

УДК 657:658.114.61

## ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

Д.Б. Джумабаева

Даны определения некоммерческих организаций. Исследованы проблемы их развития в Кыргызской Республике, отражены порядок организации учета, анализа и бюджетирования.

*Ключевые слова:* некоммерческие организации; бюджет; бухгалтерский учет.

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: сферах здравоохранения, образования, политике, спорта, культуры, охраны природы, благотворительности и др. В условиях развития рыночных отношений некоммерческим организациям частично приходится решать задачи, которые в странах развитого рынка отведены государству.

В Кыргызстане формирование и развитие некоммерческого сектора происходит в неблагоприятных экономических условиях: не согласованная законодательная база, регулирующая его деятельность, несовершенна налоговая система, отсутствует государственная программа развития и поддержки некоммерческих организаций и др. Все это вынуждает негосударственные некоммерческие организации (НКО) использовать не свойственные им методы и принципы хозяйствования, создавать иную структуру источников финансирования, чем в странах с развитой рыночной экономикой.

Исследование мировых и отечественных тенденций развития некоммерческого сектора показало, что развитие рыночного хозяйства и его функционирование не может осуществляться без участия некоммерческих организаций. Они способствуют решению многих социально-экономических проблем в области образования, здравоохранения, культуры, экологии, благотворительности и других областей.

На современном этапе развития экономики наблюдается отставание законодательного процесса

от темпов количественного роста некоммерческих организаций. Недостаточность нормативной базы, регламентирующей деятельность некоммерческих организаций, порождает много проблем в правовой сфере и в организации финансово-хозяйственной деятельности НКО.

Некоммерческий сектор Кыргызстана уже играет заметную роль в социально-экономической жизни страны, выступая источником различных социальных инноваций. Он развивается динамично и работает эффективно, о чем свидетельствуют темпы роста выпуска продукции и услуг некоммерческих организаций в сложных условиях нестабильного финансирования, основанного на безвозмездных поступлениях от юридических и физических лиц.

В настоящее время третий сектор представляет собой достаточно мощную систему, аккумулирующую ежегодно увеличивающийся объем человеческих, финансовых, материальных и организационных ресурсов и потенциал гражданского действия. Главной и базовой проблемой государства, связанной с некоммерческим сектором, остается отсутствие вразумительной стратегии и тактики использования данного постоянно растущего потенциала. Подтверждением тому является то, что ресурсы НКО почти не учитываются при разработке государственной социально-экономической политики. Неэкономическая ценность сектора чаще всего остается незамеченной, вследствие чего снижается, эффективность использования ресурсов и рост нагрузки на государство.

Основными критериями отнесения организаций к некоммерческим, являются следующие:

- отсутствие в качестве основной цели деятельности извлечения прибыли;
- невозможность распределения прибыли между участниками; строгие ограничения целей

и стратегий (образование, благотворительность, культура, наука и т. п.);

- источниками финансирования являются целевое финансирование или добровольные взносы, целевой капитал, средства от осуществления предпринимательской деятельности в случае, если такая деятельность разрешена уставом организации;
- перечень организационно-правовых форм является открытым, определяется специализированными законами КР;
- наличие специальной правоспособности.

С точки зрения организации бухгалтерского учета в некоммерческих организациях обосновывается необходимость их классификации по следующим двум базовым типам:

- некоммерческие организации, которые получают и распределяют целевые средства, но не ведут коммерческую деятельность;
- некоммерческие организации, которые наряду с уставной занимаются коммерческой деятельностью.

По закону некоммерческие организации вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, если она непосредственно связана с реализацией задач организации. Однако все предпринимательство некоммерческих организаций обременено налогом на прибыль, эквивалентным налогу, взимаемому с коммерческих организаций.

В налогообложении, учете и отчетности некоммерческих организаций сегодня нет достаточно четкого разделения основной некоммерческой и разрешенной законом предпринимательской деятельности, что приводит к многочисленным проблемам как некоммерческие организации, так и государство. При оказании даже одной платной услуги в течение года некоммерческие организации переходят в иную категорию налогоплательщиков, следовательно, со всех целевых пожертвований и поступлений в данном случае может взиматься налог.

Особенности функционирования хозяйственного механизма некоммерческих организаций, в основе которого заложено потребление средств, внесенных учредителями или пожертвованных на ведение этими организациями уставной предпринимательской 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.

В настоящее время не выработан единый подход к организации учетного процесса в некоммер-

ческих организациях, соответствующий их финансово-хозяйственному механизму и учитывающий особенности финансирования, связанные как с разнообразием направлений в некоммерческой деятельности, так и возможным её сочетанием. Существующая система бухгалтерского учета и отчетности еще не получила законченного оформления в законодательстве, отсутствуют методологические основы, на которых базировалось бы регулирование учета, а также практические рекомендации к методикам и процедурам системы учета в некоммерческих организациях. В результате не обеспечивается информативность и достоверность отчетности некоммерческих организаций, что затрудняет контроль над их деятельностью со стороны государства, финансирующих организаций, доноров и аудиторов.

Современный экономический анализ (анализ финансово-хозяйственной деятельности) основан на совокупном рассмотрении факторов внешней и внутренней среды. Применительно к НКО можно предложить использовать следующую схему структуры экономического анализа (рисунок 1):

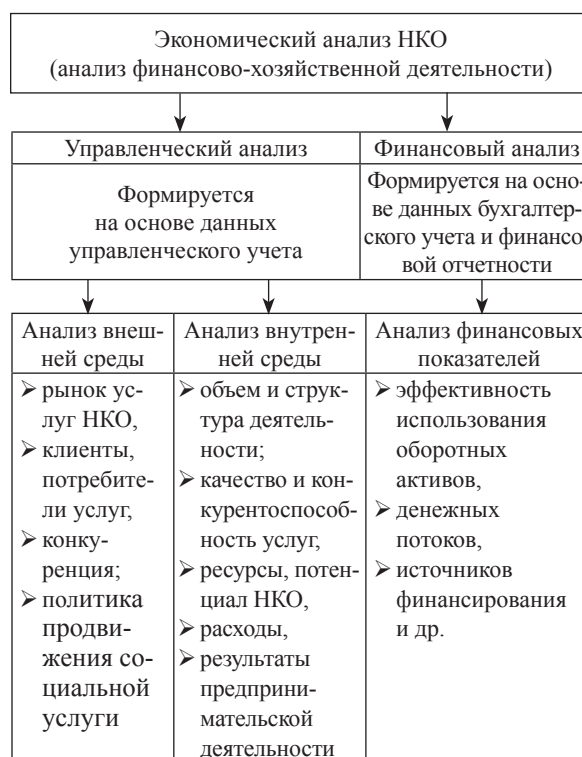


Рисунок 1 – Схема структуры экономического анализа

Управленческий анализ основывается на данных управленческого учета, который представляет собой относительно обособленную систему бухгалтерского учета. Для того чтобы оценить поста-

новку управленческого учета в некоммерческой организации, следует принимать во внимание основные отличия деятельности НКО. Прежде всего, может быть оценен технико-организационный уровень и другие условия функционирования НКО. Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, предназначенные для внутреннего использования руководством организации. Его цель – обеспечить менеджеров всех уровней той информацией, которая необходима для принятия обоснованных управленческих решений.

Управленческий учет коммерческих организаций основывается на таких понятиях, как анализ структуры и распределения затрат, калькулирование себестоимости продукции, планирование и контроль над затратами, анализ отклонений от нормативных затрат. Далеко не все из перечисленных понятий находят себе место в деятельности некоммерческих организаций, если те не занимаются предпринимательской деятельностью. Однако, проанализировав ряд аналогий, можно сделать вывод, что в настоящее время в деятельности НКО присутствуют элементы управленческого учета. Прежде всего это относится к понятиям анализа структуры и распределения затрат, планированию и контролю над затратами. Учет расходов (затрат), являясь важным инструментом регулирования, необходим при осуществлении деятельности любой организации. В коммерческой организации, чтобы получить больше прибыли, необходимо или интенсивнее работать, что очень сложно; или сократить расходы. Финансирование некоммерческой организации состоит из нескольких видов источников. Укрупненно – это целевые средства от доноров и прибыль от предпринимательской деятельности. Целевые средства даются НКО на конкретные цели, и гражданская позиция руководства и работников должна заключаться в том, чтобы минимизировать расходы. Это должно учитываться еще на стадии составления заявки или запроса на привлечение целевых средств для проведения той или иной программы.

Для некоммерческих организаций учет расходов (управленческий учет) связан с такими документами, как смета или бюджет. В западных странах в управленческом учете термин “бюджет” используется в смысле, который близок нашему уже устоявшемуся понятию сметы (смета доходов и расходов). Смета – документ административно-финансовый. Естественно, бухгалтер должен знать содержание сметы, но организации следует иметь финансового менеджера (или менеджера проекта), который занимается сметами и контролем над их исполнением.

В условиях рыночной экономики планирование в некоммерческих организациях носит центра-

лизованный административный характер, оно задает организации различные параметры ее деятельности. Можно выделить три вида планирования, отличающиеся временным периодом и, соответственно, степенью детализации проработки планов.

Первый уровень планирования – прогнозирование (стратегическое планирование).

На втором уровне планирования – составлении программ – выбранное стратегическое направление конкретизируется. Для анализа выбираемых программ широко используется метод анализа “выгоды/затраты”. В некоммерческих организациях он заключается в сопоставлении предполагаемых результатов, которые не всегда могут быть выражены количественной оценкой, с расходами, необходимыми для реализации этой программы.

Третий уровень – бюджетное планирование – самый детализированный уровень планирования. Он представляет собой процесс подготовки отдельных бюджетов (смет) по структурным подразделениям организации (если они есть) или функциональным направлениям ее деятельности.

Бюджет является ключевым инструментом и системы управленческого контроля. Его составляют и коммерческие, и некоммерческие организации.

Среди особо значимых функций бюджета можно выделить следующие:

- планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации;
- координация различных видов деятельности и отдельных подразделений.
- согласование интересов отдельных работников и групп в целом по организации;
- стимулирование руководителей проектов и программ в достижении целей по центрам ответственности;
- контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины.

Бюджеты в НКО могут быть детализированы. Так, может быть составлен *оперативный бюджет (смета)* с выделением бюджета закупки/использования материалов; бюджета трудовых затрат; бюджета административных расходов.

Может быть составлен также *финансовый бюджет (смета)*, где отражаются предполагаемые источники финансирования и направления их использования. Он может состоять из бюджета капитальных расходов; прогноза денежных потоков или бюджета денежных средств; прогнозного отчета о финансовом положении организации.

Финансовых бюджетов (смет) в некоммерческой организации должно быть столько, сколько программ (проектов) организация выполняет и сколько источников финансирования насчитывается в от-

четном периоде. Бюджет организации является единственным документом, который определяет структуру расходов и их суммовую оценку. При составлении доходной части бюджета целесообразно использовать те формулировки, которые определяют поступления в некоммерческие организации не признаваемыми доходами в целях налогообложения.

Как правило, расходная часть сметы делится на две части. Основная часть – это расходы, непосредственно связанные с проектом, вторая, меньшая часть – это административные расходы. Один и тот же вид расходов может различаться по экономическому смыслу. Наиболее часто к расходной части сметы (бюджета) относятся статьи “Заработная плата и отчисления на социальные нужды”, “Аренда”, “Транспортные расходы”, “Канцелярские расходы”, “Хозяйственные расходы”, “Покупка оргтехники и мебели”. Остальные статьи расходов зависят от того, чем занимается организация. Расходы по указанным статьям могут попасть в разные разделы сметы. Например, зарплата сотрудника организации, который занимается приемом клиентов, например, является социальным работником, должна быть отнесена к части финансирования проекта, а зарплата бухгалтера или секретаря – это, как правило, административные расходы. Расходы можно обобщать, можно разделять, т. е. группировать так, чтобы было удобно контролировать и управлять проектом.

При реализации долгосрочных благотворительных программ поступившие средства используются в сроки, установленные этими программами. Если в организации реализуется несколько программ, а стало быть, имеется несколько бюджетов, то статьи расходов, свойственные нескольким из них, в том числе административные, могут быть распределены по этим бюджетам, исходя из различных принципов, зафиксированных на основании Положения об учетной политике или иных распорядительных документов руководства организации. Например, административные расходы могут поочередно и последовательно выделяться сначала на одну программу, затем, после того как полностью будет освоена предусмотренная в смете сумма, – на другую. Или административные расходы распределяются пропорционально какому-либо выбранному критерию: сумме заработной платы сотрудников, непосредственно занятых в реализации проекта; сумме материальных расходов по проекту и т. д.

Для каждого участка деятельности может быть разработан отдельный бюджет. Например, бюджет транспортных расходов или бюджет поступления медикаментов в рамках благотворительной программы. В отличие от финансового бюджета,

с которым обычно работают бухгалтеры, где все учтено в денежных единицах, в таких бюджетах могут быть использованы любые удобные учетные единицы. В деятельности некоммерческих организаций, наряду с денежными измерителями, могут быть использованы человеко-часы или, например, килограммы переданной гуманитарной помощи, если говорить о продуктах, или даже штуки, если говорить о вещах или предметах.

Бюджетное планирование – это отдельная задача руководства. Вначале должно быть предусмотрено, какие расходы понесет организация в связи с выполнением того или иного проекта или программы, чтобы составить заявку и обеспечить доходную часть. Здесь организации сталкиваются с проблемой, которая называется фандрайзинг.

Фандрайзинг – это процесс привлечения денег (пожертвований) на реализацию проектов и программ, которые наметила осуществить организация. Существуют различные методы фандрайзинга: написание заявок в зарубежные фонды, бюджетные организации Кыргызской Республики, обращения за финансовой помощью к коммерческим организациям, объявления о сборе пожертвований через СМИ, сбор частных пожертвований “на рабочих местах”, организация благотворительных аукционов, ярмарок, лотерей, концертов и вернисажей, благотворительные завтраки, обеды, ужины, организация спортивных мероприятий, сбор ненужных вещей для передачи в благотворительных целях, сбор средств через ящики или кружки для пожертвований.

Отслеживание оперативного исполнения смет – важный инструмент управления проектом. Часто средства по конкретной статье бюджета расходуются быстрее, чем было запланировано. При налаженном оперативном учете есть возможность заранее предусмотреть возможный перерасход или избежать остатка средств по любой статье. Сигнал должен поступить раньше, чем наступит перерасход. Руководителю важно принимать оперативные решения до того, как кончится период выполнения проекта.

Основное внимание должно быть направлено на анализ отклонений от запланированных показателей сметы, что должно стать составной частью внутреннего управленческого анализа.

Данные управленческого учета должны предоставлять руководству три основных вида информации. Для НКО это сводится к двум следующим видам:

- данные анализа поведения расходов для целей оперативного планирования и контроля;
- данные специального анализа для принятия управленческих решений в конкретных хозяйственных ситуациях.

В рамках управленческого анализа могут быть рассмотрены любые экономические ресурсы НКО. Экономические ресурсы НКО – факторы, которые учитываются при создании экономических благ и услуг. В некоммерческих организациях основными факторами являются объемы целевого финансирования, труд работников и основные средства организации. Труд работников НКО характеризуется творческим, инновационным содержанием, интеллектуальной направленностью, заинтересованностью в конечных результатах. Часто труд в НКО предоставлен на безвозмездной основе – это труд добровольцев (волонтеров). В некоммерческом секторе сосредоточена значительная доля специалистов, имеющих высшее образование.

В некоммерческой организации руководитель должен передавать полномочия по ведению материального учета кому-либо из сотрудников организации или отвечать за него персонально. Для передачи прав и полномочий другому лицу издается внутренний распорядительный документ – приказ или распоряжение. Для распределения обязанностей сотрудников, кроме приказов, разрабатывают должностные инструкции – обязательные докумен-

ты в документообороте любой организации, в том числе некоммерческой. Должностные инструкции разрабатывает руководство организации, и их объем может колебаться. Для лучшей организации труда могут быть созданы планы работы – месячные, ежедневные, недельные. Наличие должностных инструкций и планов работы говорит о хорошо налаженной системе внутреннего контроля.

#### *Литература*

1. Налоговый Кодекс КР. Бишкек: Академия, 2008.
2. Закон КР от 15 октября 1999 г. № 111 “О некоммерческих организациях” // ИПС “Токтом”. Бишкек, 2000.
3. Закон КР от 6 ноября 1999 г. № 119 “О меценатстве и благотворительной деятельности” // Там же. Бишкек, 2000.
4. Закон КР “О бухгалтерском учете”. Бишкек: Академия, 2002.
5. *Донцова Л.В., Никифорова Н.А.* Бухгалтерская отчетность и её анализ / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. М.: Тентея-Тех, 2006.
6. *Мельник М.В., Барнгольц С.Б.* Методология экономического анализа деятельности хозяйственного субъекта / М.В. Мельник, С.Б. Барнгольц. М., 2003.