9,0 п.л., (авторских – 6,8 п.л.), в том числе одна монография и три статьи в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

**Структура и объем работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 155 источников. Работа содержит 8 рисунков, 25 таблиц, 6 приложений.

Во **введении** обоснована актуальность темы исследования, сформулированы его цель и задачи, определены предмет и объект исследования, научная новизна и практическая значимость полученных результатов, их апробация и внедрение.

В первой главе **«Теоретические основы учета и внутреннего контроля в благотворительных организациях»** рассматривается место и роль благотворительных организаций в развитии некоммерческого сектора, их классификация, основные организационные и методические подходы к учету и контролю в благотворительных организациях.

Во второй главе **«Особенности бухгалтерского учета в благотворительных организациях»** исследована структура и бухгалтерский целевых поступлений, средств целевого финансирования и их использования, а так же особенности формирования отчетности перед грантодателями.

В третьей главе **«Контроль за деятельностью благотворительных организаций»** отражены сущность, значение и виды внешнего и внутреннего контроля, а также исследована организация государственного контроля над деятельностью бла-



готовительных организаций и особенности внутреннего контроля реализации благотворительных программ.

В заключении обобщены итоги исследования, сформулированы основные выводы и предложения, вытекающие из его результатов.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**Классификация благотворительных организаций, позволяющая сгруппировать их по признакам для определения общих методов бухгалтерского учета и контроля благотворительной деятельности.**

Статья 6 ФЗ № 135 от 11.08.1995г. «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» определяет благотворительную организацию, как «неправительственную (негосударственную и немunicipальную) некоммерческую организацию, созданную для реализации предусмотренных настоящим Федеральным законом целей путем осуществления благотворительной деятельности в интересах общества в целом или отдельных категорий лиц».

В таблице 1 представлена динамика и структура благотворительных организаций Российской Федерации по данным Министерства Юстиции РФ.

За анализируемый период 2009-2011гг. наблюдается положительная динамика роста числа некоммерческих организаций в целом, также наблюдается увеличение числа благотворительных организаций. В 2011 году по сравнению с 2009г. темп роста некоммерческих организаций составил 14,57%, темп роста благотворительных организаций составил 17,61%.

Таблица 1 - Динамика и структура благотворительных организаций, зарегистрированных в Российской Федерации за период 2009-2011гг.\*

Наименование организаций	На 01.01.2009		На 01.01.2010		На 01.01.2011		Темп изменения, %	
	Кол, ед.	Структура, %	Кол, ед.	Структура, %	Кол, ед.	Структура, %	2010г к 2009г	2011г к 2009г
Некоммерческие	73212		79988		83881			

организации - всего		100		100		100	109,26	114,57
в том числе благотворительные организации, из них	<b>4571</b>	<b>6,24</b>	<b>5052</b>	<b>6,32</b>	<b>5376</b>	<b>6,41</b>	<b>110,52</b>	<b>117,61</b>
благотворительные объединения	1700	37,19	1670	33,06	1665	30,97	98,24	97,94
благотворительные движения	3	0,07	3	0,06	2	0,04	100,00	66,67
благотворительные фонды	2720	59,51	2635	52,16	2554	47,51	96,88	93,90
благотворительные учреждения	1	0,02	1	0,02	-	-	100,00	-
Прочие благотворительные организации (ассоциации, союзы)	147	3,22	743	14,71	1155	21,48	505,4	785,71

\*По данным Министерства Юстиции Российской Федерации

Проведенные исследования, изучение литературных источников показали, что существует ряд классификаций некоммерческих организаций. По мнению автора, имеющиеся классификации некоммерческих организаций не полностью включают признаки, характерные для благотворительных организаций и не позволяют применить их для целей бухгалтерского учета и контроля.

Авторская классификация благотворительных организаций представлена в таблице 2.

Таким образом, классификация благотворительных организаций позволяет сгруппировать их по сходным признакам для выработки общих методов бухгалтерского учета и контроля благотворительной деятельности.

Таблица 2- Классификация благотворительных организаций

<b>Признак классификации</b>	<b>Вид организации</b>
1. По составу учредителей	Юридические лица
	Физические лица
	Юридические лица и физические лица
2. По организационно-правовой форме	Благотворительные объединения
	Благотворительные движения
	Благотворительные фонды

		Благотворительные учреждения
		Некоммерческое партнерство
		Автономная некоммерческая организация
		Ассоциации и союзы
3. По объему деятельности и численности членов организации		Крупные
		Средние
		Малые
4. По отраслевой принадлежности		Наука
		Охрана здоровья
		Образование
		Физкультура и массовый спорт
		Культура
		Охрана окружающей среды
		Социальная поддержка
		Защита животных
5. По источникам финансирования	Финансируемые за счет благотворительных пожертвований	Бескорыстная передача в собственность имущества
		Бескорыстная передача в собственность денежных средств
		Бескорыстное выполнение работ, оказание услуг
	Финансируемые за счет грантов	Гранты на программу
		Гранты на поездку
		Гранты на обучение или стажировку
		Гранты на проведение исследований
		Отсутствуют филиалы и представительства
6. По географии деятельности		Филиалы и представительства на территории РФ
		Филиалы и представительства на территории других государств
		Получающие поддержку в деятельности и развитии, помощь в осуществлении их уставной деятельности
7. По формам поддержки и сотрудничества с государственными и муниципальными органами		Получающие поддержку в деятельности и развитии, помощь в осуществлении их предпринимательской деятельности

**Учетная политика, отличающаяся от применяемой благотворительными организациями методиками раздельного учета уставной и предпринимательской деятельности, административно-хозяйственных расходов и распределением их между уставной и предпринимательской деятельностью.**

Специфика деятельности благотворительных организаций предполагает определённую организацию бухгалтерского учета и определяет методику учета основных фактов хозяйственной жизни уставной и предпринимательской деятельности.

В зависимости от экономического содержания все объекты бухгалтерского учета обычно подразделяются на три основные группы: активы организации; пассивы организации; хозяйственные операции. На рисунке 1(с. 13) представлены объекты бухгалтерского учета в благотворительных организациях, отражающие их уставную и предпринимательскую деятельность.

В настоящее время в экономической литературе различными авторами предлагается большое количество разнообразных вариантов по составлению учетной политики для благотворительной организации. Однако единая методика в настоящее время отсутствует, и каждая организация вправе самостоятельно разработать ее положения.

Основной задачей при формировании учетной политики в благотворительной организации является разработка методики бухгалтерского учета для уставной, а также методики бухгалтерского и налогового учета для предпринимательской деятельности.

Проведенные исследования деятельности благотворительных организаций показали, что диверсификация их деятельности увеличила количество нерешенных проблем бухгалтерского учета. Появились вопросы о распределении административно-хозяйственных расходов при наличии предпринимательской деятельности, о формировании целевого капитала, о труде добровольцев и др. Все это приводит к тому, что на практике возникают схемы учета, не находящие подтверждений в нормативных документах.



Рисунок 1 – Объекты бухгалтерского учета в благотворительных организациях

При формировании учетной политики по благотворительной организации осуществляется выбор одного варианта из нескольких допускаемых законодательными и нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ. Кроме того, в учетную политику целесообразно включить нижеперечисленные разделы.

1. Раздел «Методика учета целевых поступлений, средств целевого финансирования и их использования по уставной деятельности». При ее формировании, по мнению автора, необходимо в соответствии с действующим законодательством определить основные виды целевых поступлений и средств целевого финансирования, порядок документального оформления их поступления и расходования, основные статьи целевого расходования, порядок синтетического и аналитического учета, формирования отчетности. На каждую целевую программу в благотворительной организации составляют отдельную смету, в которой указываются направления расходования целевых средств. Поэтому необходимо обязательно открыть отдельные субсчета для каждой целевой программы. Иначе будет трудно проследить расходование каждого вида целевых средств. В данный раздел целесообразно включить смету доходов и расходов благотворительной организации, которая является финансовым планом, отражающим доходы и расходы. Целесообразно описать подробно статьи доходов и расходов в целях проведения их анализа и контроля.

2. Раздел «Методика учета административно-хозяйственных расходов и порядок их распределения между уставной и предпринимательской деятельностью» определяет их состав, порядок учета по статьям сметы, порядок документального оформления, база распределения между видами деятельности, порядок синтетического и аналитического учета, формирования отчетности. Наличие данного раздела разрабатывается в тех случаях, когда благотворительная организация одновременно осуществляет уставную и предпринимательскую деятельность и реализует несколько благотворительных программ.

3. Раздел «Методика учета формирования целевого капитала и получения доходов от инвестирования целевого капитала» определяет порядок документального

оформления формирования целевого капитала и его передачи в управляющую компанию, получения доходов от инвестирования целевого капитала, порядок синтетического и аналитического учета, формирования отчетности.

### **Целевые поступления и источники финансирования благотворительных программ, включая новый источник «труд добровольцев», методика его учета.**

Проведенные исследования позволили определить следующую структуру целевых поступлений благотворительной организации на ведение уставной деятельности и ее содержание: взносы учредителей (участников, членов); пожертвования; доходы в виде безвозмездно полученных некоммерческими организациями работ (услуг), выполненных (оказанных) на основании соответствующих договоров; средства и иное имущество, имущественные права, которые получены на осуществление благотворительной деятельности; средства, полученные безвозмездно на обеспечение ведения уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью, от созданных ими в соответствии с законодательством Российской Федерации структурных подразделений (отделений); денежные средства, полученные на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций" и денежные средства, полученные собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал.

Одним из источников формирования имущества благотворительной организации, а также видом целевых поступлений является *труд добровольцев*. Кроме ФЗ № 135 от 11.08. 1995 г. «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» (с последующими изм. и дополн.), это закреплено ст. 251 Налогового Кодекса РФ. Кроме того, в письме Министерства Финансов РФ № 03-03-06/4/112 от 29.12.2009г. данный источник целевых поступлений признается пожертвованием, поступившим безвозмездно на целевое назначение.

Таким образом, возникает необходимость его бухгалтерского учета, методика которого в настоящее время отсутствует. По мнению автора, его следует учитывать на активном счете 04 «Нематериальные активы» по следующим основаниям:

- ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» предусматривает то, что данное Положение по бухгалтерскому учету «распространяется на некоммерческие организации»;

- приводится ряд условий для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий: способность приносить организации экономические выгоды в будущем и быть направленным на достижение целей создания благотворительной организации; приносить организации в будущем экономические выгоды; в организации имеется возможность выделения или отделения объекта от других активов; объект предназначен для использования в течение длительного времени; организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев; фактическая стоимость объекта может быть достоверно определена; у объекта отсутствует материально-вещественная форма.

По мнению автора целесообразно для отражения операций по учету труда добровольцев использовать следующую схему:

1) Д счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «Труд добровольцев» К счета 86 «Целевое финансирование» субсчет «Труд добровольцев» - стоимость затрат труда добровольцев на выполнение конкретной благотворительной программы;

2) Д счета 86 «Целевое финансирование» субсчет «Труд добровольцев» К счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «Труд добровольцев» - после завершения благотворительной программы.

Аналитический учет по источнику финансирования «Труд добровольцев» осуществлять в разрезе благотворительных программ. Таким образом, представляется возможным контролировать величину использования безвозмездного труда как целевого источника выполнения программы. Кроме того, это будет способствовать предупреждению злоупотреблений со стороны должностных лиц за нецелевым использованием безвозмездного труда и избежания налоговых споров по начислению налога с доходов физических лиц и страховых платежей во внебюджетные фонды.



## **Методика учета использования целевых поступлений финансирования благотворительных программ.**

В благотворительных организациях осуществляются два вида деятельности – уставная и предпринимательская. Уставная деятельность направлена на выполнение благотворительных программ, при этом не предусматривает получение прибыли, поэтому понятие «расходы» для обозначения расходования целевых поступлений для нее неприменимо. В связи с этим возникает необходимость определить понятие, обозначающие расходование целевых поступлений при выполнении благотворительных программ. Для уставной деятельности благотворительной организации целесообразно применение понятия «использование целевых поступлений», так как фактически при выполнении конкретных благотворительных программ осуществляется их потребление. В отличие от этого, для предпринимательской деятельности, которая направлена на получение прибыли, понятие «расходы» должно применяться в соответствии с ПБУ 10/ 99 «Расходы организации».

Исследования автора позволяют сделать вывод о том, что в настоящее время учеными-экономистами предлагается осуществлять учет расходования средств на благотворительные программы по трем вариантам:

1) отражение расходов на выполнение благотворительных программ на счетах бухгалтерского учета 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» с последующим списанием на счет 86 «Целевое финансирование» (Инструкция по применению плана счетов, утвержденная приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н);

2) списание расходов на счет 86 «Целевое финансирование» без использования счетов затрат;

3) использование счета 96 «Резервы предстоящих расходов», при этом по кредиту счета 96 происходит начисление расходов в соответствии со сметой, а по дебету счета 96 отражаются фактические расходы.

В первом варианте на счетах 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы» отражаются расходы по обычным видам деятельности. Так, на счете 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с про-

изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Однако уставная деятельность благотворительных организаций не связана с производством продукции, т. е. отсутствует необходимость формирования ее себестоимости на счетах затрат. Кроме того, при использовании счета 20 «Основное производство» затруднено ведение раздельного учета расходов, связанных с уставной и предпринимательской деятельностью. Следовательно, требование раздельного учета расходов может быть соблюдено только в разрезе трудоемкого аналитического учета.

Авторы второго варианта обосновывают его применение тем, что в некоммерческих организациях расходы, связанные с уставной деятельностью не могут увеличить валюту баланса даже временно. При этом варианте некоммерческие организации отражают расходы не с помощью традиционного использования счета 20 «Основное производство», а путем списания фактических расходов на дебет счета 86 «Целевое финансирование», в аналитическом учете по конкретным программам.

Авторами третьего варианта учета затрат предлагается использовать для учета расходов по смете счет 96 «Резервы предстоящих расходов». В данном случае по дебету счета 96 накапливаются произведенные расходы, предусмотренные сметой. Таким образом, счет 96 «Резервы предстоящих расходов», является аналогом счета 86 «Целевое финансирование» с той лишь разницей, что формирование источников финансирования и их использования производится методом начисления: дебет счета 86 «Целевое финансирование» кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов» на сумму планируемых ежемесячных расходов в пределах сметы; дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» кредит счета 70 «Расчеты по оплате труда», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» на суммы фактических расходов.

По мнению автора целесообразно учитывать использование целевых поступлений на счете 86 «Целевое финансирование» без применения счета 20 «Основное производство», организуя аналитический учет по счетам второго и третьего порядка в разрезе программ по статьям утвержденных смет. При этом административно-хозяйственные расходы, относящиеся ко всем программам, учитывать на счете 26

«Общехозяйственные расходы», а в конце месяца распределять пропорционально фактически начисленной оплате труда по каждой благотворительной программе, финансируемой за счет целевых поступлений.

**Совершенствование отчетности по полученным грантам с обязательным подтверждением достоверности внешними аудиторами.**

Исследования автора показали, что предъявляются жесткие требования к отчетности, отражающей использование средств целевого финансирования - грантов.

Благотворительные организации в соответствии с заключенными договорами о предоставлении денежных средств (гранта) обязаны представлять грантодателям по электронной почте и на бумажном носителе отчетность, состоящую из:

- Финансового отчета о целевом использовании денежных средств (гранта);
- Отчета о реализации мероприятий Проекта;
- Итогового отчета о целевом использовании денежных средств (гранта).

В договоре о предоставлении денежных средств (гранта) указываются конкретные сроки предоставления отчетов, предусмотрено два срока: промежуточная и итоговая отчетность. Одним из основных требований грантодателя является своевременность предоставления отчетности, так как от этого зависит перечисление денежных средств по гранту. Грантодатель осуществляет текущий контроль за использованием средств гранта путем проведения проверок (при необходимости с привлечением уполномоченной организации и (или) независимых экспертов), запрашивает документы и материалы, связанные с реализацией Проекта, включая копии первичных документов и регистров бухгалтерского учета, отражающих операции по расходам, связанным с выполнением мероприятий по благотворительному проекту.

Анализируя основные формы отчетности перед грантодателем, по мнению автора, целесообразно дополнить отчетность аудиторским заключением и подтверждением от учредителей реального факта выполнения благотворительной программы, с указанием отклонений.

В диссертации разработаны формы промежуточной и итоговой отчетности благотворительной организации перед грантодателем, позволяющие осуществлять внешний контроль за расходованием средств грантов.

**Методика внутреннего контроля выполнения благотворительных программ, включающая контроль над целевым использованием источников их финансирования.**

Отличительной особенностью контроля над благотворительными программами является его комплексность и системность, обусловленная наличием внешнего и внутреннего контроля.

Модель системы контроля над благотворительными организациями представлена на рис. 2.

Внешний контроль над благотворительными организациями предусмотрен в следующих видах: государственный (административный, налоговый), обязательный аудиторский и контроль со стороны жертвователей и грантодателей.

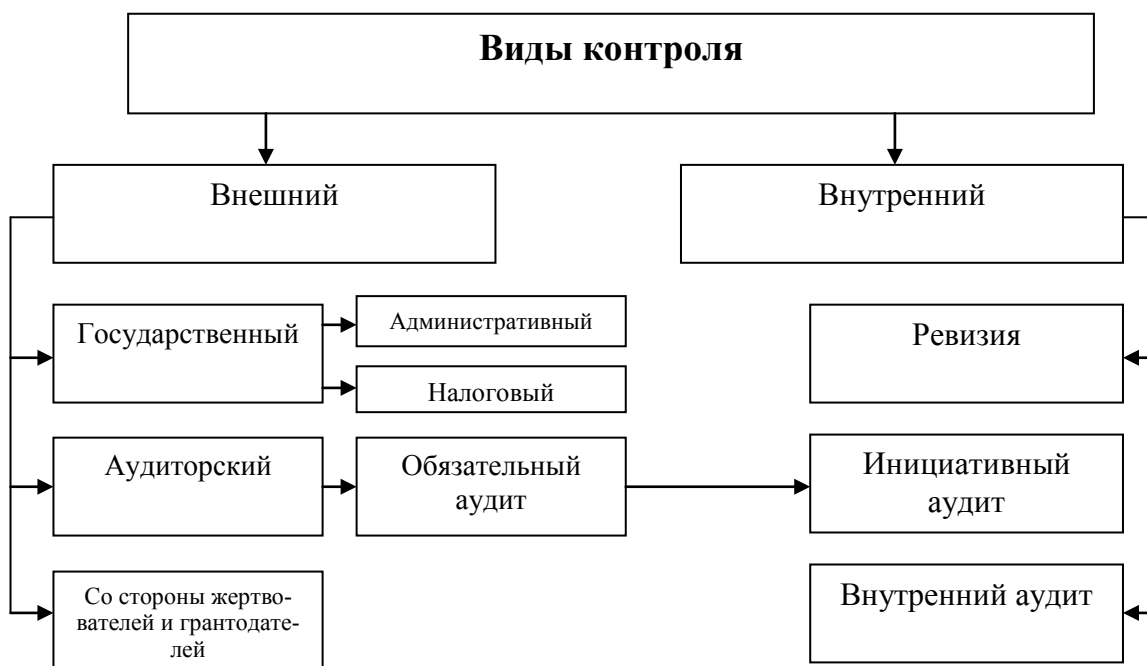


Рисунок 2 - Модель системы контроля над благотворительными организациями

К внутреннему контролю над благотворительными организациями можно отнести: ревизию и внутренний аудит.

В диссертации разработана методика проведения ревизии в благотворительных организациях, отражающая специфику их уставной и предпринимательской деятельности, особенности проверки учета источников формирования имущества, имущества и обязательств организации. Основными разделами программы ревизии являются: проверка целевых поступлений в соответствии с договорами, их использование в соответствии с пожеланиями жертвователей, имеется ли документальное подтверждение целевого поступления (письма - заявки, благотворительные программы, документы на оприходование благотворительных средств), присутствует ли отчетность перед ними; проверка правильности составления смет на благотворительные программы и их исполнения, наличие или отсутствия перерасхода по статьям смет; в соответствии ли со сметой списываются затраты, связанные с выполнением благотворительной программы, соответствуют ли суммы целевых поступлений и их использования по той или иной благотворительной программе статьям сметы, правильно ли совершалось распределение полученных целевых средств, подтверждено ли документально это распределение; проверка формирования целевого капитала и доходов от его инвестирования, правильности его учета и отчетности.

### **3.ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Выполненное исследование позволяет сформулировать следующие выводы:

1. Благотворительные организации являются ресурсом развития гражданского общества, способствуют формированию и распространению инновационных практик социальной деятельности, позволяющим среди прочего дополнить внебюджетными средствами бюджетные источники для решения социальных проблем, привлечь в социальную сферу трудовые ресурсы добровольцев.

2. В целях повышения эффективности расходуемых средств по благотворительным программам необходимо формирование учетно-аналитической информационной системы, направленной на обеспечение контроля над использованием целевых поступлений и средств целевого финансирования, обеспечивающей отчетность перед жертвователями и грантодателями.

3. Использование предлагаемых методик учета в благотворительных организациях позволит оперативно учитывать и контролировать средства жертвователей и грантодателей, предназначенных для финансирования благотворительных программ, для формирования целевого капитала и доходов от его инвестирования, привлеченных средств по фандрайзингу, доходов и расходов по предпринимательской деятельности.

4. Использование предлагаемой методики внутреннего контроля над деятельностью благотворительных организаций позволит обеспечить контроль их деятельности, соответствие осуществляемой уставной и предпринимательской деятельности заявленным в уставе целям и задачам, использования средств финансирования целям, предусмотренным ее учредительными документами, соблюдением законодательства Российской Федерации.

В целях совершенствования теоретических основ и разработки практических положений учета и контроля в благотворительных организациях рекомендуется:

- применять разработанную в диссертации классификацию благотворительных организаций органам Росстата, Минюста РФ, государственной власти и местного самоуправления в целях обобщения их деятельности в целом по Российской Федерации; разработанная классификация благотворительных организаций позволит осуществлять статистическое наблюдение и государственный административный контроль над деятельностью благотворительных организаций;

- применять разработанную учетную политику, предусматривающую отдельный учет уставной и предпринимательской деятельности, формирование и использование средств целевого капитала и доходов от его инвестирования, порядок распределения административно-хозяйственных расходов между благотворительными программами;

- в Инструкцию по применению плана счетов, утвержденную приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н внести дополнение, регламентирующее учет на счете 04 «Нематериальные активы» нового объекта бухгалтерского учета – труда добровольцев;

- благотворительным организациям осуществлять учет использования целевых поступлений и средств целевого финансирования на благотворительные программы на счете 86 «Целевое финансирование», предназначенного для учета расходования источников финансирования благотворительных программ;

- по использованию средств грантов предоставлять грантодателям аудиторское заключение по расходованию средств гранта;

- ревизионным комиссиям благотворительных организаций применять разработанную методику ревизии целевых поступлений и средств целевого финансирования, предусматривающую планирование этапов ревизии, видов контрольных процедур, документального оформления ревизии.

#### **4.ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ**

***В изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ:***

1. Дубров, Д.С. Формирование системы контроля над благотворительными организациями /Д.С. Дубров// Журнал РИСК (Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция), № IV -2011. - С.516-520. - 0,5 п.л.

2. Дубров, Д.С. Особенности бухгалтерского учета инновационных источников формирования имущества благотворительных организаций /Д.С. Дубров// Журнал РИСК (Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция), № I -2011. - С. 540-544. - 0,6 п.л.

3. Овсийчук, М.Ф., Дубров, Д.С. Особенности учета целевых поступлений в благотворительных организациях /М.Ф. Овсийчук, Д.С. Дубров// Журнал РИСК (Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция), № IV -2011. - С.521-525. - 0,5 п.л., в т.ч. авторских – 0,3 п.л.

***В монографии:***

4.Овсийчук, М.Ф., Дубров, Д.С. Методические аспекты бухгалтерского учета и контроля в благотворительных организациях: Монография / Под общ. ред. М.Ф.Овсийчук. – М.: АПКИППРО, 2011. – 104 с.- 6,5 п.л., в т.ч. авторских – 4,5 п.л.

***В других изданиях:***

5. Дубров, Д.С. Особенности бухгалтерского учета и отчетности в благотворительных организациях /Д.С. Дубров// Актуальные вопросы экономических наук. Сборник материалов XI Международной научно-практической конференции. В 3-х частях. Часть 2/ Под общ. Ред. Ж.А. Мингалева, С.С. Чернова. – Новосибирск: Издательство «СИБПРИНТ», 2010. - С. 230-234. - 0,25 п.л.

6. Дубров, Д.С. Инвентаризация как элемент учетной политики благотворительных организаций /Д.С. Дубров// Актуальные вопросы экономических наук: Сборник материалов XVII Международной научно-практической конференции: в 2-х частях. Часть 1 / Под общ.ред. Ж.А.Мингалева, С.С.Чернова. - Новосибирск: Издательство НГТУ, 2010. – С. 300-304. - 0,25 п.л.

7. Дубров, Д.С. Особенности бухгалтерского учета расходов в благотворительных организациях /Д.С. Дубров// Современные формы взаимодействия общества, кооперации и государства в период модернизации. Материалы Международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов вузов России и зарубежных стран по итогам научно-исследовательской работы в 2009 г. – М.: Российский университет кооперации, 2010. – С. 149-150. - 0,1 п.л.

8. Дубров, Д.С. Теоретические основы управленческого учета. Кооперация России: приоритеты развития /Д.С. Дубров// Материалы международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов Российского университета кооперации, кооперативных вузов стран СНГ по итогам научно-исследовательской деятельности в 2008 г. – М.: Российский университет кооперации, 2009. – С. 145-146. - 0,1 п.л.

9. Дубров, Д.С. Основные направления развития благотворительной деятельности в России /Д.С. Дубров// Социально-экономические проблемы кооперативного сектора экономики. Материалы II Международной научно-практической конференции молодых ученых-преподавателей, сотрудников, аспирантов и соискателей. – М.: Российский университет кооперации, 2009. – С. 84-87. - 0,25 п.л.