

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина»
Институт экономики и управления
Кафедра учета, анализа и аудита

На правах рукописи

ТИТОВА АННА ВИКТОРОВНА

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РЕЛИГИОЗНЫХ
ОРГАНИЗАЦИЯХ**

(на примере православных религиозных организаций)

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика
(бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, доцент
Юрьева Лариса Владимировна

Екатеринбург – 2023 г.

Оглавление

| | |
|--|-----|
| ВВЕДЕНИЕ | 4 |
| ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В ПРАВОСЛАВНЫХ РЕЛИГИОЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ | 13 |
| 1.1 Сущность некоммерческих организаций и место предмета исследования в некоммерческом секторе | 13 |
| 1.2 Идентификация православных религиозных организаций как объекта исследования | 22 |
| 1.3 Проблемы учетного обеспечения в православных религиозных организациях и формирование духовного продукта в качестве экономической категории | 31 |
| ГЛАВА 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ В ПРАВОСЛАВНЫХ РЕЛИГИОЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ | 51 |
| 2.1 Методические подходы к учетному процессу в православных религиозных организациях | 51 |
| 2.2 Методика учета и формирования отчетности в православных религиозных организациях | 65 |
| 2.3 Теоретические аспекты аналитического обеспечения и контроль в православных религиозных организациях | 93 |
| ГЛАВА 3. ФОРМИРОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ПОДХОДА К УЧЕТУ И АНАЛИЗУ В ПРАВОСЛАВНЫХ РЕЛИГИОЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ | 114 |
| 3.1 Развитие учетно-методического обеспечения деятельности православных религиозных организаций | 114 |
| 3.2 Формирование системы аналитических показателей в религиозных организациях | 151 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ | 169 |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ | 174 |

| | |
|--|-----|
| Приложение А. Динамика количества религиозных организаций | 203 |
| Приложение Б. Религиозный состав населения России | 206 |
| Приложение В. Удельный вес верующих в РФ | 207 |
| Приложение Г. Статистика православных религиозных организаций по митрополиям | 208 |
| Приложение Д. Количество верующих, приходящихся на один приход | 213 |
| Приложение Е. Сравнительная характеристика православных религиозных организаций с другими формами хозяйствования | 214 |
| Приложение Ж. Нормативно-правовое регулирование учета и отчетности в православных религиозных организациях | 217 |
| Приложение З. Учетная политика православного прихода | 226 |
| Приложение И. Рабочий план счетов для православных религиозных организаций | 233 |
| Приложение К. Положение о ревизионной комиссии православного прихода | 237 |
| Приложение Л. Акт проведения ревизии православного прихода | 240 |
| Приложение М. Форма сметы православной религиозной организации (прихода) | 242 |
| Приложение Н. Отчет о поступлениях и расходовании средств религиозной организации | 243 |
| Приложение О. Отчет о кассовом поступлении и расходовании средств религиозной организации | 244 |
| Приложение П. Отчет об исполнении сметы православной религиозной организации | 245 |
| Приложение Р. Показатели финансово-экономической и социальной эффективности | 246 |
| Приложение С. Расчет экономической и финансовой эффективности религиозных организаций | 247 |

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Религиозные организации, являясь некоммерческим субъектом хозяйствования, представляют уникальную область экономического устройства, совмещающее в себе духовный и материальный аспекты.

Религиозные организации реализуют духовные цели и в рамках своей деятельности опираются на принципы самофинансирования и самоокупаемости. Ведение хозяйственной деятельности является основой достижения их уставных целей. Актуальность исследования объясняется недостаточно эффективной учетной системой православных религиозных организаций, которая не позволяет принимать взвешенные экономические решения, отвечающие требованиям заинтересованных участников хозяйственного процесса.

Совершенствование системы учета и отчетности имеет значимость на уровне централизованных религиозных организаций для рационального информационного обеспечения.

Необходимым условием эффективности хозяйственной деятельности религиозных организаций является создание прозрачной информационной и учетной системы, отвечающей критериям качества и полезности для дальнейшего принятия и реализации на ее основе обоснованных экономических решений.

Для православных религиозных организаций характерна закрытость их экономической системы и непубличность отчетности для оценки эффективности деятельности и получение качественной информации для заинтересованных пользователей, включая жертвователей и попечителей православной религиозной организации.

Степень научной разработанности темы исследования. Проблематику учетного и аналитического обеспечения отразили в своих трудах: А.С. Бакаев, С.А. Бороненкова, В.Г. Гетьман, М.А. Вахрушина, А.В. Зонова, Т.В. Зырянова, В.Б. Ивашкевич, Н.Н. Ильшева, В.Э. Керимов, С.И. Крылов, М.В. Мельник, Н.С. Нечеухина, С.В. Панкова, Я.В. Соколов, З. С. Туякова, А.Д. Шеремет, Т.Г. Шешукова, В.Т. Чая, А.В. Чепулянис, А.Ф. Черненко, Л.В. Юрьева.

Исследованию методологии бухгалтерского учета в некоммерческих организациях посвящены работы П.Ю. Гамольского, Л.В. Гусаровой, С.М. Джаарбекова, Э.С. Дружиловской, Л.В. Егоровой, М.Л. Макальской, Г.А. Созаруковой, Г.Р. Хамидуллиной, Г.Г. Ягудиной.

Среди зарубежных авторов проблемы некоммерческого сектора поднимались А.Р. Андреасеном, В. Билефордом, Б. Вайсбродом, А. Глазером, П. Друкером, Ф. Котлером, Дж. Майером, П. Миллером, Р. Холлом.

Изучение вопросов экономики, учета и отчетности религиозных организаций содержится в трудах таких авторов как: В. Бельских, Р.В. Капиноса, П.Б. Лаговского, Е.А. Никишиной, С.И. Опариной, Н.А. Пирожковой, О.В. Шведова.

Высоко оценивая научный вклад вышеназванных ученых, следует отметить, что существующие на сегодняшний день методические основы учета и формирования отчетности не позволяют в полной мере сформировать информационную систему для принятия эффективных экономических решений. В научной литературе отсутствуют подходы к оценке эффективности деятельности религиозных организаций. Поэтому требуется разработка методики учетного обеспечения и методического инструментария для оценки эффективности деятельности православных религиозных организаций.

Целью диссертационной работы является развитие теоретических положений и учетно-аналитического инструментария, направленного на совершенствование методики учета и отчетности в религиозных православных организациях.

Достижение поставленной цели обусловило постановку следующих **задач**:

– на основе исследования сущности экономических отношений и своеобразия функционирования религиозных организаций идентифицировать объект исследования, учитывая его особенности для выстраивания учетной системы и определения «духовного продукта» как результативной категории для оценки его стоимости;

– разработать учетную модель православной религиозной организации, на основе структуризации эволюционного развития учетного процесса и контроля в

православной религиозной организации и систематизации нормативно-правового обеспечения учета и отчетности религиозных организаций, выделив специфические черты и проблемы в информированности о деятельности православной религиозной организации с целью разработки методике учетного обеспечения имущества и источников его формирования для рационального использования ресурсного потенциала;

– на основе выделения элементов финансового и управленческого учета разработать модель учетной политики религиозной организации и систему внутренней отчетности с целью повышения эффективности учетного процесса, а также увеличения прозрачности и сопоставления поступлений и расходовании целевых средств для предотвращения дефицита финансирования;

– сформировать критерии и показатели для проведения анализа и повышения экономической результативности и социальной эффективности деятельности православной религиозной организации, позволяющие сформировать предложения по привлечению дополнительных источников финансирования с целью улучшения финансово-экономической деятельности православных религиозных организаций.

Объектом исследования выступает учетно-аналитическое обеспечение православных религиозных организаций.

Предметом исследования являются экономические отношения православных религиозных организаций как субъектов экономической деятельности.

Теоретико-методологическая основа диссертационного исследования представлена научными трудами отечественных и зарубежных ученых в области хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета, анализа и контроля некоммерческого сектора. Методологическую базу исследования составили системный и диалектический подходы, обеспечивающие выявление причинно-следственных связей между рассматриваемыми объектами и явлениями, методы эмпирического исследования и моделирования, анализ, синтез. При обработке данных применялись методы и приемы статистики и экономического анализа,

такие как сравнение, группировка, коэффициентный анализ, построение аналитических таблиц.

При осуществлении умозаключений в виде выводов и формирования рекомендаций в части учетного обеспечения деятельности православных религиозных организаций использовались абстрактно-логический и сравнительно-исторический методы.

Информационную базу исследования составили нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета, отчетности и контроля Российской Федерации, статистическая и аналитическая информация о деятельности предприятий, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, результаты аналитических обзоров и материалы Всероссийского центра изучения общественного мнения, ресурсы информационной сети Интернет; локальные нормативные документы и регламенты экономических субъектов по учету, данные управленческой и финансовой отчетности организаций.

Соответствие диссертации научной специальности. Диссертационная работа соответствует научной специальности 5.2.3. – Региональная и отраслевая экономика (бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика), т.к. область исследования соответствует

– п. 11.1. Концептуальные основы, теория, методология, организация, история развития бухгалтерского учета.

– п. 11.3 Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности по отраслям, территориям и иным сегментам хозяйственной деятельности.

– п. 11.4. Комплексный экономический и финансовый анализ хозяйственной деятельности. Оценка эффективности деятельности экономических субъектов Паспорта специальности.

Положения диссертационной работы, выносимые на защиту:

1. Обоснованы теоретические подходы к понятию «ценность духовного продукта» с позиции учетного обеспечения и представлена модель формирования её стоимости на основе процессно-ориентированного подхода, позволяющая

осуществить взаимосвязь учетно-аналитической системы с управленческими и контрольными функциями религиозной организации. Практическое применение данного подхода позволило осуществить расчет себестоимости «духовного продукта» и отразить её в учетном процессе православной религиозной организации (п. 11.1 Паспорта специальности 5.2.3);

2. Разработана учетная модель, учитывающая специфические черты деятельности православных религиозных организаций и систематизацию нормативно-правового обеспечения учета, основанная на хронологизации эволюционного развития учетного обеспечения, позволяющая осуществить рациональное использование ресурсного потенциала с целью выявления профицита средств по уставной деятельности и сформировать дополнительные источники финансирования за счет эффективного использования средств. Практическое применение разработанной модели позволит использовать расширенные аналитические счета для детального учета поступлений и расходования средств с целью отслеживания результата деятельности религиозных организаций. (п. 11.1 Паспорта специальности 5.2.3);

3. На основе целей и задач организации учета и соотношения с миссией и стратегией деятельности православной религиозной организации на уровне Русской Православной Церкви, разработана система внутренней отчетности общего и управленческого назначения и сформирована модель учетной политики религиозной организации. Практическая значимость данной системы заключается в расширении аналитических функций и повышении качества информационного обеспечения деятельности религиозных организаций. (п. 11.3 Паспорта специальности 5.2.3);

4. На основе систематизации внешних и внутренних факторов, воздействующих на деятельность православной религиозной организации, сформированы критерии и адаптированы показатели экономической результативности и социальной эффективности деятельности православных религиозных организаций. Практическая значимость разработанного инструментария по оценке эффективности и результативности деятельности

религиозных организаций заключается в реализации предложений по привлечению дополнительных источников финансирования с целью улучшения финансово-экономической деятельности православных религиозных организаций. (п. 11.4 Паспорта специальности 5.2.3).

Теоретическая значимость работы заключается в обобщении и углублении знаний в области методики учетного обеспечения, формировании концептуальных основ учета и отчетности православных религиозных организаций и разработке критериев оценки эффективности их деятельности.

Практическую значимость имеет разработанная методика учета и формирования показателей отчетности, позволяющая создать прозрачную информационную систему раскрытия информации различным категориям пользователей и использовать ресурсы религиозных организаций более рационально. Совершенствование учетной системы позволит улучшить качество информационного обеспечения деятельности религиозных организаций и повысит уровень доверия со стороны жертвователей, а разработка инструментария по оценке эффективности и результативности деятельности религиозных организаций с практической точки зрения решит вопросы распределения финансирования с целью увеличения его профицита.

Достоверность результатов диссертационной работы подтверждается необходимым и достаточным количеством наблюдений, применением современных методов исследования, соответствующих направлению диссертации, а также фактическими данными и актами внедрения результатов исследования, наглядно иллюстрирующих результаты научных положений. Подготовка, анализ и интерпретация результатов диссертационного исследования осуществлялись при использовании современных приемов и методов обработки информации.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты исследования обсуждались на международных и всероссийских научно-практических конференциях: Международной конференции студентов и молодых ученых «Весенние дни науки ИнЭУ» (Екатеринбург, 2023), Международной научно-практической конференции «Бухгалтерский учет, анализ и аудит:

современное состояние и перспективы развития» (Екатеринбург, 2020, 2021, 2022, 2023), Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, 2021, 2022, 2023), XVII Международной конференции «Российские регионы в фокусе перемен» (Екатеринбург, 2022), Международной научно-практической конференции «Развитие и взаимодействие реального и финансового секторов экономики в условиях цифровой трансформации» (Оренбург, 2021), II Всероссийской научно-практической конференции «Экономика, менеджмент и сервис: проблемы и перспективы» (2020, Омск), Международной научно-практической конференции «Моделирование и прогнозирование развития отраслей социально-экономической сферы» (2018, Курск), VI Международной научно-практической конференции «Экономика и сервис: от теории к практике» (2018, Владимир).

Результаты диссертационного исследования апробированы в православных приходах Русской Православной Церкви (Казанской, Екатеринбургской и Нижнетагильской епархий) в виде применения методических рекомендаций учетного обеспечения имущества и источников его формирования. Отдельные теоретические положения применяются в учебном процессе в рамках преподавания учетно-аналитических дисциплин на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО «Уральский государственный экономический университет» и кафедре учета, анализа и аудита ФГАОУ ВО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина».

Публикации. Основные положения и выводы диссертационного исследования отражены в 22 научной публикации, из них 9 статей, опубликованы в рецензируемых научных журналах, определенных ВАК РФ и Аттестационным советом УрФУ, 13 статей, опубликованных в материалах всероссийских, международных научных конференций и сборниках научных работ.

Общий объем публикаций составляет 8,4 п.л., из них авторских – 5,75 п.л.

Структура и объем диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 269 источников, приложений и перспективы дальнейшей разработки

темы. Объем диссертации составляет 173 страницы, работа содержит 30 рисунков и 22 таблицы.

Во введении обоснована актуальность темы работы, определены цель, задачи, предмет и объект, методология и методы исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость результатов исследования.

В первой главе «Теоретические основы учета и отчетности в православных религиозных организациях» рассмотрены теоретические основы деятельности некоммерческих организаций, определены основные особенности деятельности православных религиозных организаций, представлена статистика по количеству православных религиозных организаций, сформулировано понятие «духовного продукта», систематизирована нормативно-правовая база по учету в некоммерческих и религиозных организациях, проведена сравнительная характеристика объектов учета различных форм хозяйствования.

Во второй главе «Методические аспекты учетного и аналитического обеспечения в православных религиозных организациях» сформулированы методические подходы и направления существующей методики учета, рассмотрены этапы развития бухгалтерского учета в православных религиозных организациях, представлены требования к отчетности и необходимость ее расширения, проанализированы текущие контрольные мероприятия в православных религиозных организациях и проблемы их реализации, отражены подходы к внешней и внутренней среде деятельности религиозных организаций с точки зрения формирования аналитических показателей.

Третья глава «Формирование методического подхода к учету и анализу в православных религиозных организациях» содержит элементы совершенствования учета и отчетности: предложены аналитические счета по учету имущества, источников его формирования и расходований средств, сформулирован инструментальный анализ, адаптирована система сбалансированных показателей применимо к православным религиозным организациям, систематизированы показатели экономической результативности и социальной эффективности деятельности православных религиозных организаций.

В заключении обобщены основные результаты и сформулированы предложения по использованию результатов диссертационного исследования и перспективы дальнейшей разработки темы исследования.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В ПРАВОСЛАВНЫХ РЕЛИГИОЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1 Сущность некоммерческих организаций и место предмета исследования в некоммерческом секторе

Некоммерческий сектор экономики начал развиваться в Российской Федерации одновременно с развитием рыночных отношений. Роль некоммерческих организаций имеет важный характер, поскольку они выполняют ряд социально значимых функций.

Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ [9].

Среди некоммерческих организаций выделяют в отдельную категорию социально ориентированные некоммерческие организации, которые осуществляют деятельность, направленную на решение социальных проблем и развитие гражданского общества. Среди социальной проблематики выделяются следующие виды деятельности: социальная поддержка, защита и социальное обслуживание граждан; подготовка и оказание помощи при стихийных бедствиях и различного рода катастрофах (экологических, техногенных) и конфликтах (социальных, национальных, религиозных); охрана окружающей среды, защита животных; охрана и содержание объектов, имеющих историческое, культовое, культурное или природоохранное значение; профилактика социально опасных форм поведения граждан; благотворительная деятельность и пр.

В категорию организаций некоммерческой сферы также входят согласно Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»

бюджетные учреждения, которые создаются Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов), органов публичной власти федеральной территории или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах [9].

Среди организаций некоммерческой сферы преобладают общественные, автономные некоммерческие и религиозные организации (рис. 1). Экономические отношения религиозных организаций являются предметом данного диссертационного исследования.

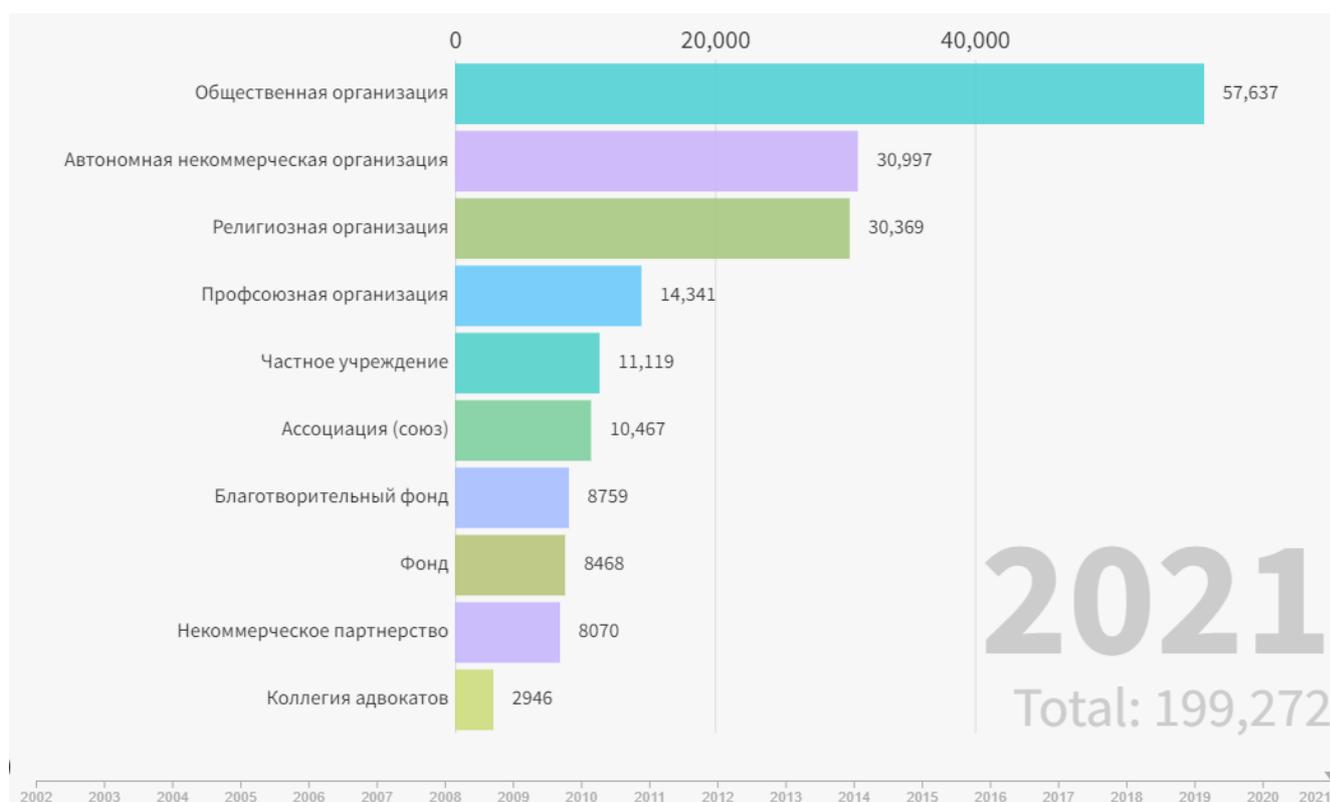


Рисунок 1 – Структура организационно-правовых форм некоммерческих организаций

Источник: составлено по данным [<https://atlas-nko.ru/analytics>]

Организации бюджетной сферы ввиду особенностей их финансирования, выполнения государственного задания или функций государства в статистику по некоммерческим организациям, как правило, не включаются.

Основными источниками финансирования некоммерческих организаций являются:

- регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов);
- добровольные имущественные взносы и пожертвования;
- выручка от реализации товаров, работ, услуг;
- дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам;
- доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации;
- поступления денежных средств, предусмотренных частью 4.3 статьи 12 Федерального закона от 24 июля 2008 года № 161-ФЗ «О содействии развитию жилищного строительства»;
- другие не запрещенные законом поступления [9].

При этом, если руководствоваться нормами гражданского права, пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях согласно ст. 582 ГК РФ [4]. Организации, получающей пожертвование необходимо вести обособленный учет этого имущества и отчитываться перед жертвователем.

Здесь важно отметить, что для организаций государственного сектора основными поступлениями являются средства в виде субсидий из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Для одной из форм организаций государственного сектора – казенных учреждений финансирование осуществляется за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации и на основании бюджетной сметы [3].

Цели, которые обеспечивает учет можно в равной степени применять как в коммерческом, так и некоммерческом секторе:

- оперативное управление информационными потоками;
- оперативный контроль и оценка результатов работы предприятия;
- планирование и координация будущего развития организации на основе концептуального анализа и оценки результатов деятельности экономического субъекта [212].

В состав системы учета некоммерческой организации целесообразно включать пять взаимосвязанных блоков: организационно-технический, учетный, аналитический, информационный и контрольный (внутреннего контроля), – в каждом из которых происходит преобразование финансовых и нефинансовых данных в целях представления их в необходимой форме и качестве для удовлетворения информационных потребностей пользователей в процессе принятия обоснованных экономических решений оперативного и стратегического характера (рис. 2).

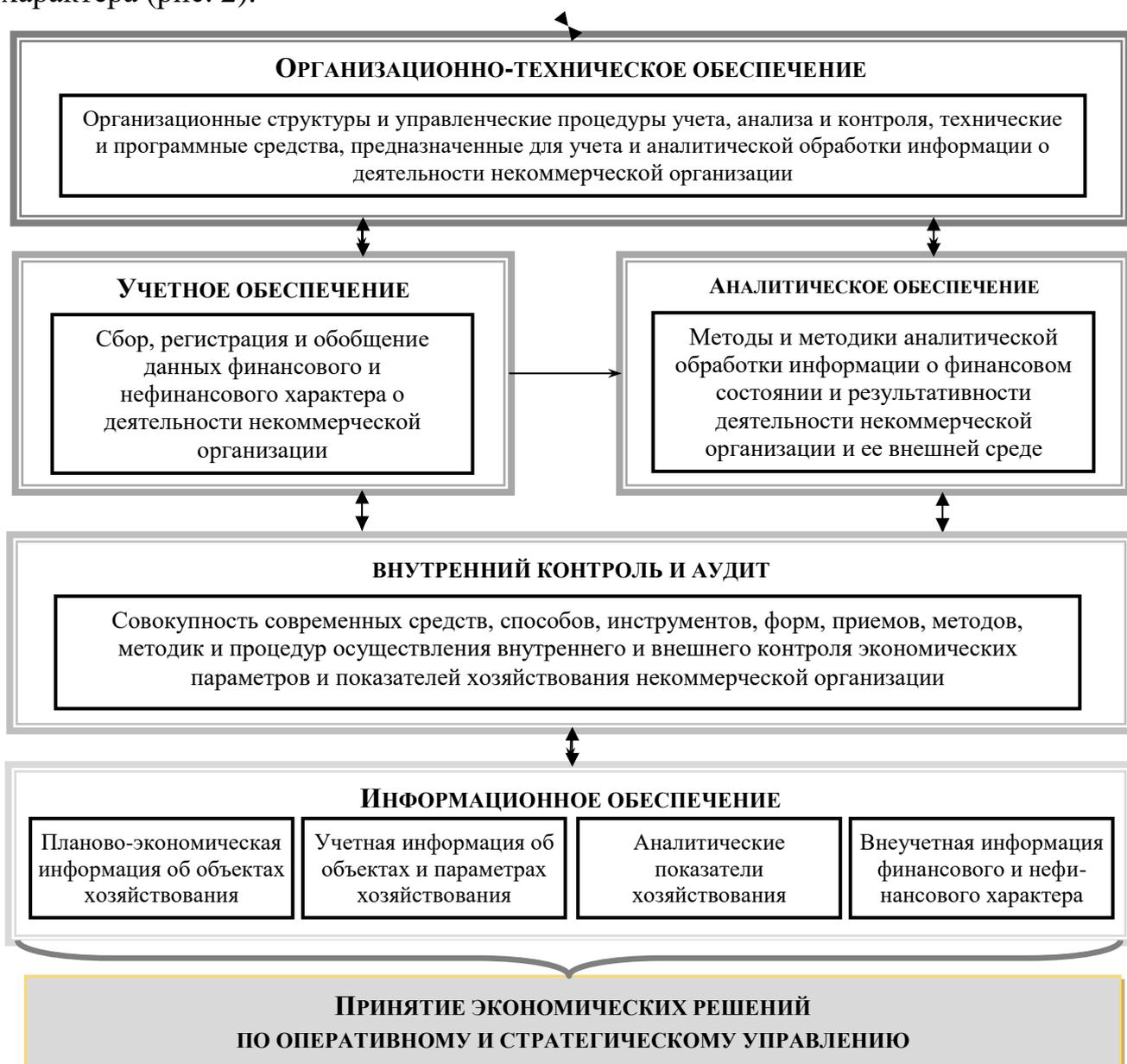


Рисунок 2 – Структура и содержание учетного обеспечения деятельности некоммерческой организации

Источник: составлено автором по [221]

Блок организационно-технического обеспечения в учетно-аналитической системе некоммерческой организации устанавливает условия организации комплекса учетных и аналитических процедур. Определяются центры управленческой и финансовой ответственности, порядок документооборота, методы и способы реализации концепции бухгалтерского учета и отчетности в некоммерческих организациях, применение техники и технологии обработки массива учетно-аналитических данных [183, 204, 217, 235].

В большинстве религиозных организаций центрами ответственности являются настоятель (управленческая функция) и казначей (финансовая функция).

Блок учетного обеспечения предполагает организацию и ведение непрерывного бухгалтерского учета для целей формирования бухгалтерской (финансовой), управленческой и налоговой отчетности и представления ее заинтересованным пользователям. В данном блоке аккумулируются первичные данные о фактах хозяйственной жизни некоммерческой организации, используемые впоследствии в системе аналитического обеспечения и контроля. В подсистеме учетного обеспечения непрерывно протекают процессы мониторинга, выявления, фиксации, накопления, классификации и обобщения первичной входящей информации финансового и нефинансового характера. Данные процедуры определяются методологией и технологией учета, принятыми в локальных стандартах учета религиозной организации.

Блок аналитического обеспечения предполагает проведение процедур комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности некоммерческой организации и ее среды, результаты которой определяют состояние и особенности внутренней среды религиозной организации, влияние на нее внешнего окружения, потенциальные угрозы и перспективные преимущества. Данные аналитического обеспечения формируют информационную базу для принятия и реализации экономических решений оперативного и стратегического управления некоммерческой организацией [190].

Основными направлениями анализа некоммерческой организаций являются:

- формирование системы сбалансированных показателей, основанных как на финансовых, так и на нефинансовых показателях;
- создание системы прогнозирования, которая может быть построена на анализе данных предшествующих лет и внешних факторов, а также внутренних резервов;
- анализ эффективности и результативности деятельности организации.

Система сбалансированных показателей должна включать финансовые и нефинансовые показатели, которые применимы к религиозным организациям. На основе данной системы в дальнейшем будет производиться анализ эффективности деятельности организации.

Поэтому при создании системы анализа необходимо учитывать, что эффективность деятельности любой коммерческой организации определяется такими показателями, как рентабельность и способность приносить экономические выгоды (прибыль), но в отношении некоммерческого сектора их использование невозможно. Эффективность производства некоммерческого продукта можно рассматривать с позиции экономической или общественной эффективности.

Оценочно-аналитический подход применим к религиозным организациям с точки зрения социально-духовной направленности реализации своей основной задачи (миссии). Поэтому финансовые показатели имеют в религиозных организациях значение с позиции «выживаемости» или достаточности поступлений от своей деятельности и имеют второстепенное значение.

Блок внутреннего контроля в системе учетно-аналитического обеспечения деятельности религиозной организации обеспечивает обратную связь – отклик о качестве, достаточности и оперативности предоставляемой информации лицам, принимающим экономические решения. Эффективность внутреннего и внешнего контроля обуславливается наличием возможности выработки корректирующих воздействий на процессы учетно-аналитического процесса, направленные на повышение качества предоставляемой информации, либо получения дополнительных сведений в виду нехватки доступной информации в ходе выработки экономических решений.

Блок информационного обеспечения представляет собой совокупность необходимых информационных ресурсов для принятия экономических решений касательно любой сферы хозяйственной деятельности некоммерческой организации, обеспечивает средства получения, поиска, хранения, накопления, передачи, обработки информации, организацию банков учетных и внеучетных данных [190].

Полноценная система учетного обеспечения должна включать информационную базу для прогнозирования и оценки эффективности деятельности религиозных организаций. Направлениями прогнозирования являются анализ и оценка:

- основных материальных ресурсов, необходимых для осуществления текущей деятельности;
- ресурсов, обеспечивающих капитальные вложения для строительства, капитального ремонта и пр.;
- внешних факторов, способных повлиять на деятельность религиозных организаций и возможность формирования резервов для непредвиденных ситуаций;
- денежных потоков от богослужебной деятельности и от других возможных видов деятельности религиозной организации [43, 113].

Данные направления должны восприниматься как единая система, поскольку все направления взаимосвязаны.

Среди некоммерческих организаций значительное место занимают религиозные, учетно-аналитическое обеспечение деятельности которых является объектом данного диссертационного исследования.

Поскольку основной исторически сложившейся религией в России является православие, в данном диссертационном исследовании изучен учетный аспект деятельности данных организаций.

По данным аналитических исследований к православным в России относят себя 68-70% населения, к мусульманам 6-7%, около 20% не относят себя к

верующим или к определенной религии, остальные вероисповедания занимают менее 1%¹.

Анализируя деятельность религиозных организаций, их динамику можно представить в табл. 1.

Таблица 1 – Статистика изменений количества православных организаций и собственности религиозных организаций (составлено автором по [71, 262, 263])

| Параметр | Год | | | | | | | |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | 2010 | 2015 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
| Приходы и монастыри (ед.) | 12 941 | 16 076 | 17 687 | 18 191 | 18 550 | 19 369 | 20 095 | 20 124 |
| Собственность общественных и религиозных организаций (объединений) (тыс. ед.) ² | 157,0 | 152,2 | 139,4 | 136,6 | 134,1 | 131,2 | 130 | 127 |
| Процент приверженцев православной веры, % | 74 | 76 | 75 | 72 | 70 | 68 | 66 | 68 |

Анализ количества религиозных организаций отражает ежегодное увеличение их числа. Преобладающими в структуре являются православные религиозные организации, которые составляют более 60% от их общего количества. На долю общественных и религиозных организаций приходится 3,7% от общей собственности всех организаций.

Таким образом, по сравнению с 2010 годом количество приходов на конец 2020 г. возросло на 49,7%. Все большее увеличение православных религиозных организаций свидетельствует об экстенсивном способе развития РПЦ (Приложение А). В то же время согласно опросам общественного мнения ВЦИОМ, с 2016 года количество приверженцев православной веры, начинает снижаться (Приложение Б). Количество верующих показывает разную динамику, что отражено на рисунке 3 и Приложении В.

¹ По данным опросов ВЦИОМ [267]

² Россия в цифрах [262, 263]



Рисунок 3 – Удельный вес верующих в общей численности

Источник: составлено автором по [71, 262, 263]

По данным Московского Патриархата самыми крупными Митрополиями являются: Санкт-Петербургская, Екатеринбургская, Кубанская и Нижегородская (без учета Москвы и Московской Митрополии), на каждую из которых приходится более 600 православных религиозных организаций (Приложение Г) [266].

Количество верующих, приходящихся на один православный приход колеблется, но имеет положительную динамику за последние 5 лет – с почти 2 человек в 2018 году до 3,6 человек в 2022 году (Приложение Д).

Сравнительная характеристика правовых основ православных религиозных организаций с некоммерческими организациями и организациями государственного сектора представлена в Приложении Е.

Поскольку православные религиозные организации являются субъектом экономической деятельности, им присущи элементы управления с некоторыми особенностями и исторически сформировавшаяся система учетно-аналитического обеспечения [45, 46, 75, 82, 91, 106, 132, 144, 152, 153, 157, 177, 178, 185, 186, 201, 202, 220, 233].

Некоммерческие организации всегда играли важную роль как для социальной деятельности общества, так и для развития экономических отношений. В настоящее время все чаще звучат слова об экологическом предпринимательстве,

то есть предпринимательстве, основанном на морально-нравственных принципах, призванном прежде всего к удовлетворению потребности клиента или пользователя, и только затем к экономической выгоде субъекта [77, 219, 223, 226]. На данных принципах строится деятельность некоммерческих организаций и, в частности религиозных.

1.2 Идентификация православных религиозных организаций как объекта исследования

Религиозные организации являются уникальными субъектами некоммерческого сектора экономики, которые образуют религиозную экономическую систему с рядом особенностей, основанную на принципах самофинансирования. В то же время данная система играет важное значение в государственной системе с точки зрения культурной и духовной составляющей [216].

По мнению профессора Капиноса Р.В. под религиозной экономической системой понимается «деятельность хозяйственных организаций и институтов, церковных учреждений и конфессиональных общин, хозяев, руководителей и работников, основным стимулом в трудовой деятельности которых являются религиозные идеалы...» [102].

Понятие «религиозная организация» закреплено в статье 8 Федерального закона от 26.09.1997 №125-ФЗ «О свободе совести и религиозных объединениях». В соответствии с данным нормативным документом «религиозной организацией признается добровольное объединение граждан Российской Федерации, иных лиц, постоянно и на законных основаниях проживающих на территории Российской Федерации, образованное в целях совместного исповедания и распространения веры и в установленном законом порядке зарегистрированное в качестве юридического лица» [10].

Таким образом, для ведения деятельности и достижения религиозными организациями своих целей, необходима регистрация в качестве юридического лица, и, следовательно, имущественная автономия.

Религиозные организации являются экономическими субъектами хозяйствования, поскольку обладают рядом признаков:

1) религиозные организации представляют собой зарегистрированное юридическое лицо (признанная легитимная организация согласно классификационному признаку), обладающим правом распоряжаться экономическими ресурсами, находящимися в хозяйстве;

2) религиозные организации в ходе своей деятельности ставят конкретные цели, принимают самостоятельно экономические решения;

3) религиозные организации активны, участвуют в производстве, распределении, обмене и потреблении экономических и общественных благ [10, 116, 118, 138, 199].

Российская Федерация является многоконфессиональным государством: здесь представлено более 20 различных конфессий и религиозных направлений. На рисунке 4 представлена классификация религиозных организаций [101, 263].

При исследовании сущности религиозных организаций были выявлены следующие особенности их хозяйствования:

- некоммерческий характер взаимоотношений участников системы;
- ведущая роль культа и духовной составляющей для объединения участников системы и методов хозяйствования, которые накладывают определенные ограничения;
- в хозяйственной деятельности используется особый экономический уклад – общинный религиозный, который подразумевает «коллективную собственность, формирующуюся исходя из религиозных идеалов»;
- информационная закрытость (замкнутость) и непубличность религиозной экономической системы, что ограничивает доступ внешних пользователей для оценки и анализа хозяйственной деятельности религиозных организаций.

– применение в хозяйствовании архаичных орудий труда и ручных технологий в сочетании с современной техникой и технологиями, а также упрощенных методов информационного обеспечения хозяйственной деятельности религиозных организаций [199].

На организацию учетного процесса в религиозных организациях оказывает влияние специфика иерархической подчиненности местных и централизованных религиозных организаций и их информационные связи.

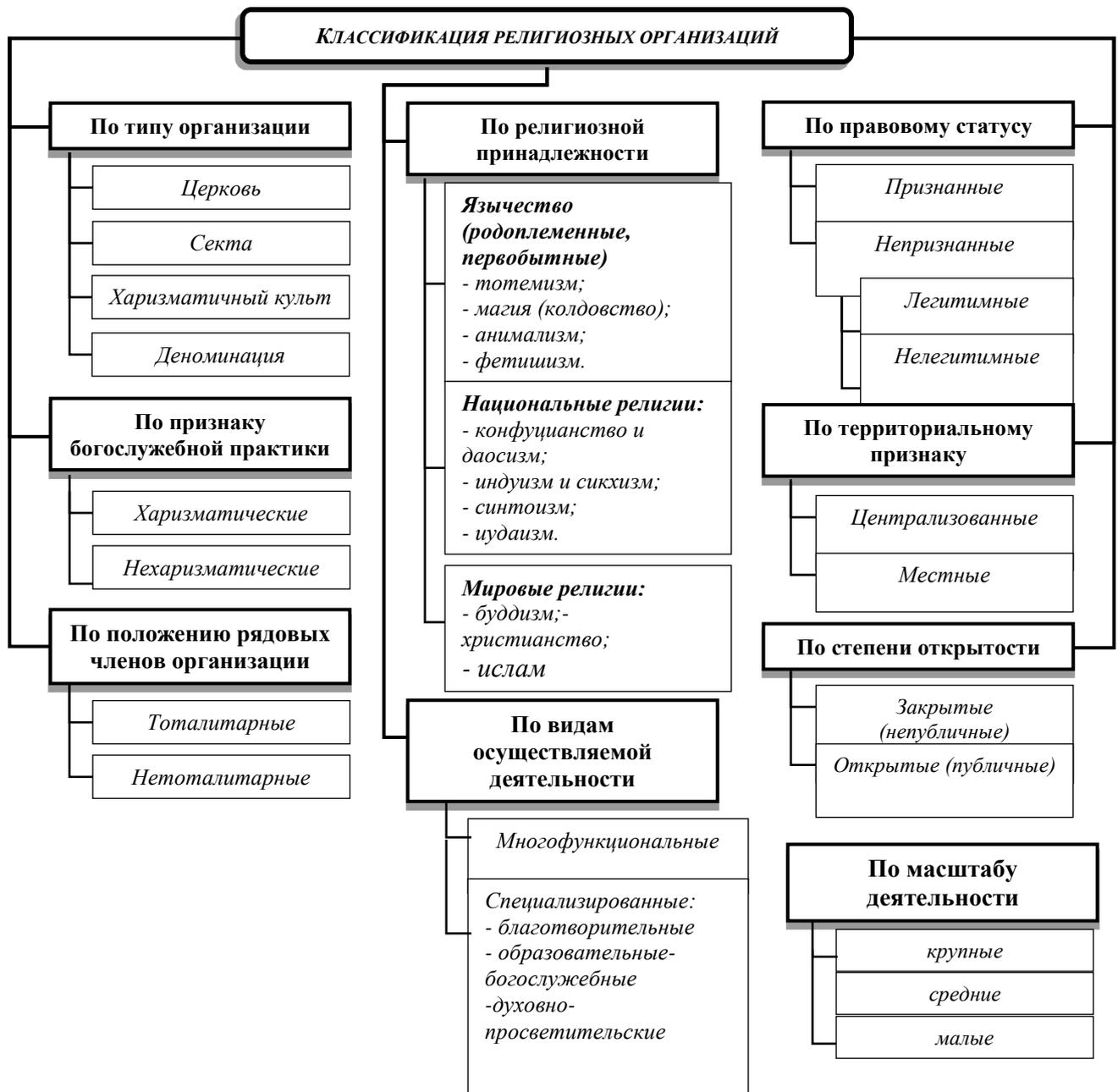


Рисунок 4 – Классификация религиозных организаций

Источник: составлено автором по [101, 263]

Иерархическая подчиненность и информационные связи между разными уровнями в структуре Русской Православной Церкви представлены на рисунке 5 (пронумерованы прямые (1) и обратные (2) связи).

Русская Православная Церковь имеет иерархическую структуру управления. Исходя из управленческой иерархии, местные православные религиозные организации подчиняются централизованным религиозным организациям. При этом в зависимости от выбора системы управления будет меняться объект и субъект управления. Например, если в качестве субъекта будет выступать Патриархия, то объектом управления может выступать или епархия, или православный приход, в зависимости от целей управления [130].

Принципы и порядок финансово-экономического управления РПЦ закреплены в Уставе Русской Православной Церкви. Высшими органами церковной власти и управления являются Поместный Собор, Архиерейский Собор, Священный Синод во главе с Патриархом Московским и всея Руси [206].

Архиерейскому Собору принадлежит высшая власть в Русской Православной Церкви в вероучительных, канонических, богослужебных, пастырских, административных и иных вопросах, касающихся как внутренней, так и внешней жизни Церкви. В компетенции Архиерейского собора в части финансово-экономического управления входит рассмотрение докладов по финансовым вопросам, представляемых Священным Синодом, и одобрение принципов планирования предстоящих общецерковных доходов и расходов.

Патриарх Московский и всея Руси подотчетен Поместному и Архиерейскому Соборам. Высший Церковный Совет подотчетен Патриарху Московскому и всея Руси (Местоблюстителю) и Священному Синоду.

Священный Синод, возглавляемый Патриархом Московским и всея Руси (Местоблюстителем), является органом управления Русской Православной Церкви в период между Архиерейскими Соборами. Священный Синод имеет широкие полномочия в финансово-экономическом управлении РПЦ.

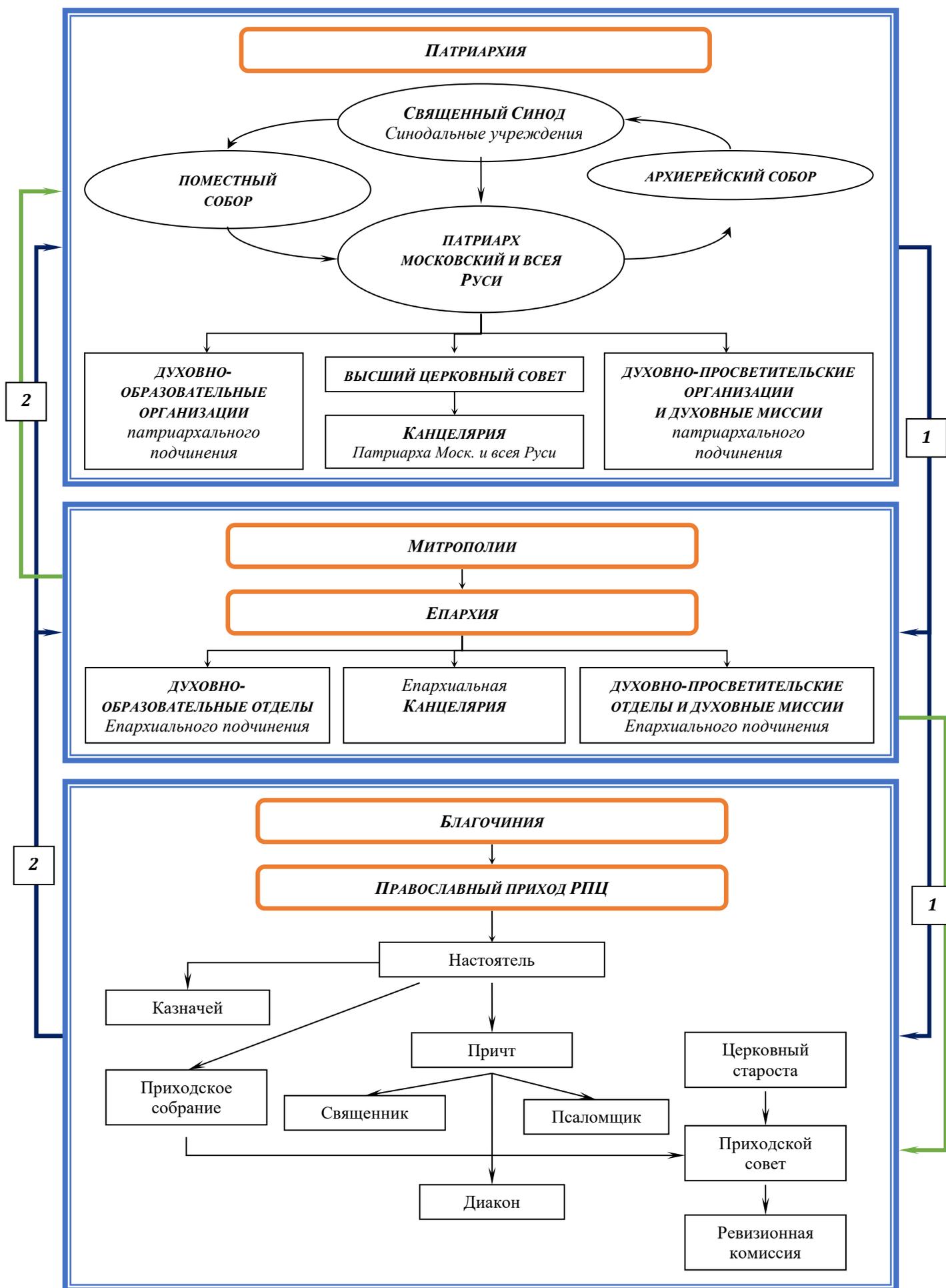


Рисунок 5 – Организационная структура и информационные связи в религиозных организациях Русской Православной Церкви. Составлено автором по [164, 206, 264]

В соответствии с п. 3 Главы XX Устава РПЦ Патриарх Московский и всея Руси и Священный Синод являются распорядителями общецерковных финансовых средств. Задачами Священного Синода в вопросах финансово-экономического управления РПЦ являются: одобрение общецерковного плана доходов и расходов (общецерковное бюджетирование); в некоторых случаях рассмотрение сметы синодальных учреждений, духовных учебных заведений; утверждение соответствующих финансовых отчетов; проведение финансовой ревизии общецерковных и епархиальных средств, для чего в его структуре создается специальная синодальная комиссия.

Высший Церковный Совет является исполнительным органом Русской Православной Церкви, действующим при Патриархе Московском и всея Руси и Священном Синоде. В его компетенции входит:

координация деятельности Синодальных и иных общецерковных учреждений;

рассмотрение вопросов церковного управления и хозяйствования.

Русская Православная Церковь разделяется на епархии – местные Церкви, возглавляемые архиереем и объединяющие епархиальные учреждения, благочиния, приходы, монастыри, подворья, монастырские скиты, духовные образовательные учреждения, братства, сестричества, миссии [192, 206].

В части финансового-экономического управления епархией архиерей:

- является распорядителем общепархиальных средств, а именно определяет направления расходования финансовых средств епархии, заключает от ее имени договоры, выдает доверенности, открывает счета в банковских учреждениях, имеет право первой подписи финансовых и иных документов;
- осуществляет контроль за религиозной, административной и финансовой деятельностью приходов, монастырей, учебных заведений и других подразделений епархии;
- посещает приходы своей епархии и осуществляет контроль за их финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе через

епархиальные органы, утверждает финансовые и прочие отчеты приходских советов и ревизионных комиссий приходов;

- дает благословение на учреждение новых приходов, на постройку и ремонт храмов, молитвенных домов и часовен, решает вопросы, связанные с владением, пользованием и распоряжением имуществом епархии.

В обязанность епархиального архиерея входит представление Патриарху Московскому и всея Руси ежегодного отчета по установленной форме о религиозном, административном и финансово-хозяйственном состоянии епархии и о своей деятельности.

Православные приходы, братства и сестричества в своей религиозной, административно-финансовой и хозяйственной деятельности подотчетны епархиальному архиерею, а в некоторых случаях напрямую Патриарху Московскому и всея Руси (Местоблюстителю) и Священному Синоду.

РПЦ представляет собой единое закрытое информационное пространство. Информационные связи между централизованными и местными религиозными организациями построены на основе принципа подотчетности и единоначалия, то есть напрямую централизованные религиозные организации не вмешиваются в хозяйственную деятельность местных религиозных организаций, но при этом нижестоящие по иерархической лестнице религиозные организации обязаны отчитываться о своей деятельности, в том числе и представлять финансовые отчеты, в вышестоящие. Вышестоящие религиозные организации имеют право на проведение финансовой ревизии деятельности нижестоящих.

Приходом является община православных христиан, состоящая из клира и мирян, объединенных при храме. Приход является каноническим подразделением Русской Православной Церкви, находится под начальственным наблюдением своего епархиального архиерея и под руководством поставленного им священника-настоятеля. Более подробно центры финансовой ответственности в православном приходе представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Характеристика финансовой ответственности субъектов управления православного прихода (составлено автором по: [164, 206, 265])

| Субъект управления в приходах РПЦ | Характеристика и функционал в части финансовой ответственности |
|-----------------------------------|--|
| Приходское собрание | <p>Высший орган управления прихода, возглавляемый настоятелем прихода, который является его председателем.</p> <p>В обязанности Приходского собрания входят:</p> <ul style="list-style-type: none"> – планирование финансово-хозяйственной деятельности прихода; – обеспечение сохранности церковного имущества и забота о его приумножении; – принятие планов расходов, включая размеры отчислений на благотворительность и религиозно-просветительские цели, и представление их на утверждение епархиального архиерея; – рассмотрение и представление на утверждение епархиального архиерея финансовых и прочих отчетов Приходского совета и докладов Ревизионной комиссии; – утверждение штатного расписания и определение содержания членам причта и Приходского совета; – выборы церковного старосты (который утверждается епархиальным архиереем); – избрание Приходского совета и Ревизионной комиссии и другие. |
| Приходской совет | <p>Исполнительный и распорядительный органом православного прихода, который подотчетен настоятелю и Приходскому собранию.</p> <p>Приходской совет регулирует деятельность прихода в периоды между заседаниями Приходского собрания, а именно:</p> <ul style="list-style-type: none"> – осуществляет решения Приходского собрания; – представляет на рассмотрение и утверждение Приходского собрания планы хозяйственной деятельности, годовые планы расходов и финансовые отчеты; – отвечает за сохранность и содержание в надлежащем порядке храмовых зданий, других сооружений, строений, помещений и прилегающих территорий, принадлежащих приходу земельных участков и всего имущества, находящегося в собственности или пользовании прихода, и ведет его учет; – приобретает имущество, ведет инвентарные книги; – решает текущие хозяйственные вопросы; – распоряжается денежными средствами прихода под контролем настоятеля и ведет их учет; – по согласованию с настоятелем и в соответствии со штатным расписанием принимает рабочих и служащих на работу и пр. |
| Церковный староста | <p>Является помощником настоятеля, в некоторых случаях может быть избран в качестве председателя Приходского совета.</p> |
| Настоятель прихода | <p>Является председателем Приходского совета.</p> <p>Выполняет функцию распорядителя финансовых средств православного прихода на основе подотчетности:</p> <ul style="list-style-type: none"> – епархиальному архиерею в пределах утвержденных им смет, – приходскому собранию и приходскому совету в соответствии с утвержденными планами и сметами. |
| Казначей (бухгалтер) | <p>Выполняет функции учета и хранения денежных сумм и иных пожертвований, распределения финансовых средств и совершение по указанию председателя приходского совета финансовых операций в пределах бюджета (сметы), ведения бухгалтерского учета, а также составления внутренней и внешней отчетности православного прихода.</p> |

Миссия, согласно Концепции миссионерской деятельности Русской Православной Церкви подразделяется на внешнюю и внутреннюю (табл. 3).

Таблица 3 – Миссия Русской православной Церкви (Составлено автором по: [108, 147])

| Вид миссии | Внутренняя миссия | Внешняя миссия |
|---------------------------------|---|--|
| Кому обращена миссия (адресаты) | Членам Церкви, включая тех, кто крещен, но недостаточно просвещен в православной вере, не имеет опыта участия в таинственной жизни Церкви, и служит духовному возрастанию ее членов | Кто находится вне Церкви, а именно приверженцы различных верований и носители разных мировоззрений – как религиозных, так и нерелигиозных (светских), а также атеистам |
| Суть миссии | Обучение истинам православной веры и чину церковной жизни и распространение православного религиозного образования и просвещения | Приобщение новых членов к Церкви и, как следствие, создание церковных общин или вовлечение новообращенных членов в жизнь уже существующих общин |

Обобщая, миссия Русской Православной Церкви заключается в распространении православной веры путем богослужебной деятельности всех структур и религиозных организаций РПЦ, духовного образования и просвещения, а также социального служения.

На основе духовной миссии РПЦ, формируются ее стратегии:

- информационная;
- культурная;
- социальная;
- экономическая.

С точки зрения диссертационного исследования, интерес представляет экономическая стратегия православных религиозных организаций:

1) стремление к полному финансовому обеспечению хозяйственной деятельности всех структур и религиозных организаций РПЦ путем привлечения достаточного объема пожертвований и целевых поступлений;

2) диверсификация средств и каналов распространения предметов религиозного культа (назначения) и духовных благ, повышение их качества и разнообразия;

3) развитие религиозных хозяйств на основе принципов нравственности, равенства и свободы, экологического благополучия, и интеграции их в светскую экономику.

Экономическая стратегия может быть достигнута при условии организации эффективной и рациональной системы учетно-аналитического обеспечения на всех стадиях реализации тактических действий, а также формирования качественной управленческой информации, позволяющей принимать обоснованные экономические решения участниками религиозной организации.

1.3 Проблемы учетного обеспечения в православных религиозных организациях и формирование духовного продукта в качестве экономической категории

Бухгалтерский учет в России строится по континентальной модели, то есть на основе жесткой стандартизации учетных процессов со стороны государства через 4-х уровневую систему нормативного регулирования. Но в то же время ни на одном из уровней нормативного регулирования нет специальных нормативных актов, регламентирующих вопросы ведения бухгалтерского учета в некоммерческих организациях в общем, и религиозных организациям в частности, которые бы учитывали специфику их хозяйствования и финансирования.

Существующая система строится на основе положений по учету для коммерческих организаций, несколько адаптированных для некоммерческих организаций. В связи с этим в учете и отчетности некоммерческих организаций имеются серьезные проблемы, которые снижают качество информационного обеспечения их участников и негативно влияют на эффективность и обоснованность принимаемых экономических решений.

Российская система во многом повторяет зарубежный опыт, где существуют системы коммерческого и бюджетного учета, которые в корне отличаются друг от друга. В Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) оговаривается, что они предназначены для коммерческих организаций. Блок Международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора предназначен только для государственного сектора. В некоторых странах, применяющих систему МСФО, разработаны и действуют специальные стандарты

по раскрытию и предоставлению финансовой информации отдельными некоммерческими организациями. Например, благотворительными организациями в Великобритании [81, 199, 248, 257].

Международным правом закрепляется право на свободу мысли, совести и религии; которое заключается в возможности исповедовать определенную религию или убеждения и выполнении религиозных и ритуальных обрядов [1].

Нормативно-правовое регулирование учетно-аналитического обеспечения православных религиозных организаций включает 4 иерархически выстроенных уровня (рис. 6).

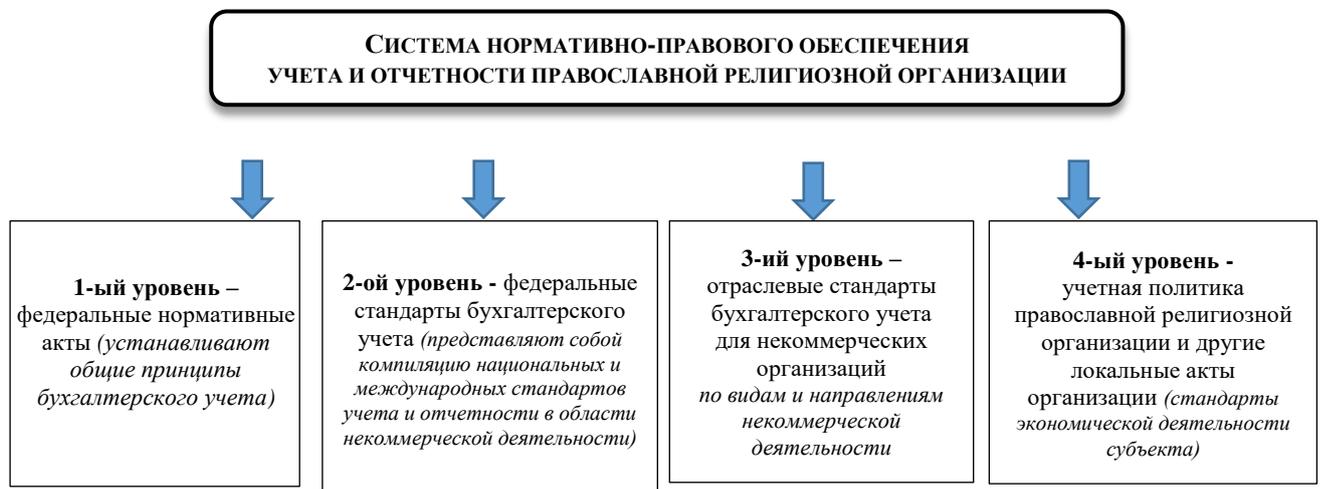


Рисунок 6 – Система нормативно-правового регулирования православной религиозной организации

Источник: составлено автором по [106, 177, 186]

1-ый уровень – представлен федеральными нормативными актами, в том числе: Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», Федеральный закон от 26.09.1997 № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях» и др. [4, 5, 6, 7, 8]

2-ой уровень – включает федеральные стандарты бухгалтерского учета, содержащие общие положения и правила по ведению бухгалтерского и налогового учета и отчетности в Российской Федерации. На сегодняшний день нормы ведения

и организации учета и отчетности в некоммерческих организациях «растворены» в действующих стандартах хозяйственного учета (РСБУ), что не позволяет составить единую методологическую основу бухгалтерского учета и отчетности, отражающего их особенности и специфику учетных процессов. В случае если в федеральных или отраслевых стандартах не установлены способы ведения бухгалтерского учета по отдельным объектам учета, то организация имеет право руководствоваться допущениями и требованиями, приведенными в МСФО.

3-ий уровень – содержит отраслевые стандарты и методические рекомендации, указания и инструкции по ведению учета отдельных объектов. В настоящее время данный уровень нормативного регулирования также нуждается в проработке, так как некоммерческие организации в целом имеют свою специфику в зависимости от отраслевой принадлежности и предмета некоммерческой деятельности, что отражается на учетно-аналитическом обеспечении религиозных организаций. Также не урегулирован вопрос организации раздельного учета финансовых результатов от деятельности, приносящей прибыль, и некоммерческой (уставной) деятельности.

4-ый уровень – представляет собой локальные акты организации, в том числе: учетную политику православной религиозной организации, которая в первую очередь строится, исходя из миссии и предмета деятельности. Избранные способы ведения учета, закрепленные в учетной политике должны отвечать принципам и задачам управления, предельно точно отражать миссию (цель) уставной и предпринимательской деятельности, давая полную, объективную и достоверную информацию об фактах хозяйственной жизни. Единая методика составления учетной политики для организаций некоммерческого сектора на сегодняшний день отсутствует, каждая организация вправе самостоятельно разрабатывать ее положения [79, 150, 190].

Основные положения нормативно-правовых актов представлены в Приложении Ж.

Таким образом, финансово-хозяйственная деятельность православных религиозных организаций регулируется нормативно-правовыми актами, аналогичными коммерческим организациям, которые не учитывают отдельных

особенностей учетного процесса и механизмов хозяйствования религиозных организаций. Вследствие этого необходимо совершенствовать систему бухгалтерского учета в некоммерческих организациях, начиная с изменения законодательно-нормативной базы, регулирующей аспекты финансово-хозяйственной деятельности по отдельным видам некоммерческих организаций с выделением методических особенностей ведения бухгалтерского учета.

Объекты бухгалтерского учета религиозной организации аналогичны объектам учетного процесса коммерческих организаций с рядом особенностей. Учетно-аналитическое обеспечение расчетов и обязательств, а также денежных средств и их эквивалентов, ценных бумаг и прочих финансовых инструментов осуществляется подобно коммерческим организациям. Особенностью учетного процесса религиозных организаций является учет целевого финансирования, отдельный учет поступлений от основной деятельности и доходов от предпринимательской деятельности при их наличии, учет средств эндаумент-фонда. Данные объекты будут рассмотрены далее.

Необходимость научного и практического подхода к системе учетно-аналитического обеспечения хозяйственной деятельности религиозных организаций вызваны их расширяющейся информационной базой с целью предоставления данных пользователям, заинтересованным в их деятельности [50, 51, 210, 211].

Информационная система религиозной организации включает в себя информационные ресурсы и систему учетно-аналитического обеспечения.

Информационные ресурсы религиозной организации представляют собой совокупность источников информации об ее внешней и внутренней среде, различных приемов и методов их организации, это единая система классификации и кодирования информации и методическое обеспечение построения массивов данных, унифицированные системы документирования фактов хозяйственной деятельности, схемы информационных потоков, циркулирующих в религиозных организациях [199]. Классификация информационных источников религиозных организаций представлена на рисунке 7.



Рисунок 7 – Классификация информационных ресурсов
религиозной организации

Источник: составлено автором

Применительно к религиозным организациям цели и задачи учета необходимо адаптировать, поскольку такие понятия, как ценообразование и калькулирование, отсутствуют. Основным принципом, по которому формируются входящие финансовые потоки в православных религиозных организациях – это посильное пожертвование и целевое финансирование, поэтому в существующих условиях необходимо применять затратный подход и оптимизировать расходы согласно статьям смет или видам (направлениям) деятельности (функциональный подход), в случае если организация осуществляет помимо богослужебной сопутствующие виды деятельности [256].

Таким образом, в рамках хозяйственной деятельности религиозных организаций учет призван следующие управленческие задачи:

- выполнение сметных показателей расходования пожертвований и целевых средств;

- обеспечение хозяйственной деятельности религиозной организации материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами;
- диверсификация хозяйственной деятельности и способность к самофинансированию;
- контроль состояния церковного имущества (его наличие и движение);
- выполнение социально-экономических показателей хозяйственной деятельности религиозной организации.

На основании вышеизложенного с учетом специфики хозяйственной деятельности религиозных организаций, организационной структуры управления РПЦ обоснована необходимость формирования учетно-аналитической системы, определены его место, цели и задачи в системе управления религиозными организациями РПЦ. Учетно-аналитическая информация должна включать финансовые и нефинансовые показатели, которые оказывают прямое и косвенное влияние на формирование стоимости (ценности) духовного продукта и выживаемости религиозной организации.

Учет необходимо рассматривать как систему взаимосвязанных финансовых, аналитических показателей в совокупности с нефинансовыми показателями, которые должны отражать эффективность социального и духовного аспектов деятельности религиозной организации на епархиальном уровне и уровне Патриархии [102, 118, 164].

Эффективность деятельности религиозной организации в первую очередь зависит от способности в рамках своей уставной деятельности формировать духовный продукт.

В философии упоминания о «духовном продукте» раскрывается через призму духовного сознания человека, в то же время «...духовная сущность в принципе не объективируема, она познается только в существовании; поэтому познание духовного осуществляется через готовые продукты» [148]. Понятие духовного продукта и духовного производства в большинстве случаев рассматривается в контексте предоставления духовных благ организациями культуры и искусства. С точки зрения религии дефиницию «духовный продукт»

рассматривал С.Н. Булгаков, выделяя «философию хозяйства» и систему духовных отношений общества через призму христианского социализма и его продуктивности [121]. Социологическая концепция С.Н. Булгакова основана на признании религиозной веры, которая определяет мировоззрение, ценности, идеалы, цели и стремления личности [127]. В этой связи духовный продукт является не только частью личного производства, но и частью развития национальной культуры.

Духовный продукт представляется как: «...духовные ценности и нормы общества, а в условиях рынка они приобретают своих хозяев и уходят из-под контроля общественного сознания, превращаясь в «вещь в себе» как форму отчуждения от создателя...» [62].

В современной литературе существует мнение, что создание и потребление духовных благ и духовного продукта определяется проблематикой современного состояния российского общества. Духовные блага и духовный продукт – исходный элемент духовного пространства.

Сложно говорить о духовном производстве в контексте религиозной деятельности, поскольку понятие «производство» применяется для обеспечения материальной деятельности. В целом же понятие «духовное производство» раскрывается К. Марксом, который относит его к «непроизводственной сфере» [125].

По мнению Диксон П., под духовным производством следует понимать: «...производство духовных ценностей, т.е. идей, представлений, научных знаний, идеалов, либо производство общественного сознания в его исторически конкретных формах (политики, права, научной религии, искусства, морали и т.д.)» [70].

Таким образом понятие «духовное производство» фиксирует социальный характер деятельности по созданию и распространению определенных знаний и удовлетворению специфических духовных потребностей [130].

В научной литературе, выделены следующие критерии создания и распределения духовных благ:

- измеряемость;
- доступность воздействия на сегмент;
- объемность сегмента и сходство представителей сегмента;
- количественные границы;
- доступность сегмента;
- информационная насыщенность сегмента;
- существенность сегмента;
- прибыльность и доходность сегмента;
- защищенность от конкуренции [179].

Также основным критерием духовного продукта следует отнести общественную и социальную полезность, что выражается в удовлетворении духовных потребностей населения [209]. О.Н. Мельников выделяет следующие характеристики духовного продукта, к которым, относит следующие:

- имеет духовную (неодушевленную) природу;
- результат затрат духовного труда;
- результат использования сознательной энергии;
- результат виртуального «преобразования» окружающего мира, удовлетворяющий духовные, или интеллектуальные потребности человека;
- измеряется качественными параметрами («больше-меньше», «лучше-хуже», «быстрее-медленнее» и т.п.);
- оказывает влияние на рост производительности труда;
- для производства духовного продукта необходимы затраты созидательной энергии, воплощенной в живом неовещественном труде;
- для производства духовного продукта необходим основной и оборотный капитал;
- приобретая духовный продукт, люди оценивают его «чувствами» добавленной и потребительской стоимостью.

В постиндустриальной экономике решающий вектор развития меняет направление: все большая часть населения вовлекается в производство духовного экономического продукта [131].

Вследствие разнообразия точек зрения на данное понятие, под *духовным продуктом* в рамках исследования понимается нематериальное благо, получаемое в результате деятельности религиозной организации, удовлетворяющее духовные потребности прихожан. К духовным благам относятся продукты духовного производства.

В результате религиозной деятельности появляется духовный продукт, обладающий культовым (религиозным) и нематериальным качеством, ради которого осуществляется деятельность религиозной организации.

Для целей учетно-аналитического обеспечения деятельности религиозных организаций ценность духовного продукта подлежит стоимостной оценке на основе затратного подхода.

Процесс формирования духовной ценности можно представить в виде цепочки формирования ценности М. Портера (рис. 8) [132]. С помощью ее можно применить процессный подход к раскрытию алгоритма формирования (создания) ценности духовного продукта.

Как видно из рисунка все процессы разделены на две группы:

– Основные процессы формирования духовно-религиозной ценности – это те процессы, которые напрямую участвуют в создании ценности духовного продукта;

– Вспомогательные (накладные) процессы формирования духовно-религиозной ценности – процессы, оказывающие непосредственное влияние и способствующие организации и протеканию основных процессов создания ценности духовного продукта (процессы-катализаторы).

Наибольший интерес, с точки зрения диссертационного исследования представляют основные процессы, так они определяют стоимость духовного продукта, которая складывается из фактических затрат по основным и вспомогательным этапам.

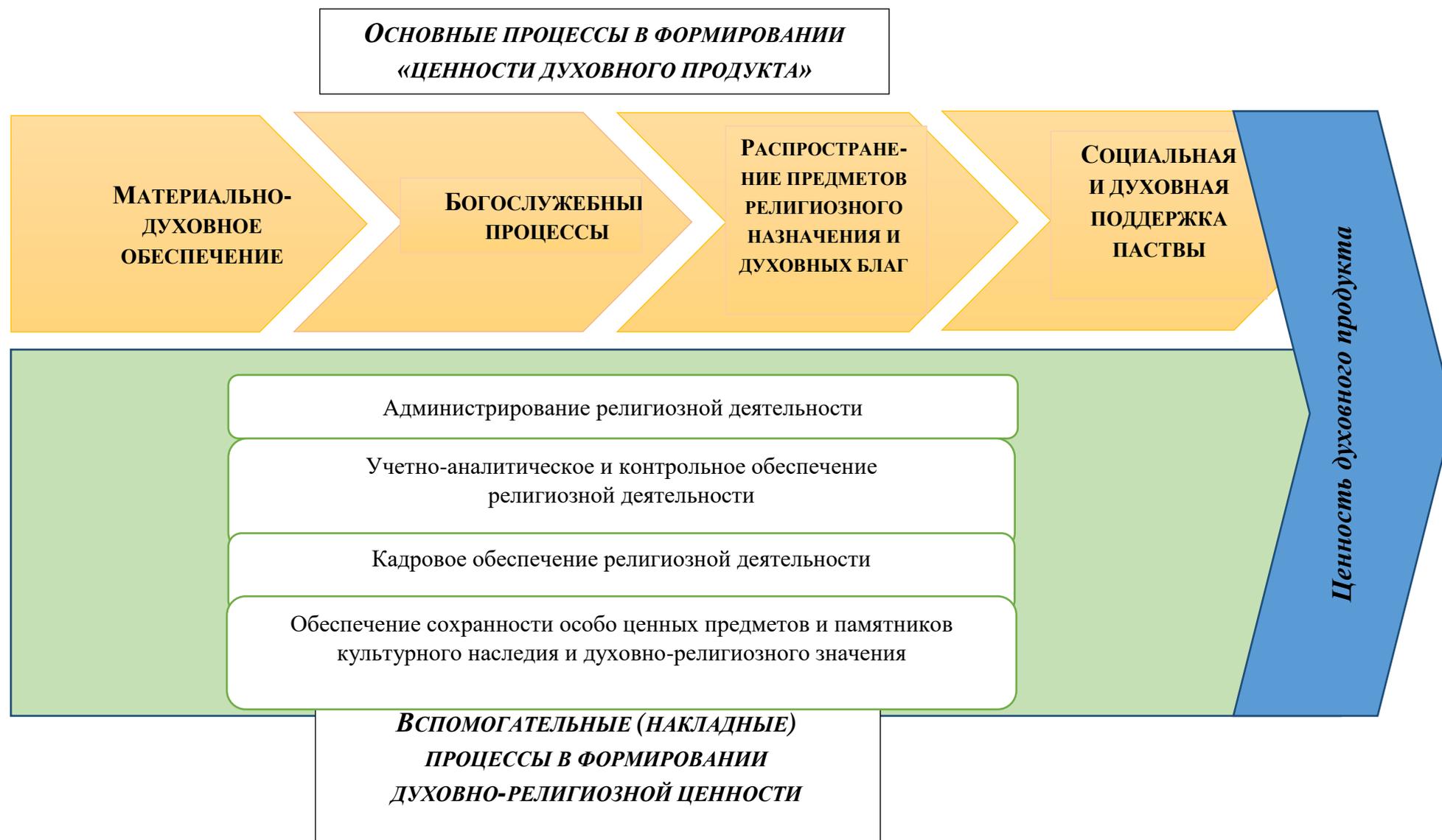


Рисунок 8 – Цепочка формирования понятия «ценности духовного продукта» в религиозных организациях с точки зрения учетно-аналитического обеспечения

Источник: составлено автором

Прямые затраты формируются в процессе материально-духовного обеспечения, богослужебных процессов, распространения предметов религиозного назначения и духовных благ, социальной и духовной поддержки паствы. Накладные расходы формируются на основе вспомогательных процессов, связанных с хозяйственной деятельностью религиозных организаций.

Материально-духовное обеспечение представляет собой процесс снабжения религиозной организации, как материальными благами (ресурсами), так и духовными.

К материальным благам для религиозных организаций можно отнести богослужебные предметы, богослужебную и религиозную литературу, предметы для проведения богослужения и религиозного назначения, предметы культа для распространения среди прихожан и паствы, прочие мирские блага необходимы для осуществления деятельности религиозной организацией. К материальному обеспечению также относятся процессы, связанные с содержанием культовых зданий и сооружений, специально предназначенные для богослужений, молитвенных и религиозных собраний, религиозного почитания, паломничества.

К духовным благам богослужебной деятельности относятся нематериальные ресурсы, которые наполняют религиозную деятельность мотивами и смыслом осуществления богослужебных процессов, определяют и обеспечивают реализацию духовного предназначения религиозных организаций, а именно:

предназначение – это конечная цель, для чего существует религиозная организация, достигнув которой она будет обладать максимальной результативностью и эффективностью для выполнения богослужебной деятельности.

принципы (догмы, каноны) – это правила, внутрицерковные законы, которых должны придерживаться служители культа и прихожане (существующие и потенциальные).

духовные идеалы – ценности, помогающие определить важность веры в Бога. Примерами духовных идеалов будут добро, истина, нравственность, любовь к ближнему, соблюдение заповедей и др.

призвание – это склонности и навыки служителей (культа), которыми они обладают для продвижения философии богословия, разъяснения сути духовных идеалов, обращения к вере новых последователей.

миссия – это план действий религиозной организации, определяющий реализацию предназначения и целей, используя свои принципы, духовные идеалы и призвание служителей культа.

Богослужebные процессы зависят от характера уставной деятельности религиозной организации. К богослужebным процессам можно отнести проведение богослужения, таинств, треб, иные религиозные обряды и церемонии, в том числе, проповеди, которые прихожане воспринимают как наставление, утешение, пасторская, паломническая и миссионерская деятельность.

Распространение предметов религиозного назначения и духовных благ предполагает:

– производство, приобретение, распространение, в отдельных случаях реализацию, религиозной (в том числе, богослужebной) литературы, аудио-видеозаписей и иных предметов религиозного назначения, в том числе из драгоценных металлов и драгоценных камней;

– распространение православных религиозных убеждений непосредственно или через средства массовой информации, в том числе собственные [226].

Социальная и духовная поддержка паствы заключается в мерах гуманитарной поддержки и обеспечения прихожан в виде благотворительности, духовно-психологической помощи, духовно-образовательной и просветительской деятельности, направленных на удовлетворение высших духовно-нравственных потребностей человека.

На каждом этапе формирования ценности перед учетно-аналитическим обеспечением встают различные задачи, которые представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Задачи учетно-аналитического обеспечения по этапам цепочки формирования «ценности духовного продукта» (составлено автором)

| Материально-духовное обеспечение | Богослужбные процессы | Распространение предметов религиозного назначения и духовных благ | Социальная и духовная поддержка паствы и прихожан |
|---|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> – обеспечение духовной деятельности материальными ресурсами на достаточном уровне; – анализ потребности в духовных благах для прогнозирования поступлений; – учет и анализ ресурсно-духовной базы с целью эффективного использования ресурсов и выявления резервов; – учет и анализ технического уровня и технологического обеспечения духовно-религиозной деятельности для эффективной работы религиозной организации; – учет и анализ затрат на внутреннюю логистику для соблюдения сметных назначений. | <ul style="list-style-type: none"> – наличие и движения церковного имущества и материальных ресурсов с целью контроля за их сохранностью и эффективностью использования в богослужбных процессах; – учет и анализ затрат на богослужбную деятельность для исполнения сметных назначений; – учет и анализ денежных потоков на богослужбную деятельность с целью их контроля и распределения; – учет и анализ источников финансирования богослужбной деятельности с целью предотвращения дефицита финансирования; – учет и анализ фандрайзинговых операций для привлечения новых источников финансирования. | <ul style="list-style-type: none"> – Количественный учет и анализ предметов религиозного назначения и духовных благ с целью контроля за их движением и наличием; – учет и анализ дополнительных поступлений религиозной организации для достижения профицита финансирования; – учет и анализ расходования средств на мероприятия по распространению духовных благ и предметов религиозного назначения для рационального использования средств; – учет и анализ коммерческих расходов по предпринимательской деятельности религиозной организации с целью их оптимизации. | <ul style="list-style-type: none"> – учет поступлений в рамках благотворительной деятельности с целью выполнения сметных показателей; – рациональное расходование средств в рамках благотворительной деятельности; – эффективность расходования средств и контроль поступлений по духовно-просветительской и образовательной деятельности; – анализ социальных показателей и уровня потребления духовных благ для оценки социальной эффективности. |

В рамках представленных задач необходимо выстроить целостную учетно-аналитическую систему во взаимодействии с управленческими и контрольными функциями религиозной организации.

Для представления информации заинтересованным пользователям в необходимой детализации и форме в качестве базисного инструмента учетно-аналитического обеспечения хозяйственной деятельности религиозной организации является управленческий учет. Для этой цели необходимо выстроить информационную систему таким образом, чтобы управленческая информация поступала и эффективно использовалась внутренними пользователями при осуществлении хозяйственной деятельности религиозной организации, и при представлении информации внешним пользователям она могла быть полезна и понятна для оценки целесообразности дальнейшего

финансирования деятельности данного прихода. Учетно-аналитическая система должна быть выстроена таким образом, чтобы предоставлять информацию для различных категорий пользователей.

Управленческий учет рассматривается как неотъемлемая часть управления, но в системе хозяйствования религиозных организаций данный вид учета не находит должного места. Следовательно, необходимость построения учетного процесса при взаимодействии с управленческими задачами в православных религиозных организациях является не менее актуальной [87, 94, 109, 183, 203, 205]. Финансовый учет также присутствует в системе учетно-аналитического обеспечения, но поскольку православные религиозные организации местного уровня могут применять упрощенные способы ведения учета, основное внимание необходимо уделять элементам управленческого учета.

Система управленческого учета относится к области нерегламентированного учета, то есть на его организацию не действуют общие правила российских стандартов бухгалтерского учета, организационно-методические аспекты управленческого учета определяются спецификой самого экономического субъекта, потребностями пользователей (внешних и внутренних) информационного обеспечения для эффективного управления организацией.

Цели и задачи организации управленческого учета должны соотноситься с миссией и стратегией деятельности православных религиозных организаций на уровне РПЦ [206].

Неотъемлемой частью эффективно функционирующей учетно-аналитической системы является контроль.

Существует многообразие точек зрения на дефиницию контроля с позиции нормативных, практических и научных подходов (табл. 5)

Таблица 5 – Обзор дефиниций контроля (составлено автором по [33, 54, 69, 83, 92, 107, 128, 137, 156, 158, 172, 207, 214, 225, 231, 232, 234, 236, 249, 269])

| Автор | Определение понятия |
|--|--|
| 1. Контроль как функция управления | |
| Волков А.Г., Чернышева Е.Н. | Контроль – это процесс, обеспечивающий соответствие функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям и направленный на успешное достижение поставленных целей [107]. |
| Мещеряков С.А. | Контроль – это функция управления, представляющая собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования объекта в соответствии с принятыми управленческими решениями, а также позволяющая выявить отклонения в намеченных целях и принимать при необходимости корректирующие меры [137]. |
| Маслова Т.С. | Контроль представляет собой систему наблюдения, сопоставления, проверки и анализа функционирования управляемого объекта для оценки управленческих решений, выявления отклонений фактических результатов от заданных параметров и принятия решений по их регулированию. Контролю принадлежит особая роль в обеспечении сохранности и рациональном использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов государственными структурами, а также в предотвращении непроизводительных расходов и потерь [128]. |
| С.О. Шохин и Л.И. Воронина | Контроль может быть охарактеризован как одна из функций управления, представляющая собой систему наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта с целью оценить обоснованность и эффективность принятых управленческих решений, выявить степень их реализации, наличие отклонений и неблагоприятных ситуаций, о которых целесообразно своевременно проинформировать компетентные органы, способные принять меры к улучшению положения дел [232] |
| 2. Контроль как процесс | |
| Афанасьев В.Г. | Контроль – это труд по наблюдению и проверке соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям законам, планам, нормам, стандартам, правилам, приказам и т.д.; выявлению результатов воздействия субъекта на объект, допущенных отклонений от требований управленческих решений, от принятых принципов организации и регулирования. |
| Ефимова Н.П. | Контроль — это процесс, обеспечивающий функционирование объекта в соответствии с принятыми управленческими решениями, направленными на успешное достижение поставленных целей. |
| Петров А.Н. | Контроль представляет собой непрерывный процесс, осуществляемый всеми сотрудниками и руководством на всех уровнях структурной иерархии и во всех направлениях деятельности, направленный на обеспечение условий для достижения целей деятельности, определяемых Законами и Кодексами РФ, законами субъекта РФ и уставом организаций. |
| 3. Контроль как инструмент подтверждения полноты и достоверности финансовых показателей | |
| Варнакова Г.Ф. | Контроль представляет собой проверку исполнения хозяйственных решений с целью установления их законности и экономической целесообразности. |
| Информация Минфина России N ПЗ-11/2013 "Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности" | Внутренний контроль - процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает: <ul style="list-style-type: none"> - эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов; - достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности; - соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета. |

Продолжение таблицы 5

| | |
|---|---|
| Международные стандарты финансовой отчетности | Контроль определяется, как возможность управлять финансовой и хозяйственной политикой компании таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности. |
| Хай Д. | Контроль предполагает определение и документирование фактических показателей реализации решений и сравнение их с плановыми показателями для определения результатов деятельности. |
| 4. Контроль как система (комплекс мероприятий) | |
| Смелик, Р. Г. Осташенко Е. Г. | Под контролем следует понимать совокупность следующих действий: <ul style="list-style-type: none"> - определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией (объекта контроля); - сравнение фактических данных с требуемыми, т. е. с базой для сравнения, принятой в организации, либо заданной извне, либо основанной на рациональности; - оценка отклонений, превышающих предельно допустимый уровень, на предмет степени их влияния на аспекты функционирования организации; - выявление причин данных отклонений. |
| Погосян Н.Д. | Контроль представляет собой совокупность регулярных и непрерывных процессов, посредством которых их участники в легитимной форме обеспечивают эффективное функционирование государственного сектора, а также деятельность иных хозяйствующих субъектов независимо от форм собственности. |
| Федчишин Ю.И. | Контроль представляет собой совокупность следующих мероприятий: <ul style="list-style-type: none"> - осуществляется наблюдение за течением производственных и экономических процессов и ходом выполнения производственной программы; - сравнение величин контролируемых параметров с заданными программами; - фиксация результатов наблюдения за течением производственных процессов и ходом выполнения производственной программы; - оформление результатов сравнения в форме, удобной для пользования. |

Обобщая понятие контроля применительно к православным религиозным организациям, необходимо использовать комплексный подход и учитывать роль контрольной функции в некоммерческой сфере, которая заключается в целевом характере использования средств.

В рамках исследования под контролем понимается комплекс мероприятий, направленных на проверку исполнения хозяйственных решений с целью установления их законности, экономической целесообразности и целевого использования поступивших средств.

Таким образом, в системе информационного обеспечения хозяйственной деятельности религиозных организаций сложились следующие специфические черты, которые накладывают определенные ограничения и предоставляют дополнительные возможности для его развития:

1) Православные религиозные организации всегда были информационно закрытыми экономическими субъектами, и это накладывает свой отпечаток на развитие учетно-аналитического обеспечения хозяйственной деятельности, в том числе и управленческого учета.

2) Особенностью учетно-аналитического обеспечения в православных религиозных организациях является то, что доля неформализованного учета превалирует над объемом формализованного, таким образом управленческий учет становится базисом не только для формирования управленческих данных для принятия и реализации экономических решений, но и служит основой для отражения данных формализованного учета.

3) Коллективная (общинная) форма управления православными приходами определяет одинаковую правоспособность по вопросу доступа к финансово-экономической информации о хозяйственной деятельности религиозной организации для всех ее участников.

4) Организационно-методической особенностью управленческого учета в православных религиозных организациях является ведущая роль учета и анализа финансовых потоков.

5) Существует острая необходимость в учете и анализе социально-экономических показателей развития общества (благополучия, социально-политических настроений в обществе, потребности в духовных благах и др.), оказывающих влияние на масштабы хозяйственной деятельности православных организаций и их финансовые потоки. Здесь развивается социальный управленческий учет (социально-ориентированный учет).

6) Православные религиозные организации имеют некоммерческую направленность основной уставной деятельности, что создает условия для расчета уникального показателя – точки выживаемости религиозных организаций, который исчисляется на основании сопоставления входящих и исходящих финансовых потоков экономического субъекта.

Эти особенности и определяют необходимость совершенствования и развития учета в православных религиозных организациях, так как здесь

формируется основной пласт информации для принятия и реализации участниками православных приходов необходимых экономических решений.

Развитие методики бухгалтерского учета в религиозных организациях напрямую связано с развитием религиозного хозяйства. Во всем мире религиозные организации, несмотря на свою относительную закрытость, имеют обязательство прозрачности своей финансовой информации. В католическом мире об этом говорил еще Папа Римский Иоанн Павел II [265]. В России религиозные организации отчитываются только перед вышестоящими подразделениями и до недавнего времени – в органы юстиции (с 2019 года данная обязанность отсутствует). Предоставляемая информация не отличается прозрачностью, что негативно сказывается на доверии по отношению к ним со стороны верующих [199].

Для представления информации заинтересованным пользователям в необходимой детализации и форме в качестве базисного инструмента учетно-аналитического обеспечения хозяйственной деятельности религиозной организации является управленческий учет. Для этой цели необходимо выстроить информационную систему таким образом, чтобы управленческая информация поступала и эффективно использовалась внутренними пользователями при осуществлении хозяйственной деятельности религиозной организации, а при представлении информации внешним пользователям она могла быть полезна и понятна для оценки целесообразности дальнейшего финансирования деятельности данного прихода. Учетно-аналитическая система должна быть выстроена таким образом, чтобы предоставлять информацию для различных категорий пользователей.

Таким образом, на сегодняшний день в религиозных организациях стоят следующие учетные проблемы [189, 199].

ПРОБЛЕМА 1. Вопрос учета и оценки церковного имущества является одним из сложнейших, поскольку существует множество проблемных моментов, связанных с организацией учета и управления имуществом на разных уровнях иерархической системы православных религиозных организаций, постольку церковное имущество имеет сложную структуру и различный правовой статус.

Проведя систематизацию нормативно-правовых положений по имуществу религиозных организаций РПЦ и операций с ним, были выявлены следующие учетные аспекты, подлежащие подробному раскрытию:

- оценка и постановка на учет недвижимого имущества, представляющих собой памятники культуры и истории, и особо ценного движимого имущества религиозных организаций Русской Православной Церкви;
- учет имущества с различным правовым статусом, в зависимости от его правоспособности и правосубъектности на различных уровнях иерархии РПЦ;
- учет облачения священнослужителей.
- учет внутренней передачи церковного имущества между разными структурами и религиозными организациями Русской Православной Церкви.

ПРОБЛЕМА 2. Еще одной сложностью в учете религиозных организаций является отсутствие регламентированного подхода для учета средств целевого финансирования и поступления средств от распространения предметов религиозного назначения. В настоящее время для учета поступлений целевого финансирования в Плане счетов бухгалтерского учета, утвержденным Приказом Минфина России от 31 октября 2000 года № 94н предусмотрен Счет 86 «Целевое финансирование», но при этом отсутствуют методические рекомендации по его применению для некоммерческих организаций в целом и для религиозных организаций в частности. По вопросу учета поступления средств от распространения предметов религиозного культа также имеется противоречивая позиция: считать ли эти средства доходом религиозной организации или относить их на целевое финансирование в качестве пожертвований.

ПРОБЛЕМА 3. Бухгалтерский учет расходования средств в религиозных организациях также не имеет четкой методологии.

Учет расходов религиозных организаций опирается только на сложившуюся практику использования счетов 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы», что по определению не может применяться в некоммерческих организациях, поскольку производственные затраты здесь отсутствуют, и не все производимые расходы можно отнести в состав общехозяйственных. Таким образом, как отмечает Л.В. Гусарова «основу

бухгалтерского учета в некоммерческих организациях составляют второстепенные элементы учета, которые не имеют в базовом плане счетов для коммерческих организаций существенного значения» [66].

Эти особенности и проблемы определяют необходимость совершенствования и развития методологии учета в православных религиозных организациях, так как здесь формируется основной пласт информации для принятия и реализации участниками православных приходов необходимых экономических решений.

ГЛАВА 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ В ПРАВОСЛАВНЫХ РЕЛИГИОЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

2.1 Методические подходы к учетному процессу в православных религиозных организациях

История развития учетного процесса в религиозных организациях имеет долгий эволюционный путь. Православие зародилось почти одновременно с Российской государственностью.

Основные вехи развития бухгалтерского учета в православных религиозных организациях представлены в таблице 6. При определении данных этапов использовался принцип реформирования церковного устройства, вследствие чего менялись и учетные задачи.

Таблица 6 – Развитие бухгалтерского учета в православных религиозных организациях (составлено автором по: [37, 76, 89, 93, 97, 98, 99, 100, 104, 110, 115, 118, 121, 146, 163, 168, 218, 241, 242, 243, 244, 245])

| Период (вехи) | Особенности развития православных религиозных организаций | Особенности бухгалтерского учета |
|------------------------------------|---|---|
| 1-ый этап. X – XVI вв. | Зарождение православия в Киевской Руси, активное строительство храмов, монастырей. На этапе становления финансово-хозяйственных отношений церковные доходы РПЦ формируются за счет сборов со всей земли Русской в Соборную церковь. Начиная с крещения Руси православные религиозные организации получают крупные земельные наделы. | Данный период ознаменовался становлением и развитием хозяйственного учета в православных религиозных организациях. В первых православных монастырях учет сводился к подсчету поступлений и расходования средств, которые отражались в приходских книгах. |
| 2-ой этап. конец XVI – XVII вв. | Создание монастырского приказа для регулирования деятельности православных религиозных организаций и контроля финансово-хозяйственных дел Церкви. | Хозяйственный учет ведется в основном в монастырях в Приходно-расходных книгах (ведение основной – богослужебной деятельности, и промысловой), жесткий контроль со стороны государства всех поступлений и расходования средств, установление строгой иерархической финансовой подотчетности. Введение в практику учета и контроля инструмента инвентаризации. |

Продолжение таблицы 6

| Период (вехи) | Особенности развития православных религиозных организаций | Особенности бухгалтерского учета |
|--|---|---|
| 3-ий этап. XVIII – нач. XX вв. | Упразднение Патриаршества и учреждение Священного Синода, как органа управления. Данный период характеризуется усилением контроля за поступлением средств православных религиозных организаций со стороны государства, централизацией учета и полной подотчетности. | С этого времени хозяйственные действия духовных сановников подвергаются строгой отчетности. При архиерейских домах заведены шнуровые книги и ежегодно они должны подавать отчеты. Дважды в год Священному Синоду архиереи подавали отчеты о составе своих епархий. Таким образом, впервые ежегодное представление отчетности становится обязательным именно для религиозных организаций. К началу XIX в. вводятся ведомости поступления и расходовании церковных сумм. |
| 4 этап. 1918 – 1991 гг. (советский период) | Отделение Церкви от государства, провозглашение атеистического мировоззрения, восстановление Патриаршества. Период гонений на Церковь, закрытость (непубличность) хозяйственной деятельности православными религиозными организациями. | Отсутствие системного подхода к финансово-хозяйственной деятельности православных религиозных организаций. Контроль церковных поступлений и расходования осуществлялся специально организованными комиссиями на основе методов ревизии. |
| 5 этап. конец XX – начало XXI вв. | Возобновление финансово-хозяйственной деятельности религиозных организаций. Контроль за хозяйственной деятельностью возложен на органы юстиции. | Восстановление традиций учета XIX века. Применение общеустановленных принципов упрощенного бухгалтерского учета и отчетности. Определение некоммерческого характера ведения бухгалтерского учета. Религиозные организации представляют финансовую (бухгалтерскую) отчетность в органы статистики, налоговые органы, в органы юстиции представляется специальный отчет об основных показателях хозяйственной деятельности некоммерческих организаций. Также восстанавливается иерархическая финансовая подотчетность внутри самой РПЦ. |
| 6-ой этап Настоящее время | В настоящее время религиозные организации РПЦ встали на путь открытости и публичности. Для пополнения паствы используются современные информационные технологии, создаются специализированные телевизионные каналы «Спас», введение в образовательный процесс на факультативной основе «Основ духовно-нравственной культуры народов России» | Проникновение современных технологий в учетные процессы. Применение современных средств обработки информации, внедрение автоматизированных программных продуктов. Активное развитие методологии учета и анализа некоммерческих организаций, разработка методики учета на уровне РПЦ по учету отдельных операций в православных религиозных организациях. |

Данные периоды повлияли на развитие учета в настоящее время, но при этом на современном этапе перед учетно-аналитическим обеспечением стоят задачи, меняющие подходы к совершенствованию учетного процесса.

Первый подход основан на методике учета в коммерческих организациях. В этом случае не создается отдельной нормативной и методической базы, а особенности ведения бухгалтерского и управленческого учета прописываются в действующих стандартах бухгалтерского учета [175].

Второй подход базируется на концепции бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора [15]. Организации государственного сектора, как правило, относятся в класс некоммерческих организаций, при этом отличительной чертой системы бухгалтерского учета в бюджетной организации от учета в НКО является государственное (бюджетное) финансирование деятельности организации [176].

Третий подход предполагает использование международных стандартов финансовой отчетности, при этом в системе МСФО отсутствует самостоятельный стандарт для некоммерческого сектора, который бы устанавливал правила составления отчетности для некоммерческих организаций.

В US GAAP действуют стандарты, которые определяют особенности деятельности НКО и устанавливают требования к содержанию их отчетности:

SFAC (Statement of Financial Accounting Concepts) 4. Цели финансовой отчетности некоммерческих организаций, 1980;

SFAC 117. Финансовая отчетность некоммерческих организаций, 1993;

ASU (Accounting Standards Updates) 2016-14. Представление финансовой отчетности некоммерческими организациями, 2016;

ASU 2020-07. Представление и раскрытие некоммерческими организациями информации о полученных нефинансовых активах, 2020 [141].

При данном подходе можно руководствоваться практикой применения международных стандартов ведущими зарубежными некоммерческими организациями, что позволяет повысить конкурентоспособность и сравнимость

финансовых и нефинансовых показателей деятельности отечественных и зарубежных НКО [68, 74].

Четвертый подход представляется собой интегрированную концепцию организации учетно-аналитического обеспечения деятельности НКО. Данный подход предполагает синтез и консолидацию концептуальных основ учета в коммерческих и бюджетных организациях, российских и международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, что позволит достичь синергетического эффекта при создании единой методологической основы учетно-аналитического обеспечения деятельности некоммерческих организаций [190].

Анализируя данные подходы применительно к учетному процессу в православных религиозных организациях, четвертый подход отражает консолидацию различных методов и позволяет создать учетно-аналитическую систему, объединяющую все приемлемые приемы учета.

Первый и третий подходы не отражают следующих вопросов в привязке к объекту исследования:

- методику бухгалтерского, управленческого и налогового учета целевого финансирования и целевого привлечения ресурсов;
- особенностей отдельного бухгалтерского и налогового учета финансовых потоков и активов для целей уставной и предпринимательской деятельности;
- учета показателей результативности привлечения ресурсов и денежных средств (учет профицита и дефицита финансирования) и полезного потенциала религиозной организации;
- учета и оценки имущества православной религиозной организации, в частности, предметов для распространения, облачения, предметов культа, особо ценного имущества, имеющего особую культурную и историческую ценность;
- отраслевых особенностей формирования бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности для православных религиозных организаций;

– отсутствие единой методологии оценки и экономического анализа результативности и эффективности деятельности православных религиозных организаций [69, 74, 80, 152, 190].

Применяя подход, отраженный в ГААР можно использовать фондовую модель, согласно которой средства по источникам поступлений в учете подразделяются на следующие базовые типы:

1. Фонды общего назначения, используемые для отражения текущей некоммерческой деятельности.

2. Фонды капитальных вложений, за счет которых осуществляется приобретение оборудования и капитального ремонта.

3. Фонды обеспечения заемных средств, применяемые для учета займов, выданных социально незащищенным слоям населения, а также средств на эти цели.

4. Фонды средств пожертвований, которые используются для учета получаемых от жертвователей активов, и которые некоммерческая организация сохраняет неограниченный срок. Доход от этих фондов идет на содержание некоммерческой организации.

5. Фонды ренты и пожизненных выплат, предназначенные для учета ресурсов, обеспечиваемых жертвователями по таким соглашениям, которые обязывают некоммерческие организации выплачивать доход определенным физическим лицам.

6. Доверительные фонды отражают средства, которыми управляет организация в качестве агента их владельца до тех пор, пока они не будут переданы третьему лицу. Некоммерческая организация не может свободно распоряжаться данными средствами [81].

Данная модель основана на применении опыта государственного учета и позволяет детально отразить поступление и использование средств в рамках сметы, отслеживать учетные записи по источникам получения средств, программам, целям; составление отчетов за разные промежутки времени (не только за финансовый год); деление фондов в соответствии с ограничениями, накладываемыми жертвователями.

Для религиозных организаций данная модель применима в разрезе:

фонда общего назначения для текущей деятельности, при этом он должен включать и фонд пожертвований, поскольку в религиозных организациях пожертвования без указания назначений расходуются на текущую деятельность;

фонда капитальных вложений для дальнейшего капитального ремонта зданий, строительства построек и пр.

Необходимым условием эффективности хозяйственной деятельности религиозных организаций является создание прозрачной информационной системы, отвечающей критериям качества и полезности для дальнейшего принятия и реализации на ее основе обоснованных экономических решений [199].

Все пользователи учетно-аналитической информации подразделяются на внешних и внутренних. Причем при разделении существует несколько противоречивых моментов, например, внутренние пользователи информации, как правило, определяются уровнем организации (это может быть, как Епархия, так и Патриархия). По отношению к православным приходам внутренними пользователями информации будут являться приходское собрание, приходской совет, ревизионная комиссия, причт. Епархиальный архиерей является высшим органом управления прихода. Но можно ли считать епархиальные органы и Патриархию внутренними пользователями – вопрос считаем спорным. Данные структуры необходимо отнести к внешним пользователям учетно-аналитической информации, заинтересованным в эффективной деятельности и развитии православных приходов. К внешним пользователям также можно отнести жертвователей, которые заинтересованы в целевой направленности расходования пожертвованных средств.

В религиозных организациях нецелесообразно выделять пользователей с финансовым интересом, поскольку это противоречит понятию некоммерческой деятельности, которая не может быть направлена на удовлетворение коммерческих целей.

При этом для религиозных организаций преимущественно источниками формирования имущества являются добровольные пожертвования, которые

являются целевым финансированием для целей бухгалтерского учета. Источниками формирования имущества являются: единовременные и регулярные поступления от учредителей и жертвователей, выручка от реализации товаров, работ, услуг, получаемые в рамках предпринимательской деятельности, и доходы от собственности, а также другие не запрещенные законом поступления.

Основными источниками формирования имущества религиозных организаций являются пожертвования при совершении обрядов, от распространения предметов для распространения, добровольных пожертвований организаций и физических лиц [194].

Следует отметить, что некоторые положения по бухгалтерскому учету могут применяться только в случае, если религиозная организация осуществляет предпринимательскую деятельность: ПБУ 9/99 «Учет доходов организации» и ПБУ 10/99 «Учет расходов организации» [25, 26].

Далее рассмотрены отдельные положения национальных стандартов по ведению бухгалтерского учета православных религиозных организаций в сравнении с коммерческими. Применительно к православным религиозным организациям выделены особенности применения федеральных стандартов по имущественным активам (нематериальные активы, основные средства, запасы).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 применяется в православных религиозных организациях, с некоторыми ограничениями, которые касаются использования нематериальных активов в уставной деятельности религиозных организаций (таблица 7).

С 2024 года вводится стандарт ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», где добавлен способ оценки нематериальных активов по переоцененной стоимости, определение ликвидационной стоимости и начисление амортизации по объектам нематериальных активов с определенным сроком полезного использования, при этом в разделе амортизации отсутствуют особенности, связанные с использованием нематериальных активов некоммерческими организациями.

Таблица 7 – Сравнительная характеристика объектов нематериальных активов бухгалтерского учета в коммерческой и православной религиозной организации (составлено автором по: [21])

| Объект учета | Коммерческая организация | Православная религиозная организация |
|--|---|--|
| 1. Принятие актива к учету в качестве объекта нематериальных активов | <p>Соблюдение следующих условий:</p> <p>а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации;</p> <p>б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам;</p> <p>в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;</p> <p>г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;</p> <p>д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;</p> <p>е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;</p> <p>ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.</p> | <p>Соблюдение следующих условий:</p> <p>а) объект предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);</p> <p>б) организация имеет право на использование объекта в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации;</p> <p>в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;</p> <p>г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;</p> <p>д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;</p> <p>е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;</p> <p>ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.</p> |
| 2 Инвентарный объект | <p>Совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности.</p> | <p>Аналогично коммерческим организациям</p> |
| 3. Оценка нематериальных активов (по первоначальной стоимости) | <p>Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или</p> | <p>Аналогично коммерческим организациям, включая сумму невозмещаемых налогов в стоимость объекта.</p> |

| Объект учета | Коммерческая организация | Православная религиозная организация |
|---------------------------------------|--|---|
| | <p>начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.</p> <p>Расходами на приобретение нематериального актива являются: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу); таможенные пошлины и таможенные сборы; невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив; суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива; иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.</p> | |
| 4. Амортизация нематериальных активов | <p>Начисляется одним из трех возможных способов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - линейный; - способ уменьшаемого остатка; - способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). | Не начисляется. |
| 5. Срок полезного использования | <p>Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды.</p> | <p>Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации.</p> |

Детальное сравнение отдельных пунктов ФСБУ 5/2019 приведено в табл.

Таблица 8 – Сравнительная характеристика бухгалтерского учета запасов в коммерческой и православной религиозной организации (составлено автором по: [34])

| Объект учета | Коммерческая организация | Православная религиозная организация |
|--------------------------------------|--|--|
| 1. Принятие актива в качестве запаса | При соблюдении следующих условий: а) затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией; б) определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина. | При соблюдении следующих условий: а) затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана; б) определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина. |
| 2. Оценка запасов | В фактическую себестоимость включаются: а) уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при приобретении (создании) запасов суммы (за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов; с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления); б) затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления (продажи, использования); в) затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик запасов; г) величина возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды; д) связанные с приобретением (созданием) запасов проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива; е) иные затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов. | В фактическую стоимость помимо сумм, уплачиваемых аналогично коммерческим организациям, включаются суммы НДС, поскольку в религиозных организациях он является невозмещаемым налогом. |
| 3. Оценка после признания | Оцениваются на отчетную дату по наименьшей из следующих величин: - фактическая себестоимость запасов; - чистая стоимость продажи запасов. | Запасы, используемые в целях, ради которых она создана, оцениваются на отчетную дату по фактической себестоимости. |
| 4. Отпуск и списание запасов | При отпуске используется один из следующих способов: - по себестоимости каждой единицы; - по средней себестоимости; - по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ. | Аналогично коммерческим организациям |

В большинстве случаев в православных религиозных организациях используется способ списания запасов – по себестоимости каждой единицы в силу специфики деятельности.

Различия в учете коммерческих и православных религиозных организаций в рамках учета основных средств выделены в табл. 9.

Таблица 9 – Сравнительная характеристика объектов учета основных средств бухгалтерского учета коммерческой и православной религиозной организации (составлено автором по: [35])

| Объект учета | Коммерческая организация | Православная религиозная организация |
|---|--|---|
| 1 Принятие актива к учету в качестве объекта основных средств | Соблюдение следующих условий: – имеет материально-вещественную форму; – предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд; – предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев; – способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем. | Соблюдение следующих условий: – имеет материально-вещественную форму; – предназначен для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана; – предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев; – способен обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана. |
| 2 Инвентарный объект | Инвентарным объектом основных средств признается объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. | Аналогично коммерческим организациям |
| 3. Амортизация основных средств | Начисляется одним из способов: - линейный; - способ уменьшаемого остатка; - способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). | Начисляется одним из способов: - линейный; - способ уменьшаемого остатка; - способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) (для предпринимательской деятельности). |
| 4. Срок полезного использования | Определяется, исходя из: - ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или | Определяется, исходя из: - ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или |

| Объект учета | Коммерческая организация | Православная религиозная организация |
|--------------|--|---|
| | <p>мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;</p> <p>- ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;</p> <p>- ожидаемого морального устаревания, в частности, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств;</p> <p>- планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, технического перевооружения.</p> | <p>мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;</p> <p>- ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;</p> <p>- планов по замене основных средств.</p> |

Согласно Федерального закона от 6 декабря 2011 г. «О бухгалтерском учете» некоммерческим организациям допустимо применять упрощенный способ ведения учета и отчетности. В зависимости от способа учета, изменится и формирование учетных процессов в религиозной организации (табл. 10).

Объекты бухгалтерского учета при упрощенном и полном способах учета остаются без изменений: факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы.

Таблица 10 – Формирование учетных процессов по способам учета (составлено автором по [8, 17])

| Объекты учета (методы учета) | Полный способ учета | Упрощенный способ учета |
|--|---|--|
| 1. Оценка имущества | Балансовая и справедливая стоимость | Балансовая стоимость |
| Объекты учета (методы учета) | Полный способ учета | Упрощенный способ учета |
| 2. Ведение финансового и управленческого | Раздельный финансовый и управленческий учет | Единая система финансового и управленческого учета |
| 3. Метод учета | Применение двойной записи обязательно | Возможен простой метод учета (без применения двойной записи) |

Продолжение таблицы 10

| Объекты учета (методы учета) | Полный способ учета | Упрощенный способ учета |
|--------------------------------------|--|--|
| 4. Учет по источникам финансирования | Полный учет по всем источникам финансирования | Учет включает разделение по внешним и внутренним источникам финансирования |
| 5. Учет денежных средств | По всем видам поступлений | По основной и приносящей доход деятельности |
| 6. Формирование отчетности | Полный комплект регламентированных и управленческих форм отчетности | Упрощенный состав регламентированных и управленческих форм отчетности |
| 7. Метод учета поступлений | Метод начислений для обязательств и кассовый метод для пожертвований | Применение кассового метода учета. |

Методы и принципы бухгалтерского учета в православных религиозных организациях построены на общепринятых методах, которые необходимо уточнить в учетной политике в зависимости от применяемого способа ведения учета и отчетности (рис.9).

Метод начисления или кассовый метод. В ряде религиозных организаций применяется кассовый метод поступления средств, поскольку основным источником являются пожертвования в наличной или безналичной форме. Метод начисления применяется при выполнении определенных целевых программ.

Документирование и метод двойной записи. Двойная запись может не применяться религиозными организациями, использующим упрощенную форму ведения учета и формирования отчетности, что должно быть закреплено в учетной политике. Документирование обязательно для всех операций.

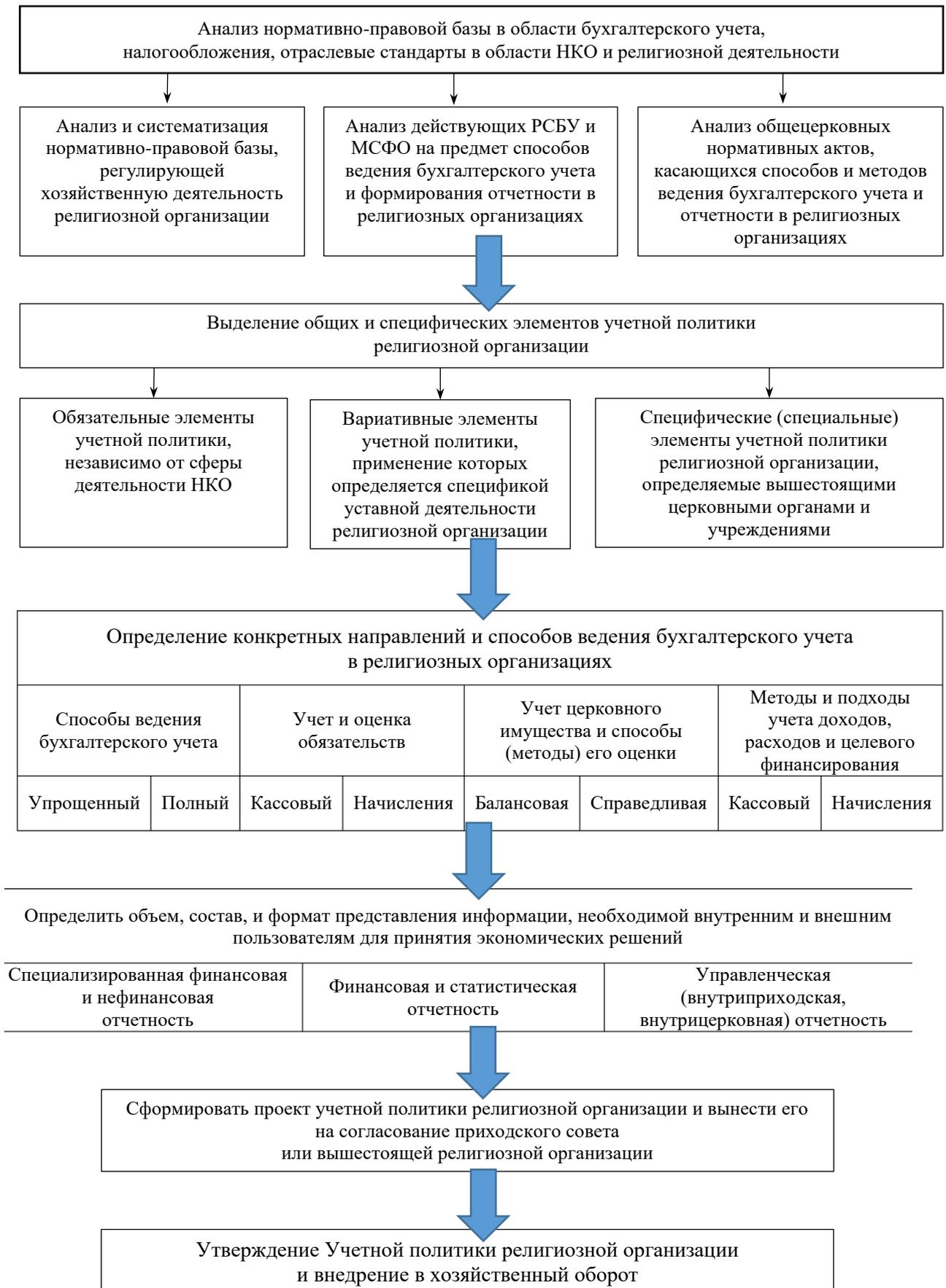


Рисунок 9 – Модель формирования учетной политики религиозной организации

Источник: составлено автором

Метод справедливой оценки стоимости активов применяется, исходя из Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», согласно которому справедливой стоимостью признается оценка, основанная на рыночных данных [269]. При этом если принимать во внимание интегрированный подход учета в организациях государственного сектора, где после признания актив (основных средств, нематериального актива) учитывается по балансовой стоимости. В настоящее время в практике применяется метод учета именно по балансовой стоимости.

2.2 Методика учета и формирования отчетности в православных религиозных организациях

Основными объектами системы бухгалтерского учета в православных религиозных организациях являются: имущество (активы), поступления и расходование средств (источники формирования средств), поэтому их учет необходимо выстраивать с рядом особенностей.

Для обеспечения сохранности имущества и своевременного отражения его движения необходимо организовать и ввести в деятельность религиозных организаций эффективный учетно-аналитический механизм его управления.

Имущество религиозной организации составляют движимые и недвижимые объекты производственного, социального, благотворительного, культурно-просветительского и иного назначения, предметы религиозного назначения, денежные и прочие финансовые средства, а также иное имущество, поступившее за плату, безвозмездно, в оперативное управление или аренду, необходимое для обеспечения их деятельности в соответствии с учредительными (уставными) документами, имеющие различный правовой статус.

Исходя из представленного выше определения, имущество религиозных организаций можно разделить на две большие группы:

недвижимое имущество религиозного назначения (помещения, здания, строения, сооружения, включая объекты культурного наследия (памятники истории и культуры) народов Российской Федерации, монастырские, храмовые и (или) иные культовые комплексы), построенное для осуществления и (или) обеспечения таких видов деятельности религиозных организаций, как совершение богослужений, других религиозных обрядов и церемоний, проведение молитвенных и религиозных собраний, обучение религии, профессиональное религиозное образование, монашеская жизнедеятельность, религиозное почитание (паломничество), в том числе здания для временного проживания паломников;

убранства культовых зданий и сооружений, предметы, предназначенные для богослужений и иных религиозных целей [192].

Систематизация объектов имущества религиозных организаций по различным классификационным признакам представлена на рис. 10.

В Уставе Русской Православной Церкви имущество подразделяется на имущество Московской Патриархии и синодальных учреждений, имущество Епархий и имущество приходов, монастырей и пр. при этом все имущество признается имуществом Русской Православной Церкви [206].

Московская Патриархия и синодальные учреждения вправе использовать для своих нужд имущество, необходимое им для обеспечения своей деятельности, предоставляемое государственными, муниципальными, общественными и иными организациями и гражданами, в соответствии с действующим законодательством, или иметь его в собственности

Имущество, принадлежащее приходу, монастырю, духовному учебному заведению, братству или сестричеству на правах собственности, приобретенное или созданное за счет собственных средств, пожертвованное физическими и юридическими лицами – предприятиями, учреждениями и организациями, переданное государством, а также приобретенное на других законных основаниях, является имуществом Русской Православной Церкви.

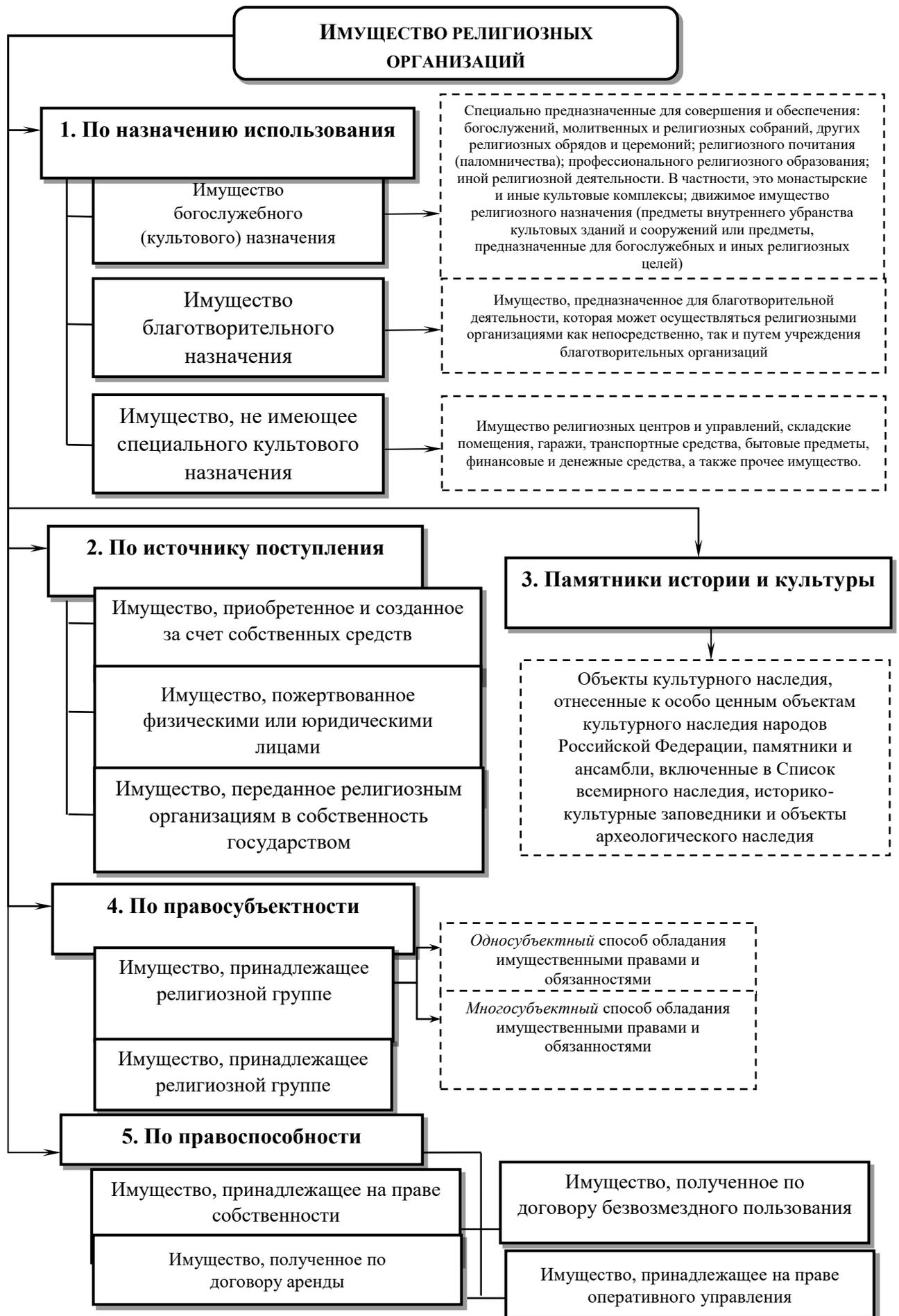


Рисунок 10 – Систематизация объектов имущества религиозных организаций
 Источник: составлено автором по [3, 10, 11, 205]

Помимо этого, религиозные организации не могут иметь в собственности имущество, составляющее исключительную государственную или муниципальную собственность (п. 3 ст. 212 Гражданского кодекса Российской Федерации).

К такому имуществу относятся особо ценные объекты культурного наследия народов Российской Федерации, памятники и ансамбли, включенные в список всемирного наследия, историко-культурные заповедники и объекты археологического наследия (п. 1 ст. 50 Федерального закона РФ от 25 июня 2002 года № 73-ФЗ «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации»);

К имуществу, не подлежащему отчуждению из государственной или муниципальной собственности, относятся также помещения религиозного назначения, находящиеся в здании, строении, сооружении, не относящемся к имуществу религиозного назначения (ч. 2 ст. 4 Федерального закона РФ от 30 ноября 2010 года № 327-ФЗ «О передаче религиозным организациям имущества религиозного назначения, находящегося в государственной или муниципальной собственности»).

Такие объекты подлежат передаче религиозным организациям в безвозмездное пользование. Государственное и муниципальное имущество религиозного назначения ограничено в обороте.

Согласно п. 2 ст. 3 Федеральный закон от 30 ноября 2010 г. № 327-ФЗ «О передаче религиозным организациям имущества религиозного назначения, находящегося в государственной или муниципальной собственности», такое имущество отчуждается из государственной или муниципальной собственности исключительно в собственность религиозных организаций.

При этом находящиеся в государственной или муниципальной собственности объекты культурного наследия федерального значения могут быть переданы в собственность исключительно централизованным религиозным организациям (ч. 1 ст. 5) [11].

Определением Священного Синода Русской Православной Церкви от 27 июля 2011 года (журнал № 77) утверждено «Положение об едином порядке владения, пользования и распоряжения недвижимым и особо ценным движимым

имуществом религиозных организаций Русской Православной Церкви» [265]. Оно воспроизводит содержание уставов религиозных организаций Русской Православной Церкви в части, касающейся особенностей распоряжения имуществом. В соответствии с ним религиозные организации Русской Православной Церкви могут осуществлять следующие операции с имуществом:

- распоряжение недвижимым имуществом (включая земельные участки), принадлежащим им на праве собственности или ином имущественном праве (в том числе продажу, передачу в аренду данного имущества);
- приобретение и иные способы получения недвижимого имущества (включая земельные участки) в собственность или пользование (табл. 11).

Религиозные организации РПЦ не вправе совершать сделки по распоряжению движимым и недвижимым имуществом религиозных организаций (в том числе договоры купли-продажи, аренды, залога данного имущества), за исключением сделок по отчуждению (передаче) данных объектов в собственность (пользование) религиозных организаций РПЦ разного уровня подчинения, при этом такие сделки совершаются в следующем порядке:

- по имуществу первого порядка подчинения (патриархального уровня) – на основании распоряжения Патриарха Московского и всея Руси, а в особых случаях – на основании распоряжения Патриарха Московского и всея Руси и Священного Синода Русской Православной Церкви;
- по имуществу второго порядка подчинения (епархиального уровня) – на основании указа епархиального архиерея соответствующей епархии либо распоряжения Патриарха Московского и всея Руси и Священного Синода Русской Православной Церкви.

Порядок передачи имущества религиозным организациям в собственность либо пользование определено Федеральным законом от 30.11.2010 №327-ФЗ «О передаче религиозным организациям имущества религиозного назначения, находящегося в государственной или муниципальной собственности».

Таблица 11 – Порядок распоряжения недвижимым имуществом религиозных организаций Русской Православной Церкви

| Уровни подчинения | Учреждения (религиозные организации) Русской православной церкви | Центр ответственности по распоряжению имуществом РПЦ | Каноническая и материальная подотчетности |
|--|---|--|--|
| Имущество 1-ого уровня подчинения (патриархальный уровень) | <ul style="list-style-type: none"> – Синодальные учреждения – Духовные образовательные учреждения Русской Православной Церкви, находящиеся в непосредственном подчинении Патриарху Московскому и всея Руси; – Ставропигиальные монастыри; – Подворья Патриарха Московского и всея Руси. | С предварительного письменного разрешения (благословения) Патриарха Московского и всея Руси. | <ul style="list-style-type: none"> – сообщение сведений о всех сделках, направленных на возмездную или безвозмездную передачу (получение) имущества, в годовом отчете, представляемом Патриарху; – проведение на основании распоряжения Патриарха Московского и всея Руси контрольно-аналитических проверок деятельности епархий и ревизии финансово- хозяйственной деятельности учреждений РПЦ. |
| Имущество 2-ого уровня подчинения (епархиальный уровень) | <ul style="list-style-type: none"> – Приходы; – Братства (сестричества); – Епархиальные монастыри; – Архиерейские подворья; – Духовные образовательные учреждения епархиального подчинения. | С письменного разрешения (благословения) епархиального архиерея епархии, в структуру которой входят религиозные организации, осуществляющие операции с имуществом. | Распоряжение осуществляется на основе канонической и материальной подотчетности епархиальному архиерею епархии, в структуру которой входят данные религиозные организации. |

Источник: составлено автором по Положению об едином порядке владения, пользования и распоряжения недвижимым и особо ценным движимым имуществом религиозных организаций Русской Православной Церкви

Передача имущества в собственность религиозным организациям может осуществляться при условии обеспечения религиозной организацией его сохранности и использования в соответствии с целями деятельности религиозной организации, определяемыми ее уставом.

Имущество религиозного назначения, которое в соответствии с законодательством Российской Федерации не подлежит отчуждению из федеральной собственности, может быть передано религиозной организации в безвозмездное пользование на определенный срок или на период существования этой организации, а также может быть предоставлено ей в совместное с иными организациями использование.

Проведя систематизацию нормативно-правовых положений в религиозных организациях Русской Православной Церкви в разрезе имущества и операций с ним, были выявлены следующие учетные аспекты, подлежащие подробному раскрытию:

- оценка и постановка на учет недвижимого имущества, представляющих собой памятники культуры и истории, и особо ценного движимого имущества религиозных организаций Русской Православной Церкви;

- учет имущества с различным правовым статусом, в зависимости от его правоспособности и правосубъектности на различных уровнях иерархии РПЦ;

- учет облачения священнослужителей.

Одной из важнейших задач и в то же время проблем современного учета религиозных организаций является вопрос оценки и постановки на учет памятников и особо ценных предметов религиозного назначения [192, 195].

Памятниками религиозного назначения могут быть признаны церкви, колокольни, часовни, костелы, кирхи, мечети, буддистские храмы, пагоды, синагоги, молельные дома и другие объекты, специально предназначенные для богослужений [165].

В соответствии с Положением о едином порядке владения, пользования и распоряжения недвижимым и особо ценным движимым имуществом религиозных организаций Русской Православной Церкви, к особо ценному

движимому имуществу религиозных организаций Русской Православной Церкви относятся:

- иконы и предметы церковной утвари, относящиеся к музейным предметам и коллекциям, а также созданные до 1940 года;
- документы государственного Архивного фонда или документы, относящиеся к национальному библиотечному фонду.

При оценке стоимости такого имущества религиозных организаций целесообразно применять затратный подход, так как данные объекты имеют низкий уровень коммерциализации. При этом необходимо учитывать особенности оценки, а именно:

- данные объекты помимо материальной составляющей могут обладать нематериальной ценностью, соответственно, могут иметь дополнительную нематериальную составляющую стоимости, что также усложняет процедуру оценки стоимости имущества религиозных организаций и формирует его добавочную стоимость;

- необходимо учитывать будущие затраты, связанные с охранными обязательствами собственника (ссудодержателя) по сохранению имущества, что может существенно увеличить операционные затраты, а в случае угрозы нарушения целостности и сохранности имущества, необходимо предусматривать дополнительные затраты, включая и временные, связанные с проведением профилактических мероприятий и реставрационно-восстановительных работ.

Определить рыночную стоимость таких объектов не всегда возможно, поскольку отсутствуют их аналоги. Если в данном случае воспользоваться услугами оценщика, то необходимо соблюдать принцип рациональности. Если расходы на определение рыночной стоимости превышают стоимость имущества или сопоставимы с ней, то требование рациональности нарушается.

Постановка на учет данного имущества может производиться по расчетной стоимости с учетом всех дополнительных и будущих затрат, что, в свою очередь, позволит сформировать справедливую оценочную стоимость особо ценного имущества религиозных организаций, а также сделает

возможным формировать конкретные резервы предстоящих расходов (оценочные обязательства) на проведение охранных и реставрационно-восстановительных мероприятий для сохранения как материальной, так и нематериальной составляющих стоимости имущества религиозных организаций [130].

Также можно воспользоваться методикой признания активов культурного наследия для организаций государственного сектора: при возможности получения полезного потенциала (экономических выгод) актив относится к основным средствам, в иных случаях актив может отражаться на забалансовом учете в условной оценке равной одному рублю.

Второй важной проблемой в учете религиозных организаций является отсутствие единой методики учета имущества и отражения его внутренней передачи между разными структурами и религиозными организациями Русской Православной Церкви [192].

Поскольку все имущество, которым владеют православные приходы (монастыри, епархии), является собственностью РПЦ, то неясны условия пользования данного имущества и механизм его передачи. В то же время приходы являются самостоятельными юридическими лицами и, как любое юридическое лицо, вправе распоряжаться имуществом самостоятельно.

Используя опыт некоммерческих организаций с подобной иерархической структурой управления (например, политические партии), документы или их копии передаются в головную организацию с целью оформления права собственности на имущество, а затем передаются в оперативное управление местным религиозным организациям (приходам). В Епархиях вследствие этого необходимо аккумулировать сведения, которые будут содержать необходимую информацию об объектах церковного имущества для целей его оперативного учета и контроля его сохранности на всех уровнях церковной иерархии. Данный механизм позволит получать своевременную информацию о наличии и движении имущества, находящемся в собственности РПЦ, усилит контрольную функцию Патриархии, ответственность религиозных организаций за вверенное им в оперативное управление имущество и позволит эффективно управлять активами Церкви.

В состав имущества религиозных организаций РПЦ (церковного имущества) включаются:

- здания и сооружения;
- земельные участки;
- прочее имущество, в том числе:
 - богослужебные предметы;
 - предметы внутреннего храмового убранства;
 - библиотечный фонд;
 - облачение священнослужителей.

В религиозных организациях РПЦ в составе зданий учитываются, прежде всего, здания храмов, сооружений – подсобные помещения, которые имеются при храмах, такие как трапезная, церковная лавка, библиотека, воскресная школа и другие хозяйственные постройки и помещения [226].

Особое место в учете религиозных организаций занимает учет богослужебных предметов и внутреннего убранства церкви.

К богослужебным предметам относятся предметы, которые непосредственно используются при совершении религиозных обрядов служителями культа: кадило, дароносица, дискос, жертвенник, лжица, трикирий и др. [233].

К предметам внутреннего убранства церкви (храма) относятся предметы, составляющие интерьер культового здания, в некоторых случаях и экстерьер. Эти предметы могут непосредственно не участвовать в обрядах, но иметь духовное значение для проведения культовых мероприятий. К таковым относятся иконы, иконостас, паникадило, канун, заздравные подсвечники и др.

Согласно практике учета религиозных организаций, учет таких предметов религиозного назначения ведется:

- на забалансовых счетах, если данное имущество находится в оперативном управлении у религиозной организации;
- на балансовых счетах 01 «Основные средства», 06 «Предметы религиозного назначения», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», если данное имущество находится в собственности религиозной организации.

Особо ценные объекты культурного наследия, являющиеся имуществом религиозного назначения, могут передаваться в пользование при обеспечении условий сохранности и безопасности. Поэтому их учет должен быть построен таким образом, чтобы контролировать сохранность данного имущества [192].

Передаваемое религиозным организациям имущество религиозного назначения, отнесенное к памятникам истории и культуры или музейному фонду, используется ими на условиях договора (обязательства), оформляемого в установленном порядке.

Объект культурного наследия может быть предоставлен в безвозмездное пользование религиозным организациям на основании договора безвозмездного пользования объектом культурного наследия. В данном случае также должно заключаться охранный обязательство. Охранный обязательство пользователя объектом культурного наследия должно включать в себя требования к содержанию объекта культурного наследия, условия доступа к нему граждан, порядок и сроки проведения реставрационных, ремонтных и иных работ по его сохранению, а также иные обеспечивающие сохранность объекта требования. Данные обязательства подлежат оценке и отражению в учете в виде дополнительных затрат, которые будут формировать справедливую оценку стоимости такого имущества.

Обязательными приложениями к Охранному договору являются:

- акт технического состояния, составляемый при передаче объекта;
- описание памятников и предметов церковной культуры;
- список движимых памятников культуры [226].

Данные документы будут являться первичными учетными документами, которые будут формировать аналитическую информацию о передаваемом объекте имущества.

При передаче объекта культурного наследия, включенного в реестр, православная религиозная организация, которой передается объект, обязана: осуществлять расходы, связанные с содержанием объекта культурного наследия и поддержанием надлежащего технического, санитарного и противопожарного состояния; не проводить работ, изменяющих предмет охраны объекта культурного наследия; не проводить работ, изменяющих

облик объекта культурного наследия, обеспечивать сохранность и неизменность облика объекта культурного наследия; извещать орган охраны объектов культурного наследия обо всех известных ему повреждениях, авариях или об иных обстоятельствах, причинивших вред объекту культурного наследия; не допускать ухудшения состояния территории объекта культурного наследия, включенного в реестр [12].

На объект культурного наследия, включенного в реестр, собственнику данного объекта соответствующим органом охраны объектов культурного наследия выдается паспорт объекта культурного наследия. Паспорт является основным учетным документом на объект культурного наследия, в который внесены сведения, содержащиеся в едином государственном реестре объектов культурного наследия народов Российской Федерации.

Передача и прием имущества осуществляются полномочными представителями сторон посредством приема-сдаточного акта, в котором приводятся краткие сведения об объекте передачи: его название, место и дата изготовления (автор), материал, размеры, происхождение, общее состояние сохранности. Для храмов и церковных строений составляется акт технического состояния. Основным учетным документом является описание храма и его имущества [226]. Данная описание содержит сведения о храме и перечень всего имущества внутри его, включая сосуды, иконы, богослужебные книги, престолы и т.д. Новые поступления заносятся в описание в хронологическом порядке с указанием места их помещения.

Таким образом, при получении объекта культурного значения в собственность или оперативное управление, возникает ряд особенностей: при их отражении в бухгалтерском учете данные объекты должны выделяться в отдельный реестр с обязательным указанием их особенностей и характеристики. Это позволит решить такую управленческую задачу как анализ состояния объектов культурного наследия и особо ценных предметов религиозного назначения.

Церковное имущество может поступать в религиозную организацию одним из следующих способов:

- от вышестоящей организации на ответственное хранение (Епархиальные управления, Патриархия);
- путем приобретения за плату (для уставной и иной деятельности);
- в результате создания собственными силами;
- безвозмездно (в качестве пожертвования, на осуществление благотворительной деятельности) [57, 85, 192].

В зависимости от способа поступления основных средств, различна и методика их учета. Возможная схема технологии учетного процесса основных средств представлена на рис. 11.

До 2022 года износ по церковному имуществу начислялся на забалансовом счете 010 «Износ церковного имущества» в конце отчетного периода (месяц, квартал). В настоящее время амортизация согласно ФСБУ 6/2020 «Основные средства» начисляется, по всем объектам, подлежащим амортизации, начиная с даты признания в бухгалтерском учете, завершается – с момента его списания [35]. Способ начисления амортизации закрепляется в учетной политике и применяется к каждой группе основных средств: линейный, способ уменьшаемого остатка. Если православная религиозная организация осуществляет приносящую доход деятельность, то может использоваться способ пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении). При выборе линейного способа амортизация начисляется равномерно в течение всего срока полезного использования. При начислении амортизации способом уменьшаемого остатка необходимо, чтобы суммы амортизации объекта основных средств за одинаковые периоды уменьшались по мере истечения срока полезного использования этого объекта.

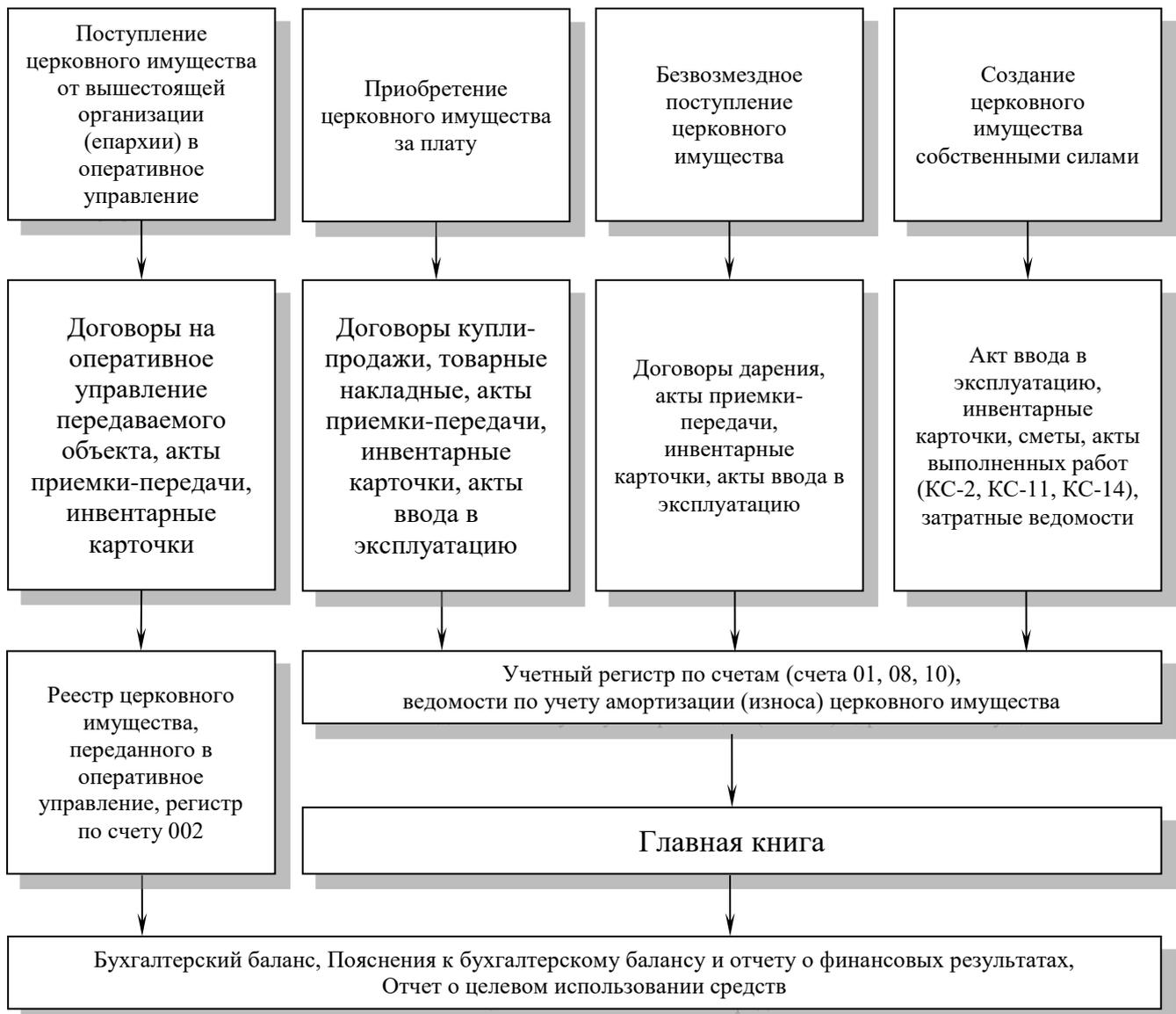


Рисунок 11 – Схема движения документов при поступлении церковного имущества

Источник: составлено автором

При этом следует отметить, что согласно сложившейся практике учета в некоммерческих организациях, объект церковного имущества не списывается в случае его полного износа.

Выбытие объекта церковного имущества может осуществляться одним из следующих способов:

- непригодность к использованию;
- продажа;
- передача по договору дарения;

– передача в оперативное управление в другие религиозные организации.

Схема движения документов по церковному имуществу при их выбытии представлена на рис. 12.

В учете при этом стоят следующие задачи:

– целесообразность списания объекта. Списание церковного имущества производится на основании решения комиссии по списанию, которая определяет причину и оформляет акт о списании объекта церковного имущества. В состав комиссии входят соответствующие должностные лица, включая казначея и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объектов церковного имущества. Также в состав комиссии могут входить члены ревизионной комиссии.

– для целей управленческого учета необходимо отслеживать состояние и движение церковного имущества. Для этого не реже одного раза в год нужно проводить его инвентаризацию и полный анализ состояния всего церковного имущества, с целью принятия решения о его ремонте, реставрации и прочих мероприятиях по обеспечению его сохранности [192].

Третья особенность состоит в учете имущества религиозных организаций – порядок учета облачения священнослужителей. Существует две противоположные позиции по данному вопросу:

- учет осуществлять по правилам учета спецодежды;
- учет осуществлять по правилам учета основных средств.

Первая позиция неприемлема по причине того, что здесь не может быть обеспечен должный учет этого имущества, так как вся стоимость облачения подлежит списанию на затраты религиозной организации, а последующий учет в этом случае будет осуществляться на забалансовом счете. Поэтому облачения священнослужителей необходимо учитывать в составе церковного имущества на счете 01, поскольку срок ее эксплуатации превышает 12 месяцев, и она используется в рамках основной уставной деятельности, то есть соблюдаются все условия принятия актива в качестве объекта основных средств (п. 4 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»).



Рисунок 12 – Схема движения документов по основным средствам при их выбытии

Источник: составлено автором

Для аналитического учета облачений священнослужителей предлагается специальная ведомость учета облачения священнослужителя. Данная ведомость позволит проводить анализ и контролировать состояние и износ облачения священнослужителей с целью их своевременной замены или ремонта (реставрации).

К имуществу религиозных организаций также относятся материальные ценности, которые должны учитываться в соответствии с Федеральным стандартом по бухгалтерскому учету ФСБУ 5/2019 «Запасы» [34, 56]. К ним могут относиться:

– материалы, используемые в богослужебной деятельности (ладан, свечи, елей, миро, лампадное масло, ладан, уголь кадильный, благовония, просфоры);

- материалы для распространения – в том случае, если религиозные организации приобретают активы для распространения в церковных лавках;
- готовая продукция – если религиозные организации производят продукцию для распространения (просфоры, одежда из мастерских) [195].

Материалы могут поступать в религиозную организацию одним из следующих способов:

- за плату;
- безвозмездно;
- изготовление своими силами;
- в безвозмездное пользование от вышестоящей организации.

Фактическая стоимость материалов, по которой они принимаются к учету, в случае их приобретения за плату складывается из следующих затрат:

- уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при приобретении (создании) запасов суммы;
- затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления (продажи, использования);
- затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик запасов;
- величина возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды;
- иные затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов.

Информация из первичных документов отражается в учетном регистре. Предлагаемая схема документооборота по поступлению материалов представлена на рис. 13.



Рисунок 13 – Схема документооборота по поступлению материалов

Источник: составлено автором

При получении запасов безвозмездно фактическая себестоимость определяется как справедливая стоимость, под которой понимается оценка, основанная на рыночных данных на дату в текущих рыночных условиях.

При ведении учета упрощенным способом православная религиозная организация вправе оценивать активы по балансовой стоимости, не применяя справедливую оценку.

Стоимость материалов, изготовленных самой организацией, определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. При этом затраты по изготовлению материалов производятся согласно утвержденным сметам.

Выбытие материалов в религиозных организациях может осуществляться по следующим основным направлениям:

- отпуск для использования в уставной деятельности прихода;

- использование материалов в управленческой деятельности и при осуществлении прочих расходов;
- использование материалов при осуществлении прочей деятельности (выпуск продукции, выполнение работ или оказание услуг);
- распространение материалов (как правило, не используемых на производственные и управленческие цели) [48, 85].

Схему документооборота при выбытии материалов можно представить в виде следующей схемы (рис. 14).

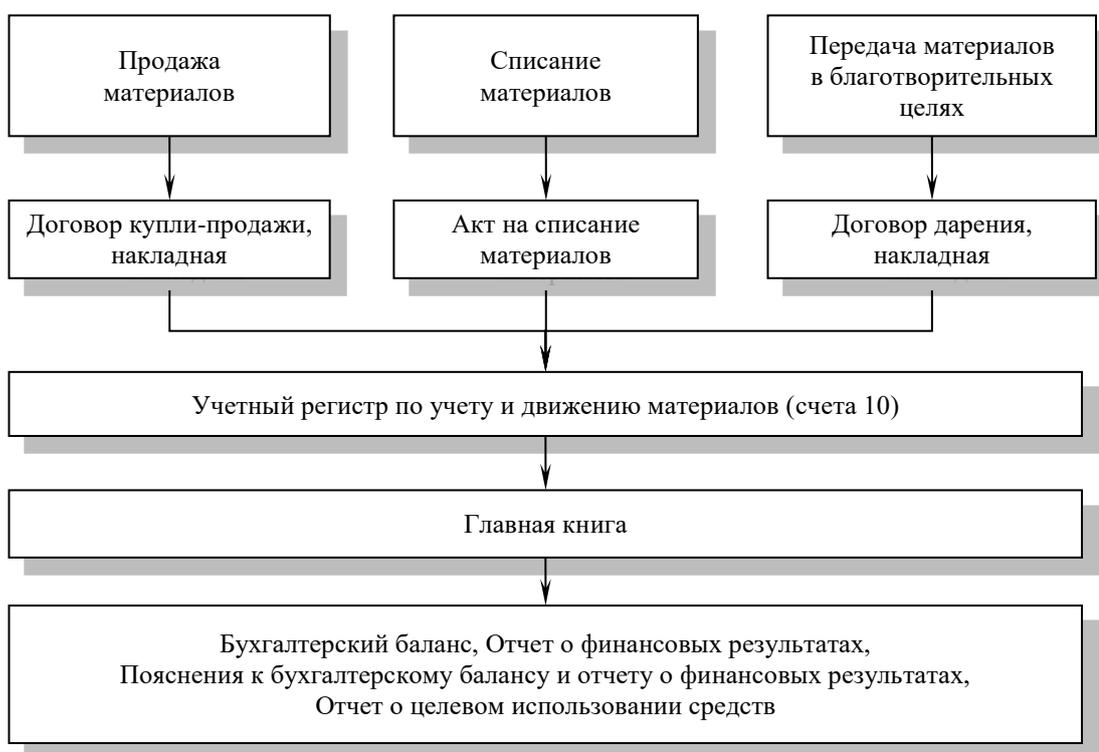


Рисунок 14 – Схема документооборота материалов при их выбытии

Источник: составлено автором

При полном списании материалов должен оформляться Акт списания материалов. Запасы могут быть списаны одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- ФИФО.

Наиболее приемлемый способ оценки для православных религиозных организаций является оценка по средней себестоимости, так как это упрощает учет и сокращает трудозатраты.

Однако оценку материалов, содержащих драгоценные металлы, необходимо производить методом себестоимости каждой единицы ввиду их уникальности.

Методология учета поступлений и расходования средств также является проблемным моментом в некоммерческом секторе. В данном разделе диссертационного исследования осуществим анализ адаптивной учетной модели для православных религиозных организаций. [61, 66, 80, 119, 124, 146, 166, 190, 198].

Согласно проекту ФСБУ «Некоммерческая деятельность», под поступлениями средств понимается поступление (увеличение) активов организации или аннулирование (уменьшение) ее обязательств, за исключением случаев переоценки активов, признания курсовых разниц, изменения оценочных значений и других аналогичных обстоятельств [195]. Для предпринимательской деятельности применяется понятие доходов аналогично коммерческим организациям в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации».

Под расходованием средств в проекте ФСБУ понимается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, за исключением уменьшения балансовой стоимости актива или увеличения балансовой стоимости обязательства в связи с изменением его оценки, в случаях переоценки, создания или увеличения резерва под обесценение, признания курсовых разниц, изменения оценочных значений и иных аналогичных обстоятельств [193].

Согласно Устава средства РПЦ и ее канонических подразделений образуются из:

– пожертвований при совершении богослужений, Таинств, треб и обрядов;

- добровольных пожертвований физических и юридических лиц, государственных, общественных и иных предприятий, учреждений, организаций и фондов;

- пожертвований при распространении предметов православного религиозного назначения и православной религиозной литературы (книг, журналов, газет, аудиовидеозаписей и т.п.), а также от реализации таковых предметов;

- доходов, получаемых от деятельности учреждений и предприятий Русской Православной Церкви, направляемых на уставные цели Русской Православной Церкви;

- отчислений Синодальных учреждений, епархий, епархиальных учреждений, миссий, подворий, представительств, а также приходов, монастырей, братств, сестричеств, их учреждений, организаций и др.;

- отчислений от прибыли предприятий, учрежденных каноническими подразделениями Русской Православной Церкви самостоятельно или совместно с иными юридическими или физическими лицами;

- иных не запрещенных законодательством поступлений, в том числе доходов от ценных бумаг и вкладов, размещенных на депозитных счетах.

Основными видами деятельности приходов являются:

- осуществление богослужebной деятельности;
- миссионерская деятельность;
- благотворительная деятельность;
- религиозное образование, обучение и воспитание;
- распространение предметов религиозного назначения и религиозной богослужebной литературы [198].

Под неосновными видами деятельности, в рамках уставной, учитываются:

- паломничество;
- пошив одежды священнослужителей,
- подсобные хозяйства,

- иконописные мастерские,
- издательская деятельность;
- иная деятельность, соответствующая правилам и традициям Русской Православной Церкви, не противоречащая законодательству.

В большинстве приходов ведется только основная деятельность, учет которой раскрывается более детально. По неосновной деятельности автором рассматриваются поступление и расходование средств, которые необходимо вести обособлено от основной богослужебной деятельности для обеспечения аналитичности информации.

С учетом вышеизложенного, поступления прихода (в целях ведения уставной деятельности) складываются из следующих составляющих:

- пожертвования от свеч и утвари;
- поступления от совершения треб;
- тарелочный и кружечные сборы;
- наличные и безналичные пожертвования целевого характера (на убранство храма, на реставрацию и пр.);
- наличные и безналичные пожертвования без указания цели расходования средств.

Пожертвования от свеч и утвари – это поступления от распространения свечей и различных предметов культа (лампадное масло, иконы, кресты, книги и пр.). К пожертвованиям от совершения треб относятся поступления от проведения обрядов крещения, отпевания и поминания во время литургии. Тарелочным сбором является сбор средств во время службы по благословению настоятеля храма. Кружечный сбор поступает из специально укрепленных ящичков («кружек»). Этот сбор анонимный. В некоторых храмах «кружечный сбор» является целевым, то есть на ящичке-кружке указывается цель сбора, например, на реставрацию храма или на цветы для его убранства [195].

Безналичные платежи могут поступать как от физических, так и юридических лиц, при этом должно указываться назначение платежа. Если в назначении указывается пожертвование на определенную цель, то данный

платеж считается целевым. Следовательно, жертвователю может быть предоставлен отчет о расходовании данных средств.

Юридическое лицо, принимающее пожертвование, для использования которого установлено определенное назначение, должно вести обособленный учет всех операций по использованию пожертвованного имущества. Средства, целевое назначение и срок использования которых определены, должны расходоваться строго по их целевому назначению и в установленные источником финансирования сроки. При этом конкретный перечень и состав расходов по целевой программе может быть согласован с жертвователем (если это является условием получения средств).

В основном пожертвования, поступающие в приход, являются анонимными (в т.ч. от совершения треб, распространения свечей и другой утвари), следовательно, их целевое назначение не указывается. Тем самым, религиозная организация может расходовать данные средства по своему усмотрению на уставные цели.

Учет пожертвований и прочих целевых средств, поступающих религиозным организациям на содержание и осуществление уставной деятельности, ведется на счете 86 «Целевое финансирование» с использованием субсчетов, соответствующих каждому виду поступлений [195].

Расходы по уставной деятельности отражаются по дебету счета 86 в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы». Данный метод предусмотрен для некоммерческих организаций Инструкцией к применению Плана счетов. При этом к данным счетам могут вводиться субсчета, закрепленные в рабочем плане счетов [198].

Расходы по уставной деятельности оформляются следующими бухгалтерскими записями:

| | |
|----------------------------|---|
| Дебет 20, 26 Кредит 10, 76 | На уставную деятельность направлены материалы, услуги |
| Дебет 86 Кредит 20, 26 | Расходы учтены в составе уставного назначения средств |

Отчетность представляет собой показатели результата деятельности организации с целью предоставления информации заинтересованным пользователям.

Формирование отчетности обязательно для всех экономических субъектов согласно Федеральному закону 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [8], если иное не предусмотрено другими нормативными актами. Относительно религиозных организаций Минфином было выпущено информационное сообщение об освобождении от представления бухгалтерской отчетности в налоговые органы и органы государственной статистики с 2019 года [32, 196].

При этом они могут формировать финансовую отчетность в рамках своей организации.

Всех заинтересованных пользователей можно представить на рис.15.

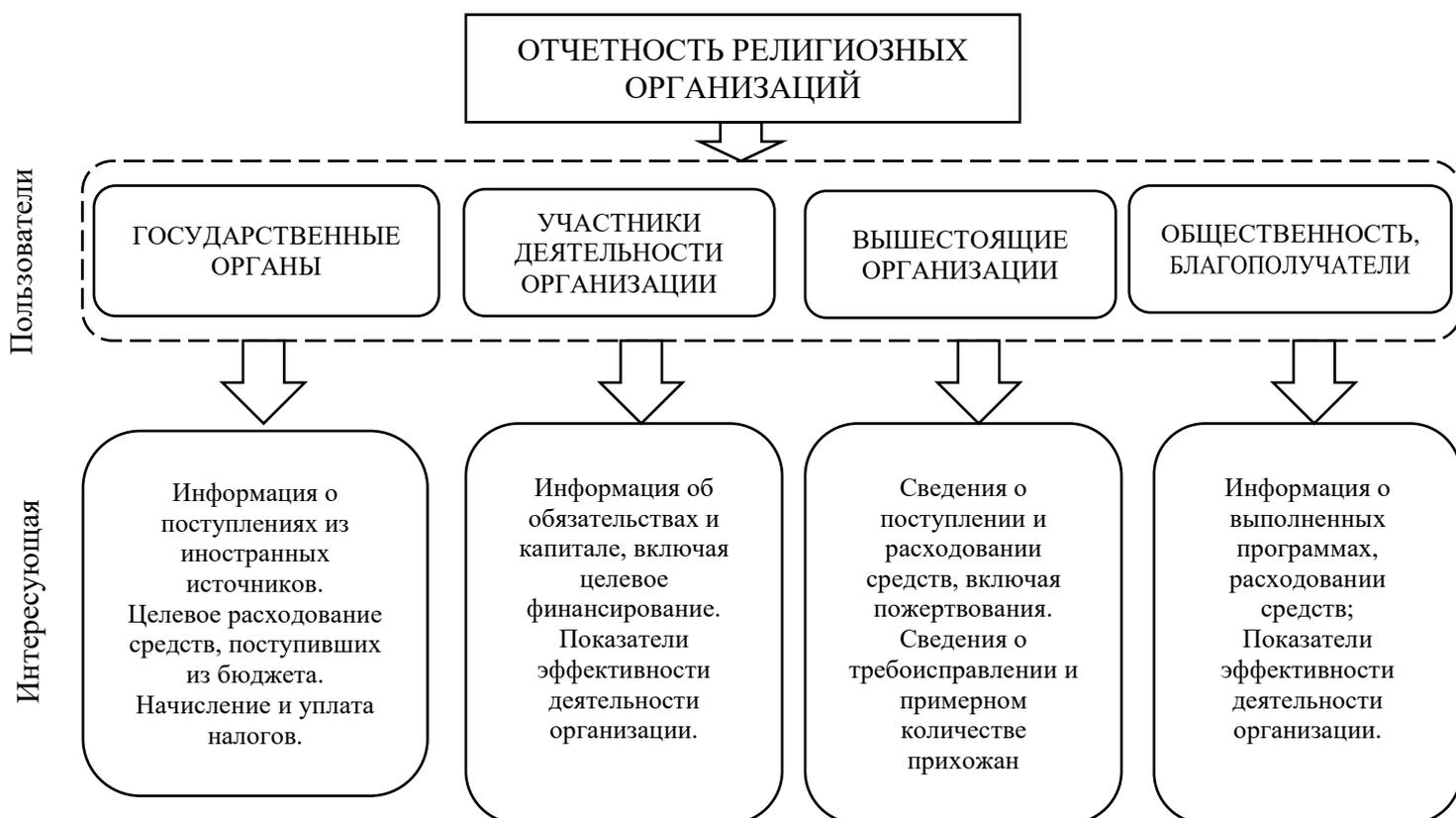


Рисунок 15 – Заинтересованные стороны деятельности религиозной организации

Источник: составлено автором

Пользователей информации можно подразделить по степени заинтересованности. Заинтересованные стороны первого порядка – это наиболее заинтересованные в деятельности организации лица: к ним относятся приходской совет, попечители, жертвователи – участники деятельности религиозной организации. Далее следуют вышестоящие организации (Митрополии, Епархии и т. д.) – непосредственно заинтересованные в деятельности религиозной организации.

Определенную косвенную выгоду от деятельности организации получает государство и общество в целом, поскольку религиозные организации выполняют многие социальные задачи, которые направлены на укрепление демографической ситуации, снижение деструктивного поведения определенных категорий граждан, поддержку семей в сложных жизненных ситуациях и пр. В то же время религиозные организации подотчетны государственным органам в том случае, когда получают денежные средства в рамках государственной поддержки.

Далее следуют благополучатели, которые непосредственно заинтересованы в деятельности организации и зачастую эти же лица являются жертвователями.

Для общественности (в виде СМИ, потенциальных жертвователей, попечителей) и благополучателей интересующая информация может заключаться в реализации конкретных программ и в целом в деятельности организации при наличии определенной заинтересованности.

К данной отчетности применимы качественные характеристики, указанные в Концептуальных основах представления финансовых отчетов (приняты Советом по МСФО):

Понятность – смысл показателей отчетности понятен пользователям, которые обладают необходимыми знаниями о деятельности организации и условиях, в которых она действует.

Уместность и своевременность информации – в случае, если ее можно использовать при оценке прошедших, текущих или будущих событий, а также для корректировки ранее сделанных оценок.

Существенность. Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения пользователей или оценки, сделанные на основе финансовой отчетности.

Надежность – означает, что на данную информацию пользователи могут полагаться, рассчитывая на достоверность представленных показателей. Подобная отчетность не должна содержать существенных ошибок и искажений.

Достоверное представление – связано с представлением информации в соответствии с содержанием операций и отражением действительного состояния организации.

Преобладание содержания над формой - операции и события должны учитываться и представляться в соответствии с их содержанием и реальной экономической ситуацией, а не только их юридической формой.

Нейтральность информации выражается в отсутствии предвзятости для влияния на определенные решения пользователей отчетности.

Осмотрительность означает присутствие определенной степени осторожности при формировании профессиональных суждений, требуемых для выработки расчетных оценок (чтобы активы или выручка не были завышены, а обязательства или расходы не были занижены).

Полнота - информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее.

Сопоставимость – означает возможность сравнения разных периодов деятельности организации и сравнения показателей отчетности с показателями других организаций [35, 196].

Также при соблюдении вышеперечисленных характеристик необходимо принимать во внимание баланс между качественными характеристиками и

отдавать предпочтение полезности экономической информации для пользователей отчетности.

Отчетность управленческого назначения необходима для пользователей, напрямую заинтересованным в деятельности организации, учитывая, как финансовый, так и нефинансовый аспект. К данным пользователям относятся структурные подразделения Патриархии, Митрополий, Епархий. Подобная форма отчетности существует в православных религиозных организациях, она отражает движение денежных средств, поступления и расходование целевых средств с подробной расшифровкой, расчеты по обязательствам и оборотно-сальдовый баланс, который является по содержанию оборотно-сальдовой ведомостью.

К отчетности управленческого назначения необходимо формировать краткую пояснительную записку, которая отражала бы анализ деятельности религиозной организации, прогнозные показатели и дефицит или профицит сметных назначений, а также нефинансовые показатели, в которых заинтересованы пользователи. Global Reporting Initiative было разработано Руководство по отчётности в области устойчивого развития с приложением для НКО-сектора для возможности раскрытия нефинансовой информации в отчётности [169].

В бухгалтерском балансе отражается общая информация об имуществе и источниках его формирования. Отчет о финансовых результатах не является аналитичным для религиозных организаций, осуществляющих уставную деятельность, поскольку раскрывает показатели предпринимательской деятельности. Отчетность некоммерческих организаций включает дополнительную форму – отчет об использовании целевых средств, который дает представление о полученных средствах и целевом расходовании этих средств по основным статьям: расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления), содержание помещений, зданий и автомобильного транспорта, ремонт имущества, расходы на служебные командировки и деловые поездки и

пр. [237]. Эти статьи носят обобщенный характер и не учитывают различия в формировании имущества: членские взносы, пожертвования, гранты и т. д.

Бухгалтерская финансовая отчетность религиозной организации предназначена, прежде всего, для сопоставления поступлений и расходования целевых средств с целью предотвращения дефицита бюджета. Главная задача бухгалтерской отчетности в надежности и качестве представляемой информации [196].

В настоящее время православные религиозные организации предоставляют в Епархии статистико-финансовый и годовой отчет [39]. Статистико-финансовый отчет православной религиозной организации включает пять разделов:

- оборотная ведомость денежных средств за период;
- поступления денежных средств за период;
- расход денежных средств за период;
- сведения о требоисполнении;
- сведения о получении свечей и сдаче оттопа (свечных огарков);
- сведения о настоятеле и приходе.

Годовой отчет содержит статистическую информацию и сведения об епархиальном взносе, прочих единовременных пожертвованиях на уставные (епархиальные) цели, свечах и предметах церковного назначения и детализацию накладных платежей.

Статистическая информация раскрывает показатели штата духовенства, численность прихожан (примерная), численность населения в «окормляемых» населенных пунктах, «окормляемые» населенные пункты, наличие имущества и юридические права прихода и регистрацию его имущества [196, 197].

2.3 Теоретические аспекты аналитического обеспечения и контроль в православных религиозных организациях

Для проведения комплексного экономического анализа деятельности религиозной организации необходимо понимать в каких внешних условиях осуществляются основные процессы и какие внутренние факторы побуждают к принятию тех или иных экономических решений. Для этой цели могут быть использованы методы маркетингового анализа, с учетом специфики религиозных организаций как субъектов хозяйствования.

Рынок (маркет) в общем понимании – это место, где встречается продавец и покупатель для реализации своих функций: продавец реализует свой продукт, а покупатель – удовлетворяет свои потребности [174]. В понимании религиозной деятельности рынок будет восприниматься, как место распространения духовных благ и их потребления благополучателями.

Базовой моделью исследования маркетинговой среды организации является модель 7P, которая будет рассматриваться в контексте религиозных организаций (табл. 12).

Таблица 12 – Модель 7P для религиозных организаций (составлено автором по [75, 188])

| Элемент модели | Применение для православных религиозных организаций |
|-------------------------|---|
| Продукт (Product) | Под продуктом понимается выполнение треб и таинств (крещение, отпевание и пр). Качество данных духовных услуг оценивается благополучателем, исходя из своего духовного уровня. |
| Цена (Price) | В религиозной организации приемлем затратный подход, поскольку цена как таковая, отсутствует. Поэтому пожертвование определяется, исходя из совокупности всех затрат, приходящееся на количество всех требоисполнений (требоисправлений) за период. |
| Место (Place) | Место для распространения духовного продукта и потребления духовных благ четко определено – это православный храм или место паломничества. Расширение рынков в контексте религиозной деятельности обычно осуществляется вместе с новым храмом или необходимостью восстановления прихода, потребность в котором исходит от прихожан. |
| Продвижение (Promotion) | Продвижение в православных религиозных организациях заключается в большей информированности и проведение мероприятий, направленных на реализацию основных задач организации: духовных, образовательных, благотворительных и др. Понятие продвижения связано в религиозной |

| Элемент модели | Применение для православных религиозных организаций |
|-------------------------------|--|
| | организации с миссионерской деятельностью в контексте конкретной религии, но не конкретной организации. |
| Люди (People) | В качестве данного элемента подразумеваются благополучатели (потребители духовных, благотворительных, образовательных услуг), работники и волонтеры, влияющие на выполнение задач организации, попечители и жертвователи. |
| Процесс (Process) | Процесс получения духовного продукта в православных религиозных организациях во многом зависит от священнослужителя, оказывающего духовную услугу, формирующего духовный продукт. Ресурсы: трудовые, финансовые, материальные, капитальные. Процессы, формирующие духовную ценность. |
| Окружение (Physical evidence) | Ценностные атрибуты (потребительские характеристики), которые вкладывают благополучатели: эстетика убранства храма, степень удовлетворения духовным продуктом, духовная атмосфера прихода. |

Маркетинговый анализ затрагивает в первую очередь исследование внешнего окружения (внешней среды), которая включает макроэкономические, социальные и политические факторы. К макроэкономическим факторам относится общеэкономическая рыночная ситуация, поскольку некоммерческая сфера подвержена наибольшему влиянию от благосостояния общества [188]. В то же время в рамках проведенного исследования наблюдался рост поступлений в кризисные годы (за исключением 2020) и выявлена корреляционная зависимость между поступлениями и средней заработной платы населения.

К политическим факторам относится налоговая политика, выделение грантов и субсидий. Необходимо отметить, что в религиозных организациях самая лояльная налоговая политика, поскольку они не являются плательщиками налогов в рамках уставной деятельности и не предоставляют бухгалтерскую отчетность в государственные органы [47, 227].

Социальные факторы включают благоприятную атмосферу для развития в целом некоммерческих организаций, и религиозных организаций в частности, поддержку социальных проектов, развитие благотворительности и пр. Здесь важно отметить обратную связь, поскольку религиозные организации влияют на формирование моральных, нравственных, семейных, общественных, гражданских и патриотических ценностей [215, 240].

Внутренняя среда (микросреда) рассматривается в контексте обеспеченности ресурсами организации, исходя из принципа самофинансирования [113].

Для исследования внутренней среды религиозной деятельности может быть применен метод сбалансированных показателей, разработанный американскими исследователями Д. Нортоном и Р. Капланом.

В классическом варианте сбалансированная система показателей включает 4 взаимосвязанных блока:

- обучение и перспективы роста;
- внутренние бизнес-процессы;
- ориентация на потребителя;
- финансовый аспект [188].

Анализ предполагает контроль сметных назначений и оценку рисков по следующим объектам (рис. 16).

| | |
|------------------------------------|---|
| материально-имущественная политика | • контроль и анализ использования материальных ресурсов и имущества, порядок поведения инвентаризации |
| финансовая политика | • контроль денежных потоков, анализ поступлений и расходования денежных средств |
| сметная политика | • контроль поступления и расходования средств, анализ затрат и исполнения сметы |
| социальная политика | • контроль отдельных проектов по отдельным направлениям деятельности |

Рисунок 16 – Объекты системы внутреннего контроля некоммерческой организации

Источник: составлено автором

Оценка рисков предполагает сочетание вероятности и последствий недостижения субъектом целей его деятельности: самофинансирования и (или) уставных целей.

Применительно к ведению бухгалтерского учета, в том числе составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, оценка рисков

призвана выявлять риски, которые могут повлиять на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В ходе такой оценки экономический субъект рассматривает вероятность искажения учетных и отчетных данных исходя из следующих допущений:

а) возникновение и существование: факты хозяйственной жизни, отраженные в бухгалтерском учете, имели место в отчетном периоде и относятся к деятельности экономического субъекта;

б) полнота: факты хозяйственной жизни, имевшие место в отчетном периоде и подлежащие отнесению к этому периоду, фактически отражены в бухгалтерском учете;

в) права и обязательства: имущество, имущественные права и обязательства экономического субъекта, отраженные в бухгалтерском учете, фактически существуют;

г) оценка и распределение: активы, обязательства, доходы и расходы отражены в правильном стоимостном измерении на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в соответствующих регистрах бухгалтерского учета;

д) представление и раскрытие: данные бухгалтерского учета корректно представлены и раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности [33].

Процедуры внутреннего контроля православных религиозных организаций включают:

1) документальное оформление (регистры бухгалтерского учета на основе первичных учетных документов);

2) подтверждение соответствия между объектами (документами) или их соответствия установленным требованиям;

3) санкционирование (авторизация) сделок и операций, обеспечивающее подтверждение правомочности совершения их;

4) сверка данных (например, сверка расчетов экономического субъекта с поставщиками и покупателями для подтверждения сумм дебиторской и кредиторской задолженности; сверка остатков по счетам бухгалтерского учета

наличных денежных средств с остатками денежных средств по данным кассовой книги);

5) разграничение полномочий и ротация обязанностей;

е) процедуры контроля фактического наличия и состояния объектов, в том числе физическая охрана, ограничение доступа, инвентаризация;

ж) надзор, обеспечивающий оценку достижения поставленных целей или показателей (выполнение сметных назначений);

з) процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации и информационными системами [33].

Информация и коммуникация связана с доведением информации до вышестоящих органов православной религиозной организации и принятием в связи с этим экономически взвешенных решений.

При формировании отчетности религиозной организации необходимо раскрывать стандартные показатели: активы, обязательства, источники финансирования, включая целевые средства, и финансовый результат, как от уставной, так и от предпринимательской деятельности.

При формировании отчетности по денежным потокам раскрывается учет поступлений и расходований средств кассовым методом.

Практически в любой некоммерческой, включая православные религиозные организации, функционирует ревизионная комиссия, которая проводит контроль деятельности внутри данной организации. В ряде случаев некоммерческие организации являются управляемыми со стороны вышестоящей организации и подчиняются высшему органу управления, основная функция которого сводится к обеспечению соблюдения некоммерческой организацией целей, в интересах которых она была создана.

В функции ревизионной комиссии входят:

- проверка финансовой отчетности и документации;
- проведение инвентаризации и/или заключений комиссий по инвентаризации имущества;
- проверка целевого использования средств;

- анализ соответствия ведения бухгалтерского учета нормативному регулированию;
- проверка финансовой документации, заключений комиссии по инвентаризации и пр. [200].

Данный перечень не исчерпывающий, поскольку религиозная организация самостоятельно определяет функции и задачи ревизионной комиссии, которые закрепляются в Положении о ревизионной комиссии.

Ревизионная проверка должна включать не только проверку финансового состояния организации, но и анализировать экономические решения руководителя организации.

Проверка должна осуществляться комплексно и включать всесторонний подход к формированию достоверной информации.

Ревизия обязательно должна иметь обратную связь, особенно, если контроль проводился вышестоящими органами.

а) регулярная ревизия, включающая проверку наличия денежных средств, законности и правильности произведенных расходов и ведения приходом расходных книг;

б) проведение по мере необходимости проверки финансово-хозяйственной деятельности прихода, сохранности и учета принадлежащего приходу имущества;

в) ежегодная инвентаризация имущества прихода;

г) контроль за снятием кружков и пожертвованиями [206].

Таким образом, ревизионная комиссия отслеживает целевое направление расходования средств, соблюдение финансового плана (сметы) и проводит ежегодную плановую инвентаризацию.

Право ревизии финансовой и хозяйственной деятельности прихода и приходских учреждений принадлежит также епархиальному архиерею.

Таким образом, контроль должен осуществляться в том числе, и со стороны третьих лиц, которые участвуют в формировании денежных потоков религиозных организаций.

Контроль религиозных организаций имеет ряд специфических черт:

- практически отсутствует внешний контроль со стороны государства;
- внутренняя контрольная система опирается на иерархическую структуру, что определяет разные цели и задачи со стороны различных уровней религиозной системы.

Следует отметить, что зачастую ревизионные комиссии некоммерческих организаций осуществляют формальные функции. Это связано с нехваткой квалифицированных кадров. В первую очередь, в члены ревизионной комиссии входят люди, ознакомленные с деятельностью организации, но не имеющие экономического образования и не способные проанализировать финансово-экономическое положение некоммерческой организации. В связи с этим возникает проблема достоверности и актуальности информации, предоставляемой в отчете ревизионной комиссии [200].

Для повышения эффективности деятельности религиозных организаций предлагается применить способы дополнительного финансирования, к которым относятся: фандрайзинг, краудсорсинг, средства фонда целевого капитала (эндаумент) [126].

Фандрайзинг (*от англ. fundraising – привлечение средств*) в широком понимании это процесс привлечения финансовых и иных ресурсов (человеческих, материальных, информационных и т.д.), которые организация не может обеспечить самостоятельно и которые являются необходимыми для реализации определенного проекта (программы) или своей деятельности в целом.

При сравнении среднестатистических источников финансирования в российской и зарубежной практике бюджеты (сметы) некоммерческих организаций значительно отличаются: основными источниками за рубежом являются членские взносы и государственное финансирование (на их долю приходится 47% и 43% соответственно), в России поступления осуществляются за счет средств иностранных фондов (22,7%), членских взносов, индивидуальных пожертвований и спонсорских взносов (18%, 12% и

12,6% соответственно) [64]. Поэтому фандрайзинг в российских некоммерческих, и особенно – религиозных, организациях более значимый инструмент привлечения средств, нежели в зарубежной практике [111, 188].

Маркетинговый подход к оценке фандрайзинговых мероприятий, предложенный Р. Беннетт, предусматривает определение четырех групп индикаторов результативности и эффективности фандрайзинга в некоммерческих организациях, который применим и для религиозных организаций:

1) отчетность: доходы и расходы на одного донора (жертвователя), затраты на привлечение и удержание донора, частота пожертвований, количество новых доноров за определенный период, на сколько долго донор проявляет лояльность и интерес к деятельности некоммерческой организации («время жизни» донора) и т. д.;

2) восприятие: информированность общественности о деятельности организации, ее услугах, восприятие имиджа или репутации, ценность бренда;

3) удовлетворенность: общая удовлетворенность доноров деятельностью организации, лояльность/приверженность доноров к миссии некоммерческой организации, удовлетворенность доноров качеством взаимодействия некоммерческой организации с ними [54];

4) эффективность PR-мероприятий: частота рекламных воздействий, необходимая для получения запланированного объема финансирования, рекламные расходы относительно объемов финансирования, доля общего объема расходов на рекламу в секторе и т.д. [134].

Рассмотрим более подробно экономическую сущность и критерии качества (соответствие нормативным значениям) показателей фандрайзинга.

Финансовая результативность фандрайзинговых мероприятий предполагает денежную оценку расходов на фандрайзинг и поступлений материальных и нематериальных ресурсов, привлеченных на осуществление уставной деятельности религиозной организации [66].

К расходам на фандрайзинг относятся:

– *расходы на коммуникацию* с донорами, в том числе проведение телефонных переговоров, прямое письменное обращение к донорам, на рассылку писем и благодарности участникам благотворительных и иных мероприятий, интернет-фандрайзинг;

– *расходы на событийный фандрайзинг*, в том числе на проведение массовых акций (аукционов, презентаций, выставок, обедов и др.); публичные устные выступления на конференциях, митингах, семинарах, в теле- и радиопрограммах; размещение рекламных материалов в СМИ и сети Интернет;

– *расходы на участие в конкурсах и грантах*, в том числе на подготовку необходимой документации на грант, привлечение экспертов и др.;

– *расходы на некоммерческое партнерство* (в рамках фандрайзинга), в том числе привлечение благотворителей и других некоммерческих организаций к совместному участию в проектах и программах (некоммерческое партнерство), расходы в рамках деятельности по некоммерческому партнерству;

– *расходы на социальный фандрайзинг*, в том числе оплата работы волонтеров, расходы на оказание возмездных услуг как способ самофинансирования, расходы на организацию сбора пожертвований и др.

Расходы по фандрайзингу в НКО учитываются в сумме экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов по тому или иному направлению фандрайзинга.

Помимо финансовых результатов фандрайзинга субъект некоммерческой деятельности может получить и нефинансовые результаты.

Коммуникационные результаты предполагает наличие устойчивых связей между реципиентом (некоммерческой организацией) и донорами (соинвесторами) через различные каналы коммуникации (личное общение, рассылка писем, отклики и положительные рецензии на публикации в СМИ, сети Интернет, социальных сетях др.). Результативность коммуникаций

измеряется количеством постоянных доноров, привлеченных к финансированию проекта; диверсификацией источников финансирования (масштаб фандрайзинга); доступность и понятность информации о проекте; затраченное время на знакомство с проектом; количество положительных откликов на публикацию (уровень лидизации³ фандрайзинга).

Репутационные результаты – это уровень доверия и лояльности доноров, а также соотношение положительных и отрицательных отзывов к осуществляемой деятельности некоммерческой организации. Низкий уровень репутации может в дальнейшем привести к недофинансированию проектов, а наличие положительной репутации дает возможность финансирования одновременно нескольких проектов и формирования целевого фонда (целевого капитала), что повышает эффективность и финансовую устойчивость некоммерческой деятельности в целом.

Общественно-социальные результаты достигаются значимостью для общества самих проектов (программ), реализуемых некоммерческими организациями. Результативность фандрайзинга проявляется в этом случае в улучшении условий жизни населения, повышении эффективности общественного производства, поддержании экологического равновесия, сохранении эстетической ценности природы, развития культуры и нравственного совершенствования человека [160].

Инвестиционные результаты, как правило, являются неявными, но также могут служить для оценки результативности фандрайзинга, так как данный источник финансирования может послужить перспективной базой для формирования долгосрочной платформы для реализации масштабных некоммерческих проектов, на которые требуются значительные ресурсы. Тем самым, фандрайзинг будет выступать источником и агрегатором таких инвестиций [179, 180].

³ Лид (с англ. lead – зацепка, улика, привязка) – в случае с фандрайзингом потенциальный инвестор (донор), который заинтересовался проектом и профинансировал его.

Еще одним из инструментов широкого привлечения ресурсов являются краудфандинг и краудсорсинг, которые позволяют привлекать средства большого количества людей для достижения конкретных целей.

Краудсорсинг буквально переводится как «ресурсы толпы» (crowd – «толпа» и sourcing – «использование ресурсов»). Под краудсорсингом следует понимать мобилизацию финансовых и нефинансовых ресурсов людей посредством информационных технологий для решения практических задач в политической, экономической, социальной и культурной сфере. С применением информационных технологий, онлайн платформ сбор средств становится упрощенным.

Такой вид привлечения ресурсов финансового и нефинансового характера существует в расчете на предполагаемое желание людей бесплатно поделиться своими материальными и нематериальными ресурсами из желания помочь или из интереса увидеть эти идеи воплощенными.

Посредством краудсорсинга у заинтересованных лиц-доноров появляется возможность участвовать в решении определенной задачи и быть причастным к социально значимым проектам, информация о которых распространяется благодаря цифровым каналам. С одной стороны, реализуется потребность личности в социальных, культурных, общественных сферах жизни. С другой стороны, в целях реализации различных направлений деятельности привлекаются различные ресурсы: экспертные знания, обратная связь через голосования и рейтинговые оценки, финансирование и творческие ресурсы. Информационная составляющая, безусловно, основная при данном направлении, поскольку создается активная социальная реклама неравнодушными участниками общественных и других некоммерческих сфер [64, 65, 126, 134, 188].

Практически незаменим краудсорсинг при сборе информации, которая может касаться различных аспектов функционирования социальной сферы. Это огромная информационная база, благодаря которой собирается статистика других направлений социальной деятельности.

Краудсорсинг объединяет людей по их интересам и является основой волонтерского движения в различных сферах. По активности социальных проектов можно судить о развитии общества, его включенности в процесс реализации гражданских и общественных инициатив, его духовной и этической составляющей, эмпатии и активизации социальной субъектности и общего культурного развития.

Краудфандинг рассматривается как частный случай краудсорсинга и является его сопутствующим направлением привлечения разного рода ресурсов. Краудфандинг, или общественное (народное) финансирование (от англ. crowdfunding, где crowd – «толпа», funding – «финансирование») представляет собой коллективное сотрудничество индивидов (доноров), которые добровольно объединяют свои материальные и нематериальные ресурсы, преимущественно при помощи информационных технологий, чтобы поддержать стремления других индивидов или организаций (реципиентов) в реализации их проектов [64].

Исторически данное направление началось со сборов в социальных сетях, в настоящее время для этого существуют различного рода онлайн-платформы. Преимуществом данного способа аккумуляции средств и ресурсов заключается в быстром распространении информации, добровольности пожертвований, реализации социальных задач личности [193].

Классификация краудфандинга представлена на рисунке 17.

Преимуществами краудфандинга является прозрачность, простота привлечения людей к проекту, реалистичность задач и сроков.

В настоящее время краудсорсинг и краудфандинг являются основными механизмами привлечения ресурсов, которые позволяют решить задачи или реализовать социально значимые проекты путем привлечения максимального числа заинтересованных лиц.

Несмотря на простоту данных технологий, для некоммерческих организаций встают следующие задачи при привлечении ресурсов:

- положительная репутация организации;
- диверсификация источников финансирования;

- планирование деятельности организации, выстраивание стратегии ее развития, понятность целей деятельности и отдельных проектов;
- активность организации в поиске доноров и распространения информации о своей деятельности;
- расчет эффективности при реализации проектов и отдельных направлений деятельности, выход на окупаемость результатов или получение большего социального эффекта;
- взаимодействие и поддержка отношений с постоянными спонсорами и донорами [193].

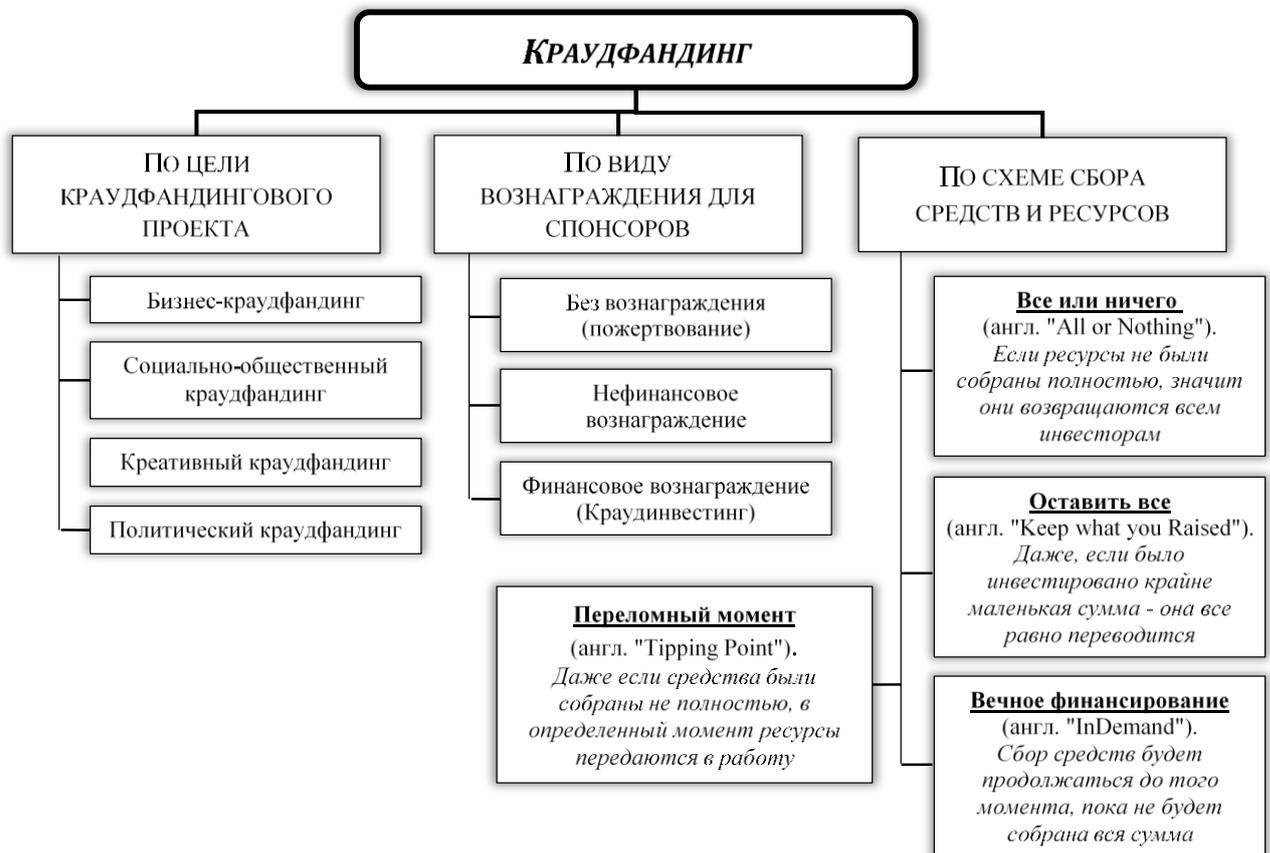


Рисунок 17 – Типология краудфандинга

Источник: составлено автором

Современный рынок финансовых ресурсов имеет определенный порог, либо ограниченность инструментов, краудфандинг снимает оба эти ограничения и позволяет краудфандинг-реципиентам обойти консерватизм финансового и инвестиционного рынка и реализовать различные проекты.

Еще одной формой дополнительного финансирования является эндаумент или фонд целевого капитала. Научное сообщество рассматривает эндаумент преимущественно как источник финансирования в сфере высшего образования. В то же время этот дополнительный источник можно рассматривать и для других сфер некоммерческой деятельности таких, как культура, религиозные и благотворительные организации.

Под эндаумент-фондом понимается часть имущества некоммерческой организации, обособленная с целью получения дохода и направляемую на финансирование основной (уставной) деятельности некоммерческой организации.

В ряде некоммерческих организаций нет понятия уставного капитала, при этом применяется понятие целевого капитала. При этом необходимо разделять «целевое финансирование» и «целевой капитал». С точки зрения бухгалтерского учета данные направления финансирования учитываются на одном счете 86 «Целевое финансирование», с разделением по субсчетам:

86-1 «Целевое финансирование на текущую деятельность»;

86-2 «Целевое долгосрочное финансирование» (куда может входить фонд целевого капитала).

Согласно Федерального закона от 30.12.2006 № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» формирование целевого капитала и использование дохода от целевого капитала могут осуществляться в целях использования в сфере образования, науки, здравоохранения, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), искусства, архивного дела, социальной помощи (поддержки), охраны окружающей среды, оказания гражданам бесплатной юридической помощи и осуществления их правового просвещения и пр.

Преимуществом эндаумента является его прозрачность и независимость некоммерческой организации от нерегулярных поступлений в виде пожертвований или снижения членов организации.

По статистике Национальной ассоциации эндаументов в 2019 году в России зарегистрирован 221 фонд целевого капитала в качестве юридического лица. Это на 8% больше, чем в 2018 году. Из общего числа зарегистрированных 188 фондов действуют, 49 есть только на бумаге, 33 расформированы [180]. Большая часть принадлежит вузам – 97 из 188. При этом 88% всего объема целевых капиталов сконцентрированы в 20 фондах. На начало 2022 года в России действовало 224 эндаумент-фонда [193].

Также посредством эндаумента можно наладить деловые связи между донорами и некоммерческими организациями, где первые будут играть роль направляющих стратегию развития, а вторые – реализующими и согласовывающими собственное видение с общественными реалиями (рис. 18). В религиозных организациях, как правило, доноры разделяют вероисповедание и помогают конкретному приходу, исходя из его значимости, местоположения или расположения к священнослужителю.

Члены религиозной организации принимают решение об учреждении целевого эндаумент-фонда, который передается в доверительное управление управляющей компании. В России минимальный размер фонда составляет 3 миллиона рублей. В структуре фонда функционирует Попечительский совет, который совместно с Исполнительным органом организации принимает решения о направлениях финансирования из данного фонда на уставную деятельность.

В России при создании и функционировании эндаумент-фондов религиозные организации сталкиваются со следующими угрозами:

- риски и неопределенность в получении дохода от вложения средств в связи с экономической нестабильностью российской экономики,
- риск невозврата средств, вложенных в фонд, связанных с низкой надежностью управляющих средствами компаний,
- инфляционный риск, поскольку в России высокий уровень инфляции, которая может быть выше доходности вложенных средств.

Таким образом, дополнительные средства финансирования во многом определяют возможности религиозной организации в совершенствовании внутренней среды: увеличение финансирования, более эффективное использование средств, тщательный анализ применяемых инструментов и др.

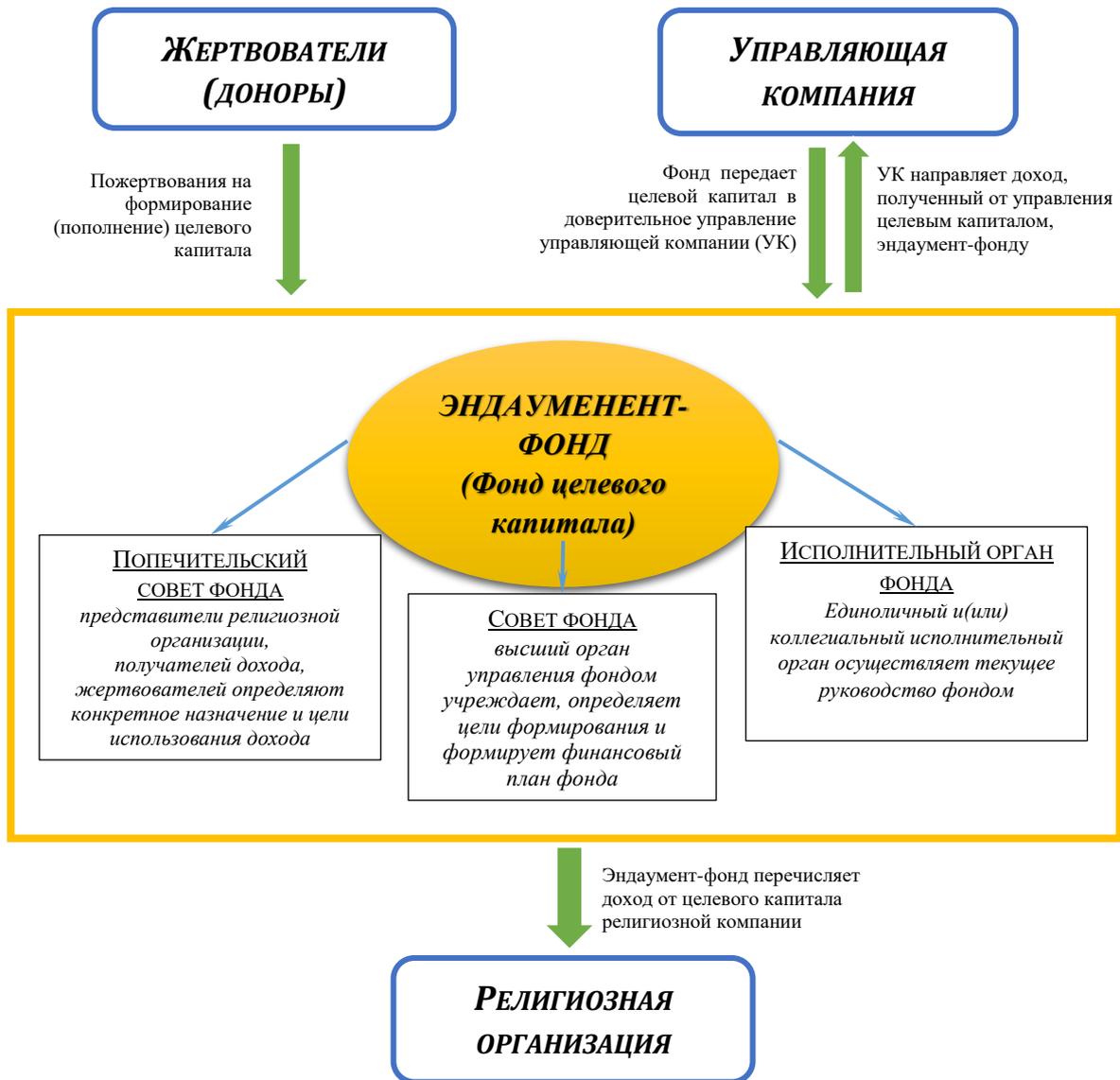


Рисунок 18 – Алгоритм функционирования эндаумент-фонда

Источник: составлено автором по [113, 125]

Подходы к оценке эффективности для коммерческой и некоммерческой деятельности диаметрально отличаются. Так для коммерческих организаций показателями эффективности выступают рентабельность, оборачиваемость, отдача на вложенный капитал, рассчитываемые на основе показателей

результативности (объема продаж, выручки, прибыли и др.). Для оценки уставной деятельности некоммерческой организации такие показатели не подходят, так как такие субъекты хозяйствования могут не получать материальный или финансовый результат [187].

Поскольку религиозные организации создают духовный продукт, то необходимо определить критерии его оценки.

Принято выделять три уровня результативности некоммерческой организации: продукт, результат и эффект. Рассмотрим основное значение каждого из них [117].

Продукт деятельности – это блага или услуги, которые получил индивидуум или целевая группа от некоммерческой деятельности. Для религиозной организации продуктом выступает непосредственно духовное благо и комплекс духовных продуктов.

Результат деятельности – это измеримое или неизмеримое достижение (изменение) под влиянием потребления продукта деятельности некоммерческой организации. Результатом деятельности религиозной организации будет мера удовлетворения духовной потребности конкретного индивидуума и объем приобщения приверженцев различных верований и носителей разных мировоззрений к духовной жизни религиозного объединения. Здесь возникает проблема, как оценить результативность деятельности той или иной религиозной организации, если потенциальные члены не находят достаточного удовлетворения своих духовных потребностей. При этом оценка первого уровня (продукта) будет положительной (все религиозные мероприятия проведены по канону), но результат будет отрицательный, потому что атрибуты (ценностные критерии) духовного блага (услуги) не соответствуют ожиданиям потребителя.

Эффект деятельности – это уровень достигнутого результата в изменении структуры общественной проблемы. В условиях получения положительного результата можно надеяться на синергетический эффект как в целевой группе, так и в обществе в целом под влиянием деятельности НКО.

Для религиозных организаций эффектом будет являться изменение уровня духовности, нравственности, и культуры, а также приверженности традиционным морально-этическим ценностям того религиозного объединения.

Основная проблематика анализа эффективности и результативности деятельности некоммерческих организаций – это возможность ее измерения, поскольку благополучатели по-разному оценивают ее деятельность [131]. На основании проведенного анализа отечественной и зарубежной литературы были выделены следующие концепции оценки эффективности и результативности некоммерческих организаций (табл. 13) [187].

Таблица 13 – Обзор концепций анализа эффективности и результативности некоммерческих организаций (составлено автором по: [44, 208])

| Подход | Особенности |
|---|--|
| Целевая концепция (goal attainment approach) | Эффективность организации зависит от того, насколько некоммерческая организация достигает своих целей (показателей) или стремится к их достижению. В данном случае выделяются значимые цели: приверженность коллектива миссии организации, ее репутация, конкурентоспособность, использование ресурсов организации, реализация социальных целей, различного рода характеристики и индикаторы достигаемых результатов и др. |
| Концепция системных ресурсов (system resource approach) | Деятельность некоммерческих организаций оценивается с позиции обеспечения и использования ресурсного потенциала для устойчивого развития в течение длительного периода. Эффективное распределение ресурсов влияет на жизнеспособность организации. В данном случае важен процесс достижения уставных задач, не результат деятельности. |
| Концепция множественности заинтересованных сторон – внешний атрибутивный метод (multiple constituencies approach) | Оценка эффективности и результативности деятельности некоммерческих организаций анализируется в позиции многомерной (вариативной) оценки различных групп стейкхолдеров. Таким образом, суждение об эффективности работы некоммерческих организаций складывается на основании интеграции индивидуальных оценок различных групп стейкхолдеров в процессе их общения и взаимодействия. |
| Концепция социального конструктивизма – внутренний атрибутивный метод (social constructivism approach) | Данная концепция предполагает активную вовлеченность сторон (участников) в производственный процесс некоммерческих организаций, воздействуя на ее деятельность. Таким образом формируется более объективная оценка результатов и эффективности хозяйствования некоммерческих организаций, так как оценка становится инсайдерской. |

Продолжение таблицы 13

| Подход | Особенности |
|--|---|
| <p>Экономико-математический подход к оценке эффективности путем расчета границы производственных возможностей – технико-экономическая концепция (X-efficiency)</p> | <p>В основе модели лежит «функция расстояния», которая измеряет эффективность НКО, как набор факторов: комплекс услуг одной и той же НКО, те или иные материальные и нематериальные индикаторы конечных результатов (расходов и поступлений), а также оценки деятельности организации различными потребителями и прочими стейкхолдерами.</p> <p>«Техническая» сторона концепции заключается в наилучшем использовании имеющегося набора ресурсов за счет качественного управления, должной координации работы, выбора технологий, поддержания необходимых стимулов и иных внутренних для организации факторов. Экономическая составляющая показывает насколько рационально организация комбинирует различные виды ресурсов с учетом их рыночной стоимости и добивается ли она при этом минимума издержек при одних и тех же конечных результатах.</p> |
| <p>Метод экспертных оценок – «факторный опрос»</p> | <p>Данный метод предполагает вовлечение в процесс оценки эффективности экспертов, которые на основе набора критериев (формируется случайная выборка из комбинаций значений соответствующих критериев) выставляют баллы по целевым показателям, после чего методами регрессионного анализа рассчитываются веса индивидуальных критериев, наилучшим образом аппроксимирующие данные экспертами оценки, и при помощи найденных весов составляется агрегированный критерий эффективности.</p> |
| <p>Бенчмаркинг подход оценки эффективности</p> | <p>В данном случае применяется сравнительный подход (benchmarking) для оценки результатов деятельности других некоммерческих организаций. В то же время подход позволяет применять различные критерии оценки, учитывая условия и особенности деятельности в некоммерческом секторе. Этот подход базируется на оценке коммерческих организаций, поэтому позволяет использовать рыночные параметры к организациям некоммерческого сектора и компенсирует отсутствие подобной информации в прямой форме.</p> |
| <p>Финансовая концепция (финансовый анализ деятельности НКО)</p> | <p>Финансово-аналитические показатели эффективности и результативности деятельности НКО объединяются в следующие группы:</p> <ul style="list-style-type: none"> – показатели финансовой обеспеченности (profitability); – показатели эффективности управления активами НКО; – показатели ликвидности, финансовой устойчивости и устойчивого развития НКО; – показатели рыночного функционирования (маркетинговые); – показатели финансовой результативности хозяйственной деятельности и деловой активности НКО; – специфические показатели: <ul style="list-style-type: none"> ○ чистая приведенная социальная стоимость, ○ индекс социальной доходности, ○ коэффициента внутренней нормы социальной доходности |

В теоретических исследованиях можно найти около ста показателей, характеризующих финансовое состояние организации, ряд из них не может

быть применен в некоммерческом секторе, поскольку используют понятия «прибыль», выручка и др. [45, 96, 117, 135].

Ряд авторов предлагает объединить аналитические показатели в следующие группы:

- «показатели некоммерческой эффективности (*not-for-profit performance*);
- показатели финансовой обеспеченности (*profitability*);
- показатели управления активами (*asset management*);
- показатели ликвидности (*liquidity*);
- показатели риска (*risk*);
- показатели рыночного функционирования (*market performance*);
- показатели роста (*growth*) [44].

Некоторыми авторами (Белова Ю. И.), в свою очередь, предлагается другая группировка методов оценки результативности и эффективности некоммерческих организаций:

- Статические методы включают преимущественно социальные показатели (Метод расчета социального индекса Вайсборда [259], индекса социальной рентабельности, расчета общей рентабельности проекта, индекса величин затрат);
- Динамические методы опираются на доходность проекта (Метод расчета чистой приведенной социальной стоимости, индекса социальной доходности, коэффициента внутренней нормы социальной доходности);
- Методы корреляционно-регрессионного анализа (Метод факторного анализа, факторного опроса, параметрические методы построения производственной границы);
- Методы оптимизации (Непараметрические методы построения производственной границы);
- Социологические методы (Социологические методы оценки программ);

– Методы оценки устойчивости некоммерческой организации (Определение коэффициентов устойчивости по аналогии с теми, что применяются при оценке устойчивости коммерческих организаций)» [187, 222].

Рассматривая показатели эффективности применительно к деятельности религиозных организаций, принято выделять два основных вида эффективности: экономическую и социальную (общественную).

Финансовые показатели имеют в религиозных организациях второстепенное значение и используются с позиции оценки достаточности финансирования для покрытия текущих расходов. С точки зрения оценки экономической эффективности деятельности религиозных организаций предлагается воспользоваться маржинальным подходом к оценке результативности и эффективности хозяйственной деятельности.

В классическом варианте маржинального анализа (CVP-анализа) участвуют три составляющие:

затраты (постоянные и переменные, или прямые и косвенные) – Costs;
валовой доход (выручка от реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг) – Total Value;

прибыль (совокупный финансовый результат) – Profit.

Эта модель может применяться для оценки эффективности в рамках предпринимательской (коммерческой) деятельности религиозной организации, но для уставной деятельности она становится не применима. В рамках уставной деятельности религиозная организация не получает доходов (то есть увеличение экономических выгод), и, следовательно, всегда имеет отрицательную финансовую результативность (чистый и непокрытый убыток по основной деятельности). Таким образом, применяя общепринятые правила и принципы оценки результативности и эффективности, деятельность религиозных организаций должна быть признана неэффективной.

Данный подход является субъективной характеристикой. Поэтому для формирования объективной оценки необходимо адаптировать данный подход с учетом специфики религиозной деятельности.

ГЛАВА 3. ФОРМИРОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ПОДХОДА К УЧЕТУ И АНАЛИЗУ В ПРАВОСЛАВНЫХ РЕЛИГИОЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

3.1 Развитие учетно-методического обеспечения деятельности православных религиозных организаций

Целью разработки методических основ бухгалтерского учета в религиозных организациях является создание приемлемых условий и установление единых правил и требований к бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание нормативно-правового механизма регулирования учетных процессов для формирования информации о деятельности данных организаций, необходимой для принятия обоснованных экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями.

Разрабатываемые методические основы бухгалтерского учета для религиозных организаций призваны:

- стать основой для разработки новой и пересмотра действующей нормативно-правовой базы бухгалтерского учета и отчетности в религиозных организациях как отдельного вида организаций некоммерческого сектора;
- сформировать единую методологическую и методическую основу бухгалтерского учета и отчетности для религиозных организаций различных конфессий;
- определить требования и правила по организации ведения бухгалтерского учета религиозных организаций;
- осуществить просветительскую деятельность специалистов религиозных организаций информацией о подходах и методах, используемых в учетных процессах;
- обеспечить пользователей бухгалтерской информации прозрачной и достоверной отчетностью и сформированной на ее основе качественным анализом деятельности организации [189].

Методика бухгалтерского учета для религиозных организаций включает следующие элементы (рис. 19).

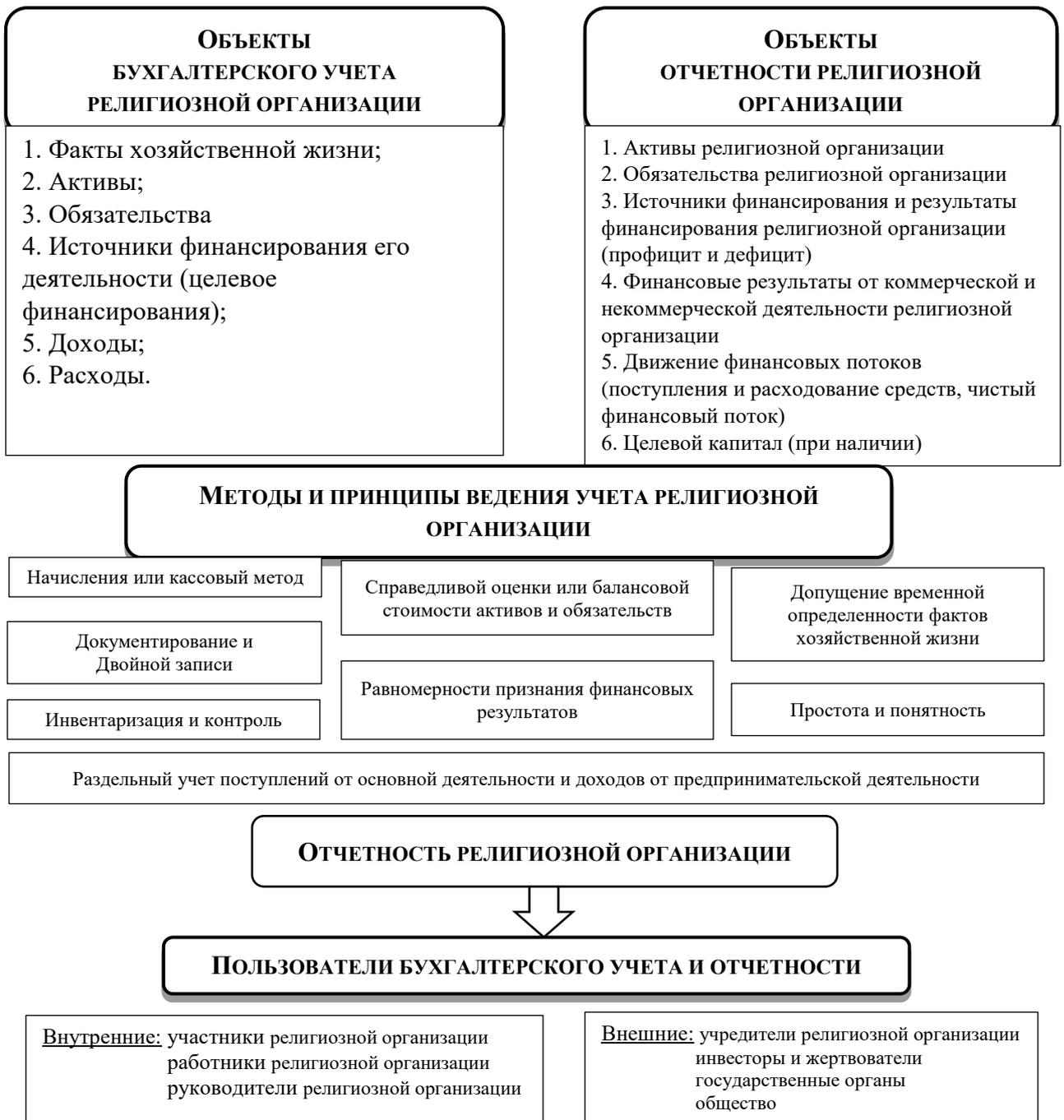


Рисунок 19 – Составляющие системы учета в православной религиозной организации

Источник: составлено автором по [7, 16]

Предлагаемая учетная политика представлена в Приложении 3.

Выбор способа ведения учета – полного или упрощенного, будет влиять на формирование учетно-аналитической системы. Для централизованной религиозной организации (Патриархия, Митрополия, Епархия) и крупных

религиозных организаций (ставропигиальные монастыри, крупнейшие храмы) упрощенный способ недопустим из-за иерархической структуры и необходимости всей полноты информационного обеспечения. Упрощенный способ учета возможен в приходах и небольших монастырях.

Федеральный стандарт «Некоммерческая деятельность», который планируется принять в обозримом будущем, дает право некоммерческим (включая религиозные) организациям вводить счета бухгалтерского учета, определять их нумерацию, наименование и предназначение, а также порядок записей по ним [163]. Поэтому применение Плана счетов, утвержденного Минфином, будет необязательным. В Приложение И представлен рабочий план счетов, разработанный на основе Рабочего плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности религиозной организации Московской Патриархии, учитывающий особенности ведения учета в православных религиозных организациях, где предлагается раскрытие следующих счетов: 20 «Основное производство», 26 «Общecerковные расходы», 86 «Целевое финансирование», уточняется применение счета 06 «Предметы религиозного назначения» и введение счета 12 «Предметы религиозного назначения для распространения» для учета предметов для распространения через церковные лавки [193].

При оценке внутреннего контроля предполагается оценить его эффективность, при этом должен соблюдаться принцип рациональности – затраты на оценку внутреннего контроля не должны превышать эффективность его оценки.

Система внутреннего контроля православной религиозной организации представлена на рис. 20.

Система внутреннего контроля помимо исполнения сугубо контрольной функции, также должна вырабатывать рекомендации для совершенствования учетно-аналитических задач, поэтому кадры, работающие в ревизионных комиссиях, обязаны иметь опыт, связанный с финансово-хозяйственной деятельностью организации, что зачастую не соблюдается.

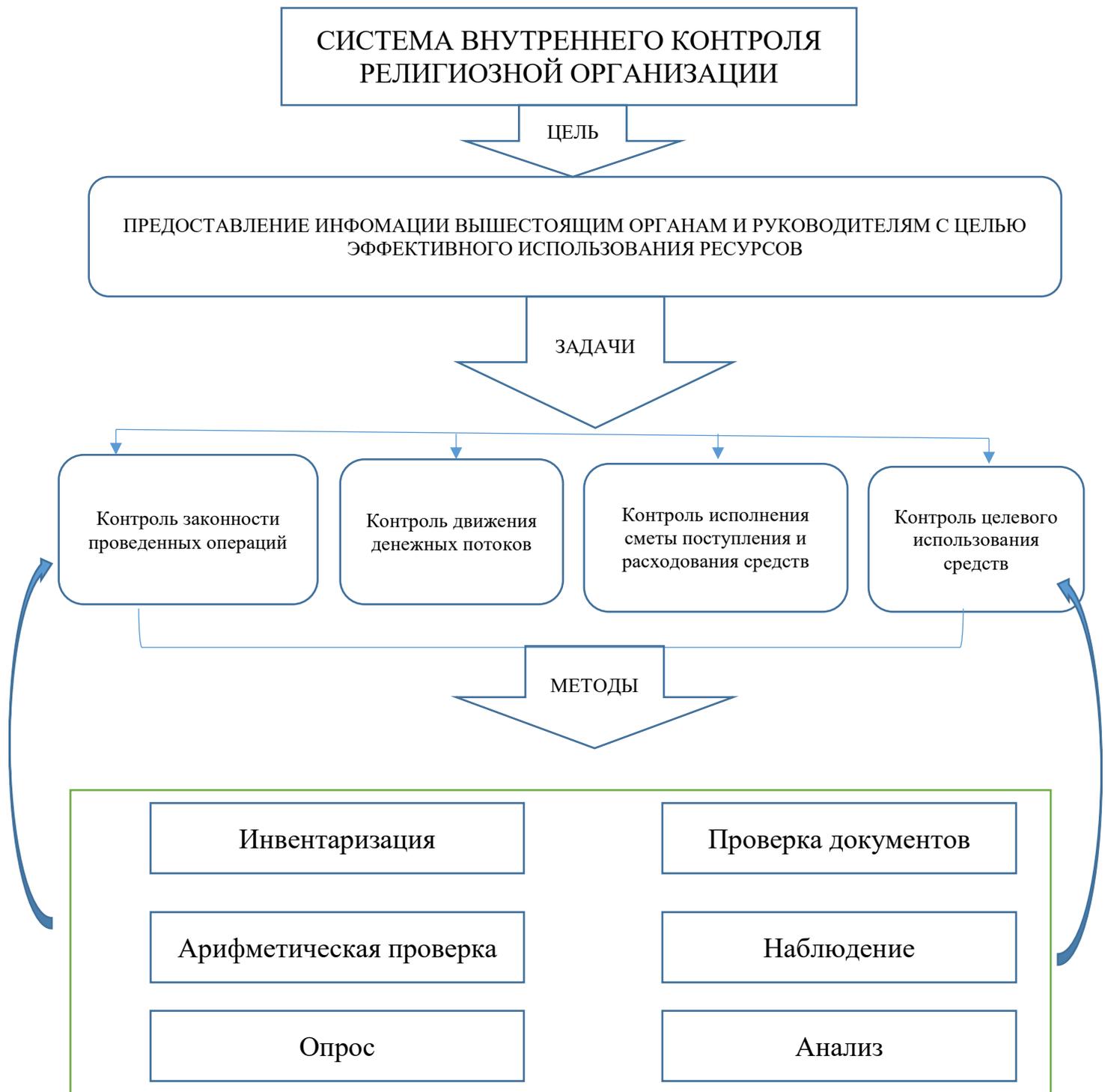


Рисунок 20 – Система внутреннего контроля религиозной организации

Источник: составлено автором

В православных религиозных организациях система внутреннего контроля имеет важное значение, поскольку, приходы подчинены более крупным (епархиям) и являются элементами системы конфессионального единства.

Тем самым функции ревизии расширяются, и они осуществляют контроль со стороны вышестоящей организации.

В Приложении К представлено предлагаемое Положение о ревизионной комиссии.

Одной из проблем ревизии является то, что в ряде религиозных организаций не составляется смета, несмотря на указание об этом в Федеральном законе «О некоммерческих организациях». В Уставе РПЦ также предусматривается составление плана расходов и планирование финансово-хозяйственной деятельности прихода.

При планировании необходимо принимать во внимание финансовые потоки за истекшие периоды, сложившуюся экономическую ситуацию, возможности и угрозы организации. Существенный принцип при формировании плана (бюджета, сметы) – принцип предусмотрительности, согласно которому необходимо объективно рассматривать всевозможные внешние и внутренние факторы, не завышая доходов и не занижая расходов.

Религиозные организации обязаны отчитываться не только перед вышестоящей организацией, но и перед жертвователями, поскольку основным источником формирования поступлений в религиозных организациях является пожертвование.

Система мер по совершенствованию системы внутреннего контроля некоммерческих организаций должна включать разработку аналитического обеспечения деятельности организации, основанную на приемах работы внутренних аудиторов (ревизоров), которые, в свою очередь, должны обладать функциональным подходом при проверке деятельности организации [200].

Контрольно-ревизионные мероприятия имеют важное значение в управлении любым предприятием, при этом в большинстве организаций отсутствует система внутреннего контроля, которая представляла бы комплексную модель, совмещающую управленческие задачи и учетно-аналитические функции.

Система внутреннего контроля некоммерческой организации по мнению Петрова А.Н. должна удовлетворять следующим требованиям:

- обеспечивать своевременное получение руководством информации об имеющихся недостатках в осуществляемой им финансово-экономической и хозяйственной деятельности;
- давать возможность правильно оценить фактическое использование денежных и материальных ресурсов (как получаемых от жертвователей, так и мер государственной или муниципальной поддержки);
- обеспечивать соответствие бухгалтерского и налогового учета и отчетности требованиям действующего законодательства РФ;
- способствовать соблюдению законов и регулятивных норм, а также регламентов в области управления рисками, принятых планов, внутренних правил и процедур и минимизировать риски возникновения непредвиденных убытков или подрыва репутации НКО [156].

Данные требования можно применить и к системе контроля православных религиозных организаций.

Проблемы внешнего и внутреннего контроля являются важной составляющей эффективного функционирования некоммерческих организаций. Но также система контроля должна включать не только финансовую сферу с позиции ведения уставной деятельности, но и нефинансовые показатели [200].

На основании проведенного анализа организационно-методического и нормативно-правового обеспечения учета церковного имущества религиозных организаций Русской Православной Церкви было выявлено его несовершенство, отсутствие единой методологической основы для построения единой унифицированной методики учета и классификации имущества в религиозных организациях, отсутствие отраслевой специфики учетных процедур в имеющемся учетно-аналитическом аппарате некоммерческих организаций.

Рассматривая общую практику учета особо ценных предметов, можно сделать вывод о том, что контроль производится по группам объектов, обеспечивается надлежащее хранение особо ценных предметов, также производится их фото- и видеофиксация, паспортизация (заведение карточек индивидуального учета) [192].

Поэтому для эффективного учета особо ценных предметов необходимо составить картотеку с фотографиями и характеристиками этих предметов, так называемые «паспорта», по которым можно идентифицировать объект с обязательным указанием инвентарного номера. Затем составить реестр особо ценных предметов (табл. 14).

Таблица 14 – Реестр особо ценных предметов (составлено автором)

| № п/п | Наименование объекта | Инвентарный номер | Место хранения | Ответственное лицо | Краткая характеристика |
|-------|---|-------------------|----------------|--------------------|--------------------------------------|
| 1. | <i>Дароносица XIX века</i> | <i>0002356</i> | <i>Алтарь</i> | <i>Настоятель</i> | <i>Имеет позолоту</i> |
| 2. | <i>Евангелие большое на престольное</i> | <i>0004890</i> | <i>Алтарь</i> | <i>Настоятель</i> | <i>Облачен в металлический оклад</i> |
| | | | | | |
| Итого | | | | | |

В случае поступления основного средства от вышестоящей организации (например, Епархиальное управление передает имущество в пользование приходу) право собственности на имущество не переходит. Объект передается в оперативное управление организации, в соответствии с договором о передаче имущества во временное пользование. В момент передачи основного средства составляется акт приемки-передачи. Для обеспечения сохранности и учета имущества, не являющегося собственностью религиозной организации, рекомендуется формировать реестр, который может быть составлен в произвольной форме, с указанием обязательных показателей, отождествляющих объект. Данный реестр позволит определить, какое количество предметов находится в распоряжении религиозной организации, от кого они приняты и место их расположения в храме.

Инвентарный номер объекта, присвоенный собственником актива (Епархиальным управлением, Патриархией) должен указываться в соответствии с Актом приемки-передачи и инвентарной карточкой. В случае

передачи церковного имущества оригиналы данных документов необходимо хранить в Епархии или Патриархии, в приходе должны находиться их копии или второй экземпляр.

Учет данного имущества рекомендуется вести на забалансовых счетах. В качестве такого счета может использоваться счет 002 «Церковные ценности, полученные на ответственное хранение (пользование)». Аналитический учет будет осуществляться по каждому объекту в отдельности (табл. 15).

Таблица 15 – Аналитический учет по счету 002 «Церковные ценности, полученные на ответственное хранение (пользование)» (составлено автором)

| Уровни | | Наименование | Код |
|------------------------------|--------------------|--|--|
| I порядка | II порядка | | |
| <i>Синтетический</i> | <i>I уровень</i> | Вид деятельности: - уставная; - неуставная (прочая). | 002.1 002.2 |
| | <i>II уровень</i> | Отношение к категории особо ценного имущества: - церковное имущество переданное - особо ценное церковное имущество переданное - имущество, относимое к памятникам культуры и истории переданное | 002.X.01 002.X.02 002.X.03 |
| <i>Аналитический уровень</i> | <i>III уровень</i> | Вид поступления: - в аренду - бессрочное пользование - по договору оперативного управления | 002.X.XX.01 002.X.XX.02 002.X.XX.03 |
| | <i>IV уровень</i> | Вид церковного имущества: – здания и сооружения; – земельные участки; – прочее имущество, в том числе: ○ богослужебные предметы ○ предметы внутреннего убранства ○ библиотечный фонд ○ облачение священнослужителей ○ прочее небогослужебное имущество | 002.X.XX.XX.01 002.X.XX.XX.02 002.X.XX.XX.03 002.X.XX.XX.03.1 002.X.XX.XX.03.2 002.X.XX.XX.03.3 002.X.XX.XX.03.4 002.X.XX.XX.03.5 |
| | <i>V уровень</i> | Артикул (инвентарный номер) объекта церковного имущества | 002.X.XX.XX.XX.X.(код) |

При поступлении имущества за плату, создании собственными силами или по договору дарения (безвозмездно) учет такого имущества осуществляется в общеустановленном порядке на балансовых счетах бухгалтерского учета [192].

Для целей бухгалтерского учета церковного имущества, принадлежащего религиозной организации на праве собственности, автором предлагается использовать следующие балансовые счета:

01 «Основные средства» применяется для учета церковного имущества;
 06 «Предметы религиозного назначения» в соответствии с Методологией Московской Патриархии применяется для учета предметов религиозного назначения, используемых в богослужении;

08 «Вложения во внеоборотные активы» применяется в целях отражения затрат организации, которые принимаются к учету в качестве церковного имущества;

10 «Материалы» используется для учета материалов, используемых в богослужбных, хозяйственных и управленческих целях;

12 «Предметы для распространения» - для учета предметов для распространения.

Предлагаемые счета церковного имущества отражают специфику деятельности православных религиозных организаций. Рациональный учет может быть достигнут путем детализации аналитических счетов к счету 01 «Основные средства» следующим образом (табл. 16).

Таблица 16 – Аналитика по счету 01 «Основные средства» (составлено автором)

| Уровни | | Наименование | Код |
|-----------------------|-------------|--|--|
| I порядка | II порядка | | |
| Синтетический уровень | I уровень | Вид деятельности: - уставная; - неуставная (прочая). | 01.1 01.2 |
| | II уровень | Отношение к категории особо ценного имущества: - церковное имущество собственное - особо ценное церковное имущество собственное - имущество, относимое к памятникам культуры и истории собственное | 01.X.01 01.X.02 01.X.03 |
| Аналитический уровень | III уровень | Вид поступления: - за плату - безвозмездно - созданное собственными силами | 01.X.XX.01 01.X.XX.02 01.X.XX.03 |
| | IV уровень | Вид церковного имущества: – зданий и сооружений – земельные участки – прочее имущество, в том числе: ○ богослужбные предметы ○ предметы внутреннего убранства ○ библиотечный фонд ○ облачение священнослужителей ○ прочее небогослужбное имущество | 01.X.XX.XX.01 01.X.XX.XX.02 01.X.XX.XX.03 01.X.XX.XX.03.1 01.X.XX.XX.03.2 01.X.XX.XX.03.3 01.X.XX.XX.03.4 01.X.XX.XX.03.5 |
| | V уровень | Артикул (инвентарный номер) объекта церковного имущества | 01.X.XX.XX.XX.X.(код) |

Контроль сохранности имущества достигается путем ведения аналитического учета, который необходимо осуществлять в разрезе видов деятельности, по местам нахождения объектов и группам имущества.

Управленческий учет церковного имущества должен быть построен таким образом, чтобы отражать информацию:

- по местам хранения;
- по источникам поступления;
- по статусу (собственность, аренда, безвозмездное пользование, оперативное управление);
- по материально-ответственным лицам.

Учет объектов церковного имущества по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность такого имущества.

Аналитический учет необходимо осуществлять в инвентарных карточках, где отражается местонахождение объекта, первоначальная стоимость, краткая характеристика объекта, информация по амортизации (износу) и пр.

Для оформления и учета перемещения объектов имущества внутри религиозной организации из одного структурного подразделения в другое оформляется документ «Накладная на внутреннее перемещение объектов церковного имущества». Данную форму можно применять и в случае передачи объекта из Епархиального управления (Патриархии) в приходы. Одновременно с этим необходимо отразить перемещение и в инвентарной карточке объекта.

Движение объектов церковного имущества также должно отражаться в аналитическом регистре в количественном и денежном выражении.

В качестве такого регистра можно предложить оборотную количественно-суммовую ведомость по учету церковного имущества, которую необходимо составлять с заданной периодичностью, определенной учетной политикой религиозной организации. В данной ведомости будет отражаться движение имущества и его наличие на определенную дату. В

случае отражения всех перемещений церковного имущества в бухгалтерских документах нет необходимости заводить многочисленные реестры для регистрации данных перемещений. Данная ведомость предоставит информацию для обобщения в Регистре по учету церковного имущества.

В учетных регистрах отражаются итоговые обороты за месяц и по отдельным счетам, таким образом можно получить информацию о приобретенном и выбывшем имуществе в полном объеме, которые далее отражаются в оборотно-сальдовой ведомости [192].

В отдельной аналитической ведомости необходимо отражать сумму начисленного износа или сумму амортизации – начиная с 2022 года. Амортизация начисляется в зависимости от возможного срока использования объекта. Следует учесть, что у многих предметов, используемых в богослужебных целях, срок полезного использования определить сложно, например, жертвенник, престол, Святое Евангелие. Для этого необходимо принимать максимально возможный срок использования объекта. Также если объект входит в музейные предметы, амортизация по ним не начисляется.

При поступлении материалов в пользование приходу, то их учет должен осуществляться аналогично учету основных средств, а именно – на забалансовом счете. Для этого рабочим планом счетов должен быть предусмотрен отдельный счет, например, может использоваться счет 002 «Церковные ценности, полученные на ответственное хранение (пользование)». На данном счете могут учитываться также и материалы, приобретенные для благотворительных целей, если учетной политикой предусмотрен учет транзитных ценностей забалансовым способом.

Следует отметить, что одной из особенностей учета материалов в православной религиозной организации является содержание в них драгоценных металлов, следовательно, их учет необходимо осуществлять обособленно [42, 90]. Для этого может применяться карточка учета материалов, содержащих драгоценные металлы. Использование данного регистра позволит обеспечить контроль за данными материалами и их сохранность.

При поступлении материалов в религиозную организацию необходимо определить цели их приобретения:

- богослужебные;
- хозяйственные;
- благотворительные.

Для учета материалов (запасов) используется активный счет 10 «Материалы», к которому рекомендуется открыть следующие аналитические счета (табл. 17)

Таблица 17 - Аналитический учет счета 10 «Материалы» (составлено автором)

| Уровни | | Наименование | Код |
|-----------------------|-------------|--|--|
| I порядка | II порядка | | |
| Аналитический уровень | I уровень | Вид деятельности | 10.1 |
| | | - уставная; - неуставная (прочая). | 10.2 |
| Аналитический уровень | II уровень | Вид поступления | 10.X.01 |
| | | - за плату | 10.X.02 |
| | | - безвозмездно - созданное собственными силами | 10.X.03 |
| Аналитический уровень | III уровень | Вид материалов: | |
| | | материалы на богослужебные цели (вещества и предметы); | 10.X.XX.01 |
| | | предметы богослужебного назначения (иконы, богослужебные книги и пр.); | 10.X.XX.02 |
| | | сырье и материалы; | 10.X.XX.03 |
| | | вспомогательные предметы хозяйственного назначения; | 10.X.XX.04 |
| | | топливо; | 10.X.XX.05 |
| | | запасные части; | 10.X.XX.06 |
| | | инвентарь и хозяйственные принадлежности прочие материалы. | 10.X.XX.07 10.X.XX.08 |
| Аналитический уровень | IV уровень | Артикул (номенклатурный номер) | 10. X.XX.XX. (по номенклатурному номеру) |

Если материалы приобретены для благотворительных целей, то их учет строится, исходя из положений проекта Федерального стандарта «Некоммерческая деятельность», применяемых к транзитным ценностям: на балансе организации или забалансовым способом. При использовании балансового способа учета данные ценности учитываются в порядке, предусмотренном для оценки запасов на счете 10 «Материалы», субсчете «Материалы для благотворительных целей». Оприходование производится по накладной, отпуск – по акту списания. При забалансовом способе транзитные ценности учитываются по стоимости их приобретения, в оценке

передаваемого лица или, если оценить их не представляется возможным, в натуральных единицах без денежной оценки также по накладной или разработанной ведомости для учета транзитных ценностей.

Ответственные лица по мере необходимости должны оформлять Отчеты о наличии и движении материальных ценностей, при этом в отчете особо необходимо выделять предметы, содержащие драгоценные металлы (например, кресты). Такие отчеты должны формироваться ежемесячно для отражения движения материалов, а также принятия управленческих решений об их приобретении. Обобщенные данные о поступлении и расходовании можно получить из количественно-суммовой оборотной ведомости, которая оформляется бухгалтером.

Отпуск материальных ценностей должен производиться по требованию-накладной, где указываются наименование, количество, сумма выдаваемых материалов или актом списания.

Списание материалов должно определяться одним из вариантов:

– С использованием счета 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы»: для учета затрат в рамках осуществления уставной деятельности, православные религиозные организации могут использовать счет 20 «Основное производство», который предназначен для обобщения информации о затратах производства или в рамках уставной деятельности. Согласно Плана счетов счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. Данной позиции придерживается С.И. Опарина [150]. Согласно методологии Русской Православной Церкви, счет 20 «Основное производство» предназначен для учета затрат на производственную деятельность, счет 26 – для учета текущих расходов, поэтому в данном случае в представленном рабочем плане счетов он назван «Общецерковные расходы».

– Без использования затратных счетов (20, 26) материалы списываются на счет 86 «Целевое финансирование».

Данная методика описана Макальской М. Л. и Пирожковой Н.А. для учета затрат некоммерческими организациями [49].

Бухгалтерский учет свечей может производиться как на отдельном субсчете, открытому к счету 10, так и в составе богослужебных предметов. При этом учет свечей для богослужений и для распространения должен вестись отдельно.

Стоимость свечей, израсходованных в богослужении, отражается в составе затрат на богослужебные предметы и покрывается за счет средств целевого финансирования.

Остатки от использования свечей (оттоп) отражаются на счете 10 «Материалы» в составе прочих материалов. Документальным подтверждением будет требование-накладная (если она оформлялась на отпуск) либо бухгалтерская справка. Также делается запись в карточке учета материалов. Информацию о списании свечей необходимо отразить в аналитической ведомости. Оприходование свечных огарков для упрощения учета также возможно отражать в аналитической ведомости, при этом учитывать их необходимо по весу.

Согласно методологии Московской Патриархии, в учете не разделяются понятие «богослужебные предметы» и «предметы для распространения». Для эффективности учета поступлений от распространения предметов религиозного назначения, их необходимо выделять на отдельный счет и вести учет обособлено.

Методическое обеспечение учета предметов распространения в религиозной организации требует детальной проработки и новых подходов в свете разработанного проекта Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Некоммерческая деятельность» [194].

Перечень предметов религиозного назначения и религиозной литературы утвержден Постановлением Правительства РФ от 31 марта 2001 года № 251 и содержит следующие группы предметов (рис. 21).

Данный перечень можно взять за основу предметов для распространения в рамках основной религиозной деятельности.



Рисунок 21 – Перечень предметов религиозного назначения

Источник: составлено автором по [13, 88, 112]

Под предметами для распространения в рамках исследования понимаются материально-вещественные активы религиозной организации, обладающие индивидуальной духовной ценностью и предназначенные для распространения в рамках уставной деятельности с целью исповедания и распространения веры. Предметы для распространения не участвуют в торговом (коммерческом) обороте религиозной организации, они передаются жертвователю в дар за внесенное пожертвование.

Согласно Методологических основ, утвержденных Московской Патриархией Русской Православной Церкви для учета объектов религиозного назначения, предназначенных для распространения, рекомендуется применять счет 06.2 «Предметы религиозного назначения, предназначенные для распространения», что противоречит сложившейся методике учета, поскольку счета первого раздела Плана счетов бухгалтерского учета предполагает учет внеоборотных активов, а именно: активов, которые находятся в собственности

или приобретенные для получения дополнительной прибыли сроком более 12 месяцев.

Принимая во внимание методический подход коммерческих организаций, можно предположить использование счета 41 «Товары» в рамках «продажи» предметов для распространения. Данный подход применим в учете коммерческих организаций и для предпринимательской деятельности некоммерческих организаций, но в религиозных организациях в целях распространения предметов религиозного назначения категорически не подходит [194].

В данном случае нельзя согласиться с точкой зрения О.М. Шахова и В. Бельских по поводу того, что распространение предметов религиозного назначения будет отнесено методологически к продаже или мнимой сделке в случае учета операции как пожертвования [41, 227]. В рамках методики предметы для распространения могут учитываться на счете 41 «Товары – церковная утварь для распространения» и одновременно вводится счет 42 «Торговая наценка на церковную утварь для распространения» [41]. По своим существенным характеристикам предметы распространения подходят под понятие «Товары», но данный подход противоречит некоммерческому характеру деятельности религиозных организаций, поскольку к товарам относятся продукты деятельности, обладающий ценой и стоимостью и предназначенный для продажи или обмена. В религиозных организациях продажа может осуществляться только в рамках предпринимательской деятельности. Поэтому данные счета не могут применяться в рамках некоммерческой деятельности.

Учетно-методологическое обеспечение предметов распространения в религиозной деятельности должно осуществляться в рамках материально-производственных запасов через счет 10 «Материалы» либо, по авторской методике, через специально вводимый для этого счет 12 «Предметы религиозного назначения для распространения» [194].

С целью учета счет 12 «Предметы религиозного назначения для распространения» будет детализироваться следующим образом (таблица 18).
Таблица 18 – Аналитический учет счета 12 «Предметы религиозного назначения для распространения» (составлено автором)

| Уровни | | Наименование | Код |
|------------------------------|-------------------|---|----------------------------|
| I порядка | II порядка | | |
| <i>Аналитический уровень</i> | <i>I уровень</i> | Группа предметов: - свечи | 12.01 |
| | | - предметы религиозного назначения (атрибутика и утварь); | 12.02 |
| | | - религиозная (церковная) литература; | 12.03 |
| | | - религиозные аудио- и видеоматериалы; | 12.04 |
| | | - церковные облачения. | 12.05 |
| | | | 12.06 |
| <i>Аналитический уровень</i> | <i>II уровень</i> | Детализация по номенклатуре | 12.XX.XX (по номенклатуре) |

Данная детализация позволяет получить более качественную информацию и позволит контролировать распространение предметов и их остатки.

Методика учета предметов распространения на основе разработанного плана счетов для православных религиозных организаций (Приложение 9) следующая:

Дебет 12 «Предметы религиозного назначения для распространения»
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - при приобретении предметов от поставщиков со стороны

Дебет 12 «Предметы религиозного назначения для распространения»
Кредит 74 «Внутрицерковные расчеты» - приобретение предметов у Епархии (благочиний) или других религиозных организаций

Для распространения может быть предусмотрено 2 методики с применением счета 26 «Общецерковные расходы» и без него:

Дебет 26 «Общецерковные расходы» Кредит 12 «Предметы религиозного назначения для распространения» - списание себестоимости предметов распространения в общецерковные расходы.

Дебет 86 «Целевое финансирование» Кредит 26 «Общецерковные расходы» - расходы учтены в составе целевого финансирования.

Без применения счета 26 «Общецерковные расходы»:

Дебет 86 «Целевое финансирование» Кредит 12 «Предметы религиозного назначения для распространения» - списание себестоимости предметов распространения в расходы на общецерковные нужды (отдельный субсчет).

Второй способ упрощен, но для детализации расходной части и учета себестоимости более приемлем первый способ учетного обеспечения предметов распространения.

Таким образом, учет предметов для распространения требует тщательной проработки и пересмотра методики религиозных организаций с целью формирования информационной базы для эффективных экономических решений [194].

Предложенная учетная модель формирования показателей в православных религиозных организациях представлена на рис. 22.

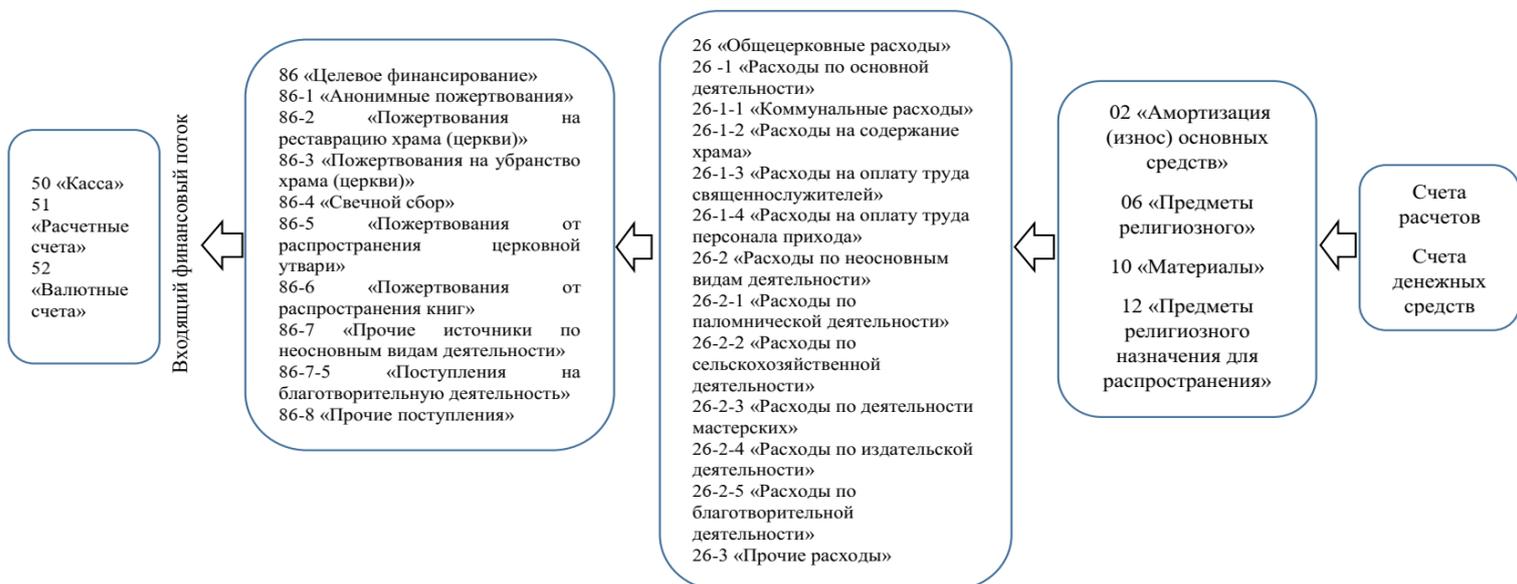


Рисунок 22 – Учетная модель формирования показателей православной религиозной организации

Источник: составлено автором

Поступления согласно предложенной учетной модели предлагается раскрыть согласно аналитическим счетам по счету 86 «Целевое

финансирование» и должен быть построен таким образом, чтобы наиболее полно раскрыть информацию о видах деятельности (т.е. по видам деятельности, источникам поступлений, жертвователях и пр.) [191].

Следует отметить, что использование счета 86 «Целевое финансирование» некоммерческими организациями недостаточно детально раскрывается в Плане счетов, поэтому для религиозных организаций предлагается отражать поступления по следующим аналитическим счетам:

86-1 «Анонимные пожертвования»

86-2 «Пожертвования на реставрацию храма (церкви)»

86-3 «Пожертвования на убранство храма (церкви)»

86-4 «Свечной сбор»

86-5 «Пожертвования от распространения церковной утвари»

86-6 «Пожертвования от распространения книг»

86-7 «Прочие источники по неосновным видам деятельности»

86-7-1 «Поступления от паломнической деятельности»

86-7-2 «Поступления от сельскохозяйственной деятельности»

86-7-3 «Поступления от деятельности мастерских»

86-7-4 «Поступления на издательскую деятельность»

86-7-5 «Поступления на благотворительную деятельность»

86-8 «Прочие поступления» [191].

При оприходовании пожертвований, если они поступили наличными денежными средствами, оформляется приходный кассовый ордер.

При вскрытии ящиков пожертвований составляется Акт ревизионной комиссии, в функции которой входит также контроль за снятием кружек пожертвований. Акт проведения ревизии разработан автором и приводится в Приложении Л.

Расходование средств может учитываться в разрезе направлений расходования (например, расходы на целевые мероприятия, на содержание и управление организацией, на иные цели), а также в разрезе расходующихся

ресурсов (оплата труда, материальные расходы, оплата работ (услуг) сторонних лиц и т.д.).

Расходы, осуществляемые религиозными организациями в рамках уставной деятельности, сводятся к следующим:

- расходы, связанные с совершением богослужений;
- расходы на содержание храма;
- общецерковные нужды;
- прочие расходы [191].

К расходам, связанным с совершением богослужений, относятся материальные расходы, осуществляемые в процессе богослужений. Расходы на содержание храма включают: коммунальные платежи, расходы по заработной плате и содержание причта, расходы на убранство храма и поддержание его в нормальном состоянии.

Расходы на общецерковные нужды – это обязательные отчисления в епархии, Патриархату. Эти отчисления осуществляются приходами ежеквартально и составляют, как правило, 20% от общих поступлений, то есть всех денежных поступлений за вычетом целевых пожертвований благотворителей. В каждой епархии сумма отчислений определяется, исходя из возможностей прихода. Для отдельных особо нуждающихся приходов этот процент может быть уменьшен благочинным под его ответственность.

Если приходом осуществляется прочая деятельность, то расходы по данной деятельности должны учитываться обособленно. Детализация расходов зависит от управленческих целей православного прихода, тем не менее, чем подробнее будут раскрыты расходы, тем более эффективно можно построить их управленческий учет [48, 95, 113, 202, 237].

Автором также рекомендуется раскрывать счет 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» в разрезе аналитического учета. Отметим, что методикой РПЦ счет 20 «Основное производство» предназначен для ведения приносящей доход деятельности, 26 «Общехозяйственные расходы» в православных религиозных организациях

отражает текущую уставную деятельность. В разработанном плане счетов 26 счет переименован как «Общецерковные расходы» и предусматривает разделение на расходы по основной деятельности и расходы по неосновным видам деятельности:

26 -1 «Расходы по основной деятельности»

26-1-1 «Коммунальные расходы»

26-1-2 «Расходы на содержание храма»

26-1-3 «Расходы на оплату труда священнослужителей»

26-1-4 «Расходы на оплату труда персонала прихода»

26-2 «Расходы по неосновным видам деятельности»

26-2-1 «Расходы по паломнической деятельности»

26-2-2 «Расходы по сельскохозяйственной деятельности»

26-2-3 «Расходы по деятельности мастерских»

26-2-4 «Расходы по издательской деятельности»

26-2-5 «Расходы по благотворительной деятельности»

26-3 «Прочие расходы».

Осуществляя уставную деятельность по нескольким направлениям, религиозная организация может нести как прямые расходы (относящиеся непосредственно к определенному направлению деятельности), так и косвенные расходы, которые относятся к нескольким видам деятельности или к деятельности организации в целом (как правило, это административно-хозяйственные расходы). Порядок распределения косвенных расходов нормативными документами не определен, необходимо самостоятельно установить данное распределение в учетной политике православного прихода.

За основу распределения косвенных расходов может быть взята сумма прямых расходов на определенные виды деятельности.

Рассмотрим методику учета поступлений и расходований средств по неосновным видам деятельности:

- паломническая деятельность;
- сельскохозяйственная деятельность;

- деятельность мастерских;
- издательская деятельность
- благотворительная деятельность.

Для осуществления паломнической деятельности необходимо иметь смету, включающую детализацию доходов и расходов.

Доходы от паломнической деятельности включают, прежде всего, паломнический тариф, который может формироваться отдельно по посещению святых мест (святого источника, кельи и т.д.) или в комплексе (за проживание, питание, паломнические поездки).

Расходы складываются из:

- заработной платы экскурсоводам;
- заработной платы обслуживающему персоналу;
- расходов по содержанию помещения для паломников (паломнической гостиницы);
- расходов на продукты питания;
- расходов на топливо и содержание транспорта;
- прочих расходов.

В монастырях данные расходы сокращаются за счет труда послушников монастыря, так называемых трудников или волонтеров [84].

Стоимость паломнических услуг формируется на основании калькулирования себестоимости по элементам затрат. Вместе с тем должен осуществляться отдельный учет расходов по паломнической деятельности с расходами по осуществлению других видов деятельности религиозных организаций.

То есть для решения управленческих задач необходимо составлять смету по видам расходов, которая отражает прогнозирование поступлений, исходя из планируемого количества паломников. В данном случае необходимо сформировать примерную себестоимость паломнического продукта на одного человека. Несмотря на то, что паломниками может быть внесено

пожертвование «по силам», общий экономический эффект должен учитывать и сумму пожертвований за требы, свечи и пр.

Расходы по паломнической деятельности автором рекомендуется отражать на счете 26 «Общецерковные расходы» следующим образом:

| | | |
|--|-----------------------|---|
| Дебет 26-2-1 «Расходы по паломнической деятельности» | Кредит 70 | Начисление заработной платы сотрудникам паломнической службы |
| Дебет 26-2-1 «Расходы по паломнической деятельности» | Кредит 76 | Отражение коммунальных расходов по содержанию паломнической гостиницы |
| Дебет 26-2-1 «Расходы по паломнической деятельности» | Кредит 10 «Материалы» | Списание продуктов питания паломников |

В конце месяца использование целевых средств отражается бухгалтерской записью:

| | | |
|--|---|---|
| Дебет 86-6-1 «Поступления по деятельности» | Кредит 26-2-1 «Расходы по деятельности» | Отражение затрат в составе целевых расходов по паломнической деятельности |
|--|---|---|

При наличии у православной религиозной организации подсобного хозяйства будут производиться дополнительные расходы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью. К таким расходам можно отнести: приобретение семян, удобрений, техники и пр. [120, 143]

Затраты, связанные с производством сельскохозяйственной продукции следует учитывать:

| | | |
|---|-----------|--|
| Дебет 26-2-2 «Расходы по сельскохозяйственной деятельности» | Кредит 10 | В составе расходов учтены затраты на материалы |
| Дебет 26-2-2 «Расходы по сельскохозяйственной деятельности» | Кредит 70 | Начислена заработная плата сотрудникам, занятым при производстве продукции |
| Дебет 26-2-2 «Расходы по сельскохозяйственной деятельности» | Кредит 69 | Начислены взносы на социальное страхование сотрудникам, занятым при производстве продукции |

Полученная готовая продукция будет учитываться следующим образом:

| | | |
|---|---------------|---|
| Дебет 43 «Расходы по сельскохозяйственной деятельности» | Кредит 26-2-2 | Получена сельскохозяйственная продукция |
| Дебет 86 -6-2 | Кредит 43 | Произведенная продукция списана в расходы прихода |

В случае распространения продуктов сельскохозяйственной деятельности (овощи, мед и пр.) и получения пожертвований, их учет также производится на отдельном субсчете к счету 86 «Поступления от сельскохозяйственной деятельности»:

| | |
|--|--|
| Дебет 50 | Поступили пожертвования от распространения |
| Кредит 86-6-2 | сельскохозяйственной продукции |
| «Поступления от сельскохозяйственной деятельности» | |

В случае наличия у православной религиозной организации мастерских по изготовлению икон, пошиву одежды и пр., калькуляцию затрат целесообразно осуществлять позаказным методом [30, 40, 58, 105].

К затратам, связанным с выполнением заказа, можно отнести следующие:

- материальные (ткань, расходные материалы, краски и пр.);
- заработная плата сотрудников, исполняющих заказ;
- взносы на социальное страхование.

Изготовленное изделие будет учитываться как готовая продукция, которую необходимо учитывать по фактически произведенным затратам. При получении пожертвований, их учет также производится на отдельном субсчете к счету 86 «Поступления от деятельности мастерских».

Бухгалтерский учет данных затрат будет осуществляться следующим образом:

| | |
|---|---|
| Дебет 26-2-3 «Расходы по деятельности мастерских» | В составе расходов учтены затраты на материалы, использованные в процессе изготовления заказа |
| Кредит 10 | |
| Дебет 26-2-3 3 «Расходы по деятельности мастерских» | Начислена заработная плата сотрудникам, занятым при изготовлении заказа |
| Кредит 70 | |
| Дебет 26-2-3 «Расходы по деятельности мастерских» | Начислены взносы на социальное страхование сотрудникам, занятым при изготовлении заказа |
| Кредит 69 | |

Изготовленное изделие будет учитываться как готовая продукция следующим образом:

| | | |
|--------------------------------------|---------------|---|
| Дебет 43 | Кредит 26-2-3 | Получено изделие (облачение, икона и пр.) |
| «Расходы по деятельности мастерских» | | |

Дебет 86 -6-3 Кредит 43 Расходы по изделию учтены в составе целевых расходов

При получении пожертвований, их учет также производится на отдельном субсчете к счету 86 «Поступления от деятельности мастерских»:

Дебет 50 Кредит 86-6-2 Поступили пожертвования от распространения изделий
«Поступления от мастерских
деятельности мастерских»

Основными расходами, связанными с издательской деятельностью, являются:

- авторские гонорары;
- расходные материалы (бумага, переплет и пр.);
- заработная плата сотрудников издательства и взносы на социальное страхование;
- расходы на полиграфическое исполнение;
- редакционные затраты (расходы по содержанию и ремонту оборудования и инвентаря издательского отдела) [30, 170].

Учет данных расходов производится следующим образом:

| | |
|---|---|
| Дебет 26-2-4 «Расходы по издательской деятельности» Кредит 10 | В составе расходов учтены затраты на материалы по издательской деятельности |
| Дебет 26-2-4 «Расходы по издательской деятельности» Кредит 76 | Начислен авторский гонорар |
| Дебет 26-2-4 «Расходы по издательской деятельности» Кредит 70 | Начислена заработная плата сотрудникам издательства |
| Дебет 26-2-4 «Расходы по издательской деятельности» Кредит 69 | Начислены взносы на социальное страхование сотрудникам издательства |
| Дебет 26-2-4 «Расходы по издательской деятельности» Кредит 76 | Расходы на полиграфическое исполнение |

Полученная издательская продукция будет учитываться как готовая продукция. Поступления от ее распространения отражаются по кредиту счета 86-6-2 «Поступления от издательской деятельности»:

Дебет 43 Кредит 26-2-4 Получена продукция
«Расходы по издательской
деятельности»

Дебет 86 -6-4 Кредит 43 Стоимость издательской продукции учтена в составе целевых расходов

Поступления от распространения продукции издательства будут учитываться в составе целевых средств:

Дебет 50, 51 Поступили пожертвования от распространения
Кредит 86-6-2 «Поступления от издательской продукции
издательской деятельности»

Следует отметить, что издательская деятельность в основном осуществляется в монастырях, крупных приходах, а также Епархиями.

Благотворительная деятельность в приходах встречается чаще вышеперечисленных видов деятельности, поскольку почти каждый приход осуществляет помощь малоимущим и сиротам в виде благотворительных акций, имеет трапезную, где могут получить пищу нищие и пр. [149].

Под благотворительной деятельностью понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам (некоммерческим организациям) имущества (благотворительных пожертвований), в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки.

Учет благотворительной помощи производится следующим образом:

Дебет 50, 51 Кредит 86-6-4 Получены денежные средства на благотворительную
«Поступления на деятельность
благотворительную
деятельность»

Дебет 10 Кредит 86-6-4 Получены материалы на благотворительную деятельность
«Поступления на
благотворительную
деятельность»

Дебет 86-6-4 «Поступления Списана стоимость материальных ценностей для
на благотворительную благотворительных целей, отражено использование
деятельность» Кредит 10 целевых средств.

Если для осуществления благотворительной помощи заключается договор с жертвователем, то учет будет осуществляться посредством счета 76 «Расчеты с жертвователями по осуществлению благотворительной деятельности».

Затраты по благотворительной помощи будут отражаться на счете 26-2-5 «Расходы по благотворительной деятельности», поступления на благотворительную деятельность отражаются на счете 86-6-4 «Поступления на благотворительную деятельность».

Если право собственности на материалы не переходят от жертвователя православной религиозной организации, то учет материальных ценностей для благотворительных целей будет учитываться на забалансовом счете 002 «Церковные ценности, полученные на ответственное хранение (пользование)».

Если предусмотрена передача имущества в рамках благотворительной деятельности религиозной организации, то учет будет осуществляться на балансе организации.

Таким образом, представленная методика позволит наиболее полно учесть особенности бухгалтерского учета имущества и финансирования религиозных организаций с целью повышения эффективности системы ее учетного обеспечения.

Как было сказано, в религиозных организациях преимущественно осуществляется учет с применением простых компьютерных технологий. Специализированные программы применяются на уровне епархий и митрополий. В местных православных религиозных организациях используется ручной учет, что осложняет передачу информации вышестоящим организациям в необходимом объеме и препятствует формированию качественной информации религиозными организациями. Развитие бухгалтерского учета в православных религиозных организациях предполагает внедрение специализированных программ, учитывающих особенности бухгалтерского учета в некоммерческом секторе. Среди наиболее популярного программного обеспечения учетного процесса в некоммерческих организациях, можно выделить:

1С: Бухгалтерия некоммерческой организации;

Контур. Бухгалтерия;

БухСофт;

Инфо-бухгалтер.

Данные программные продукты позволяют вести бухгалтерский учет в онлайн режиме или офлайн формате на компьютере.

Контур.Бухгалтерия имеет бесплатный период пользования, учет ведется в онлайн режиме. 1С: Бухгалтерия некоммерческой организации позволяет вести полноценный учет и формировать как первичные документы, так и отчетность в онлайн и офлайн режиме. Есть возможность настройки методов учета. БухСофт является базовой программой для ведения бухгалтерского учета, также позволяет формировать первичные документы и отчетность. Инфо-бухгалтер позволяет вести полноценный учет, в том числе и в онлайн режиме. Основная проблема использования данного программного обеспечения является универсальность программ для всех форм некоммерческих организаций, не учитывающих специфику деятельности каждой из них. Поэтому при применении автоматизации учетного процесса необходимо дополнительно настраивать программы под религиозную деятельность. Наиболее часто используемой при этом является программа 1С: Бухгалтерия некоммерческой организации.

Используя зарубежный опыт следует отметить, что для религиозных организаций существует многообразие программ не только в сфере учетного процесса, но управления, планирования и бюджетирования. При этом осуществляется ежегодный рейтинг данных программ (рис. 23).

Использование в учетном процессе того или иного программного обеспечения позволит религиозной организации сформировать прозрачную и качественную учетную систему, которая в свою очередь, повысит аналитичность бухгалтерской информации.

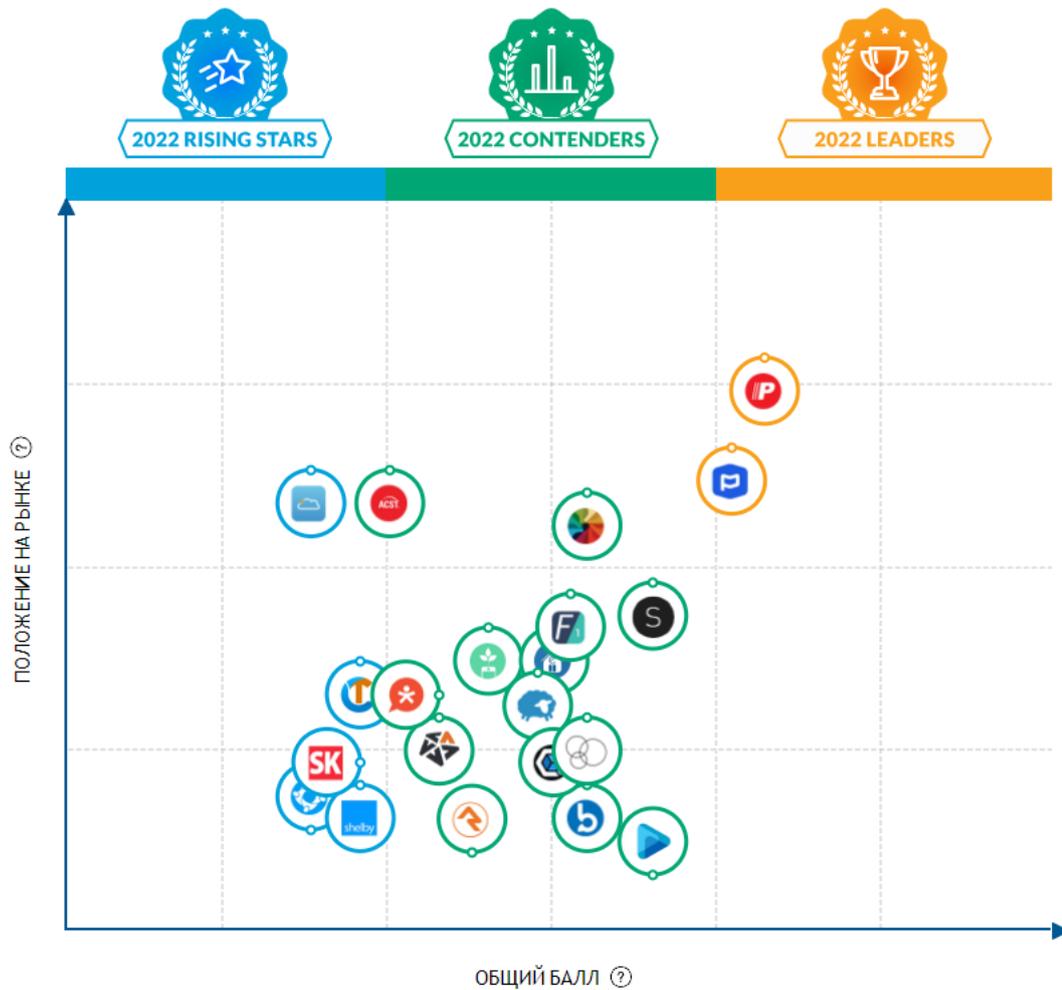


Рисунок 23 – Рейтинг программного обеспечения управления церковью

Источник: <https://financesonline.com/c/church-management-software>

Таким образом, в настоящее время назрела острая потребность в скорейшей разработке и внедрении целостной организационно-методической системы учетного обеспечения деятельности религиозных организаций, охватывающей все стороны учетного процесса и формирования отчетности и базирующихся на концептуальных основах развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации и зарубежных стандартах [190, 235, 237].

В рамках формирования отчетности религиозных организаций авторским подходом является ее адаптация в зависимости от назначения отчетности: она может быть общей или специализированной с условием подробной детализации показателей по аналогии с организациями бюджетной сферы.

Проблемы раскрытия информации некоммерческих организаций, возникающие исходя из недостаточной детализации показателей, препятствуют качественному анализу [155].

Финансовая отчетность общего назначения – это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получать отчетность, подготовленную специально для удовлетворения своих особых информационных нужд [28, 36]. К таким пользователям относятся кредиторы, поставщики, жертвователи, то есть те пользователи, которые не имеют доступа к внутренней управленческой отчетности. При этом в религиозных организациях должны быть утверждены формы подобной отчетности, которые отражали бы необходимые показатели для внешних пользователей индивидуально.

Аналогично организациям государственного сектора в финансовой отчетности общего назначения православных религиозных организаций должна быть раскрыта информация о финансовом положении субъекта отчетности (находящихся в его распоряжении активах и принятых им обязательствах), финансовых результатах деятельности (поступлении и расходовании средств) и движении и использовании денежных средств за отчетный период. Это может быть нерегламентная отчетность общего назначения для повышения доверия жертвователей и прихожан. В этом случае финансовая отчетность может выполнять миссионерскую функцию на фоне общего упадка доверия к религиозным организациям в целом. В исследовании Nidhal Al Shanti поводит взаимосвязь влияния подотчетности религиозных организаций и их ответственности перед последователями ислама и христианства на деятельность религиозных организаций [259].

Существующая финансовая отчетность православных религиозных организаций не отражает их деятельность в полном объеме и не дает исчерпывающей информации в разрезе финансово-хозяйственных отношений. Вследствие этого предлагаются формы управленческой отчетности, которые раскрывают деятельность православных религиозных организаций по ряду

направлений, а также развернуто дают информацию по поступлениям и расходованиям средств. Повышение качества информации, представленной в отчетности религиозных организаций, зависит от постановки учета, начиная от первичного, и заканчивая анализом информации, содержащейся в отчетности.

В управленческую отчетность предлагается включать показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления как о финансовом положении организации, так и нефинансовые показатели, которые могут повлиять на привлечение ресурсов. Отчетность может послужить расширению информированности о деятельности той или иной православной религиозной организации и также увеличить доверие со стороны существующих прихожан и привлечь новых верующих.

С точки зрения формирования и предоставления информации православными религиозными организациями, необходимо исходить из централизованной организации, где аккумулируются информационные потоки со стороны всех местных организаций.

Отчет может быть представлен на основе обобщенных данных централизованной религиозной организацией (Патриархией), обосновав стратегию, социальные и миссионерские направления деятельности, результаты деятельности организации.

Специализированная (управленческая) отчетность православных религиозных организаций должна формироваться на основе внутренней управленческой информации и содержать детализированные показатели, необходимые для принятия эффективных решений. К таким показателям может быть отнесен дефицит бюджета (недостаток собственных средств), который необходимо покрыть из общецерковного бюджета. Следовательно, управленческая отчетность в этом случае будет выступать в качестве средства контроля [187, 193, 196].

Система отчетности православных религиозных организаций представлена на рис. 24.

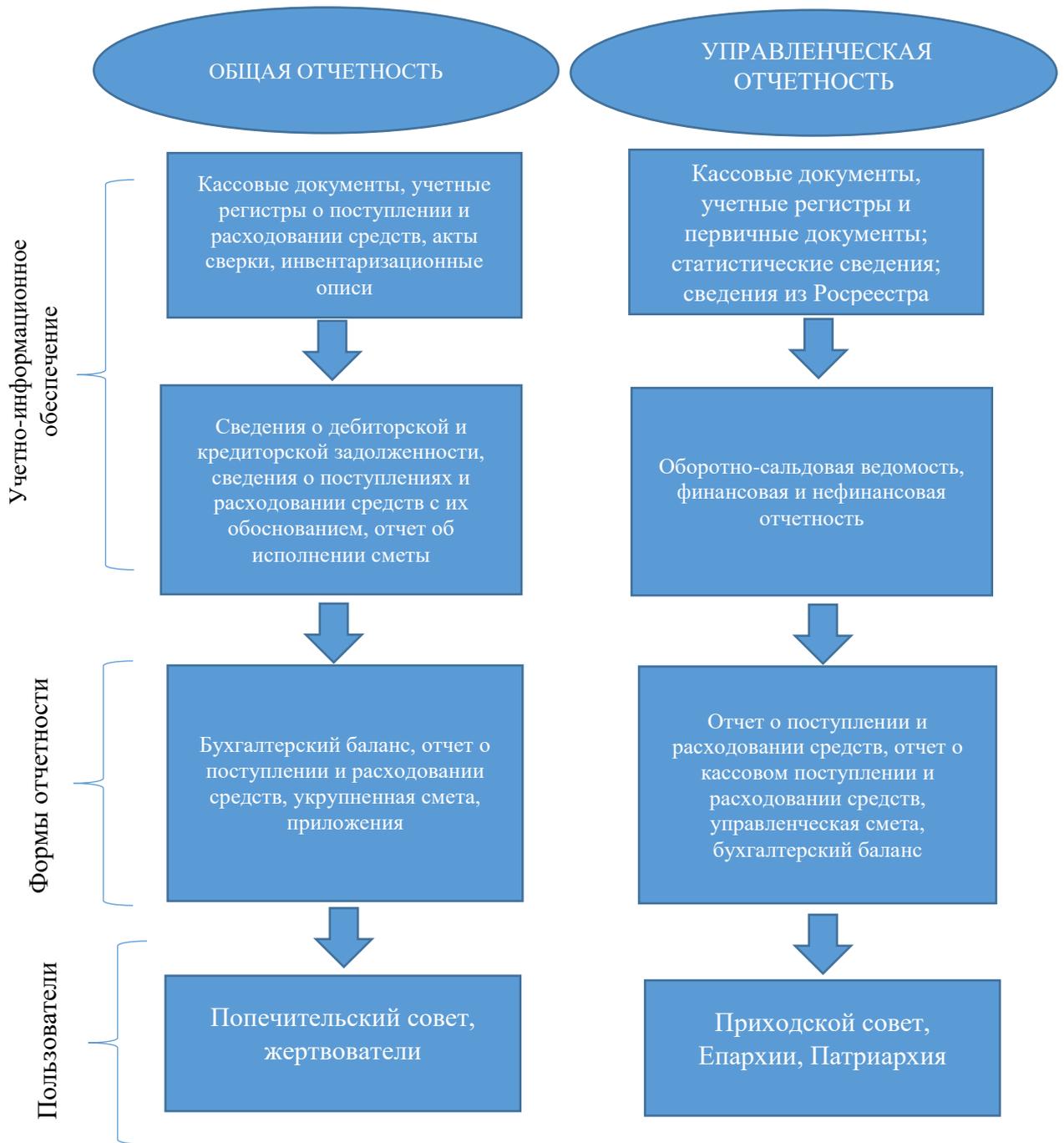


Рисунок 24 – Система формирования отчетности православных религиозных организаций

Источник: составлено автором по [14, 205]

Особенностью отчетности местных православных религиозных организаций является упрощение ее формирования. Поскольку данные организации могут вести учет упрощенным способом без двойной записи.

Разработанные в процессе исследования формы управленческой отчетности позволят отследить поступление и расходование средств (Приложения М, Н, О, П). Отчет о кассовом поступлении и расходовании средств отражает движение по кассе и расчетному счету. Одной из особенностей деятельности религиозных организаций является преимущественно наличный денежный оборот.

Основными поступлениями религиозной организации являются пожертвования, при этом в приходах основная часть всех пожертвований поступает в наличной форме. Поэтому для религиозных организаций является актуальным контроль потоков наличных и безналичных денежных средств. По результатам проведенного исследования, выявлено, что в большинстве православных религиозных организациях не отражается информация о кассовом поступлении и выбытии средств.

Методика контроля поступления и выбытия средств посредством составления Отчета о кассовом поступлении и выбытии денежных средств, позволит отследить направления расходования средств, и эффективно их использовать.

Основным источником информации для данного отчета служат отчеты кассира и банковские платежные документы, где указывается назначение расхода и поступлений средств.

Данный отчет позволит проконтролировать потоки денежных средств от различных видов деятельности и исполнение сметных назначений.

Отчет о поступлениях и расходовании средств детализирует информацию по счету 86 «Целевое финансирование». Показатели для заполнения данной формы аккумулируются из аналитических ведомостей по основным средствам, материалам, затратам (табл. 19).

При этом в отчете предусмотрено разделение по видам деятельности как по поступлениям, так и по расходам.

Поступления включают богослужебную, благотворительную и приносящую доход деятельность.

Таблица 19 – Отчет о поступлении и расходовании средств религиозной организации (составлено автором по внутренним источникам православного прихода)

| Наименование показателя | За предыдущий период | За отчетный период |
|---|----------------------|--------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| Поступления | 3 192 491 | 2 881 593 |
| 1. Богослужбная деятельность | | |
| 1.1. Свечной сбор | 386 876 | 374 813 |
| 1.2. Пожертвования от треб | 336 785 | 315 847 |
| 1.3. Тарелочно-кружечный сбор | 127 019 | 25 784 |
| 1.4. Пожертвования на убранство храма (церкви) | 58 932 | 36 017 |
| 1.5. Пожертвования от распространения церковной утвари | 1 850 436 | 1 907 434 |
| 1.6. Пожертвования от распространения книг | 305 671 | 178 053 |
| 1.7. Прочие поступления | 126 772 | 43 645 |
| 2. Благотворительная деятельность | | |
| 3. Предпринимательская деятельность: | | |
| 3.1. Аренда имущества (за искл. церковных зданий, имущества богослужбного назначения) | – | – |
| 3.2. Торговая деятельность | – | – |
| 3.3. Доходы от ценных бумаг | – | – |

По богослужбной деятельности выделяются:

- свечной сбор;
- пожертвования от треб;
- тарелочно-кружечный сбор;
- пожертвования на убранство храма (церкви);
- пожертвования от распространения церковной утвари;
- пожертвования от распространения книг;
- прочие поступления.

Дополнительные строки могут вводиться в зависимости от дополнительных видов деятельности религиозных организаций, например, сельскохозяйственная деятельность, паломничество и др. виды деятельности, соответствующие правилам и традициям православной религиозной организации.

На основании анализа данного отчета можно составить прогнозную отчетность или сметные показатели на следующий отчетный период (год), что также является дополнительным аналитическим инструментом [78]

Проблематичным моментом для религиозных организаций является определение предполагаемых объемов поступлений, поскольку велика зависимость от многих факторов. Например, от духовно-нравственного состояния общества, от общеэкономического положения дел в государстве. В большинстве случаев пожертвования носят нерегулярный характер, вследствие чего осложняется планирование поступлений. Поскольку православные религиозные организации являются некоммерческими, то в соответствии с п.1 ст.3 Федерального закона № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» они обязаны составлять смету поступлений и расходования средств. С точки зрения управленческого учета более эффективно составлять смету, которая детализирует поступления и расходования по статьям затрат и выполняет функции планирования. Также подтверждает законность и целесообразность произведенных расходов.

Смета составляется в произвольной форме, поскольку в нормативных актах отсутствует ее унифицированная форма. Также в локальных документах организации должна быть указана периодичность составления сметы. Сметы могут составляться как в целом по организации на определенный период (месяц, квартал, год и т.д.), так и по отдельным программам или мероприятиям.

Поскольку сметы как единого разработанного документа в РПЦ нет, постольку в рамках исследования предлагается разработанная форма сметы, которая должна утверждаться епархиальным управлением (Приложение 12).

Смета включает приходную и расходную части. Доходная часть составляется на основе предполагаемых в будущем периоде поступлений. В расходную часть включаются предполагаемые затраты соответствующего периода. Отчет об исполнении сметы предлагается формировать ежегодно (Приложение П).

В качестве прочих поступлений могут учитываться пожертвования от юридических лиц. В случае осуществления какой-либо целевой программы, ее также необходимо раскрыть в отчетности.

Предлагаемая отчетность может служить базой для формирования аналитических показателей: расчета эффекта самодостаточности и точки самодостаточности (выживаемости), расчета финансовых коэффициентов, показателей социальной эффективности.

Таким образом, представленные формы отчетности позволят проследить детальное поступление и расходование средств в разрезе видов деятельности приходов и повысить эффективность планирования поступления и расходования средств православной религиозной организации.

Далее можно рассмотреть эффект от применения системы отчетности в религиозных организациях (рис. 25).

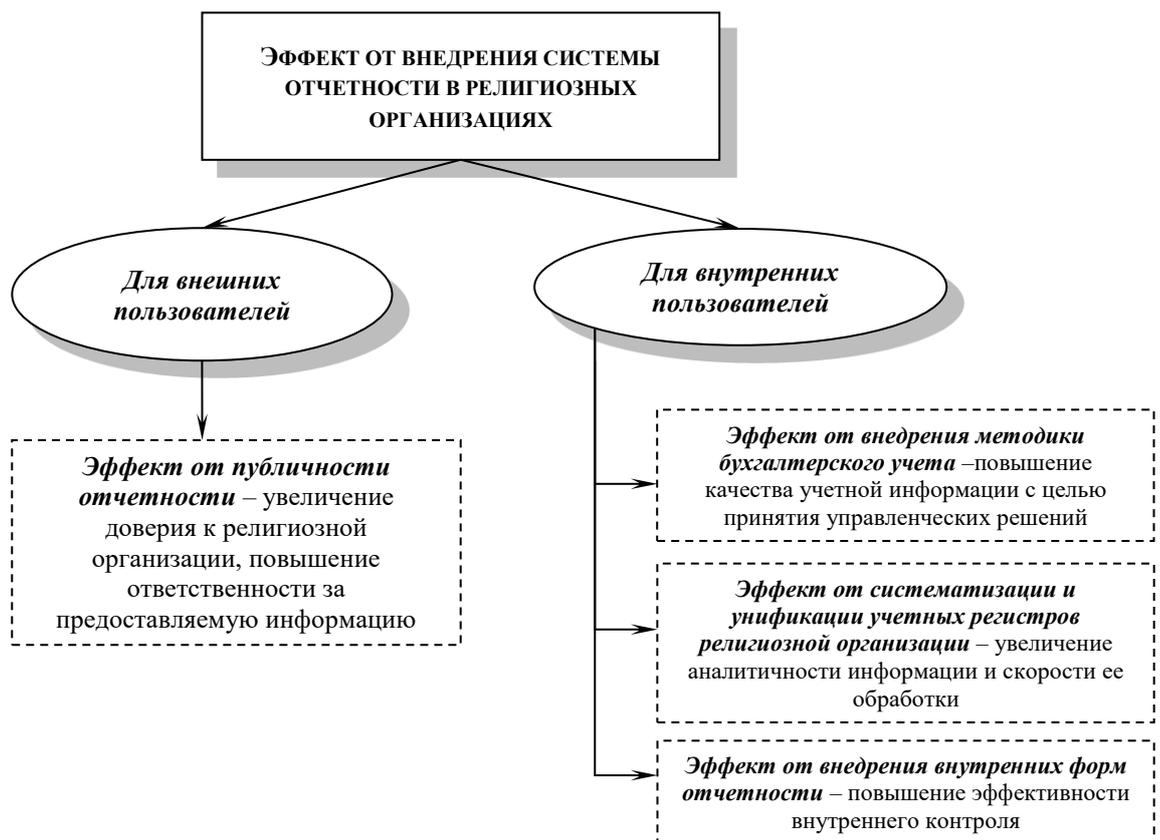


Рисунок 25 – Эффект внедрения системы отчетности в религиозных организациях

Источник: составлено автором

Вследствие этого возникнет эффект как для внешних, так и для внутренних пользователей. Для внешних пользователей: увеличение доверия и повышение ответственности организации. Для внутренних пользователей – повышение качества информации, повышение эффективности внутреннего контроля.

3.2 Формирование системы аналитических показателей в религиозных организациях

Для анализа внешней и внутренней среды автором предлагается адаптировать модель Д. Нортон и Р. Каплана для религиозных организаций следующим образом (табл. 20).

Таблица 20 – Сбалансированная система показателей религиозной организации (составлено автором по [46, 226, 214, 239])

| | |
|---|--|
| Блок «Социальное окружение и причт» | Блок «Богослужбные процессы» |
| Данный блок подразумевает комплексное изучение социального окружения религиозной организации на предмет потребности в духовных благах, а также оценку деятельности духовных служителей, характер их взаимодействия с прихожанами и уровень восприятия духовной миссии среди последователей. | Богослужбные процессы формируют основную ценность духовного продукта. Здесь оценивается, насколько эти процессы соответствуют целям и задачам реализации миссии религиозной организации, способна ли она обеспечивать финансирование своей деятельности. |
| Блок «Ориентация на благополучателей» | Блок «Финансово-экономический аспект» |
| Предполагает оценку потребностей благополучателей к духовному продукту и степень их удовлетворения. Здесь проводится оценка основных атрибутов (ценностных характеристик) духовного продукта. | Финансово-экономический блок включает характеристику эффективности и результативности деятельности религиозной организации, обеспеченности религиозной организации материальными и нематериальными ресурсами для осуществления ею уставной деятельности. |

С целью анализа внешней среды организации предлагается анализ духовных потребностей, оценка потребностей благополучателей по отношению к духовному продукту. Анализ внутренней среды преимущественно затрагивает экономический аспект деятельности религиозной организации на предмет финансовой устойчивости организации с позиции самофинансирования, стремлению к профициту финансирования и формирование богослужбных процессов и учетных задач с точки зрения ценности духовного продукта.

В рамках рассмотрения данной системы изучим ее ключевые показатели (рис. 26).

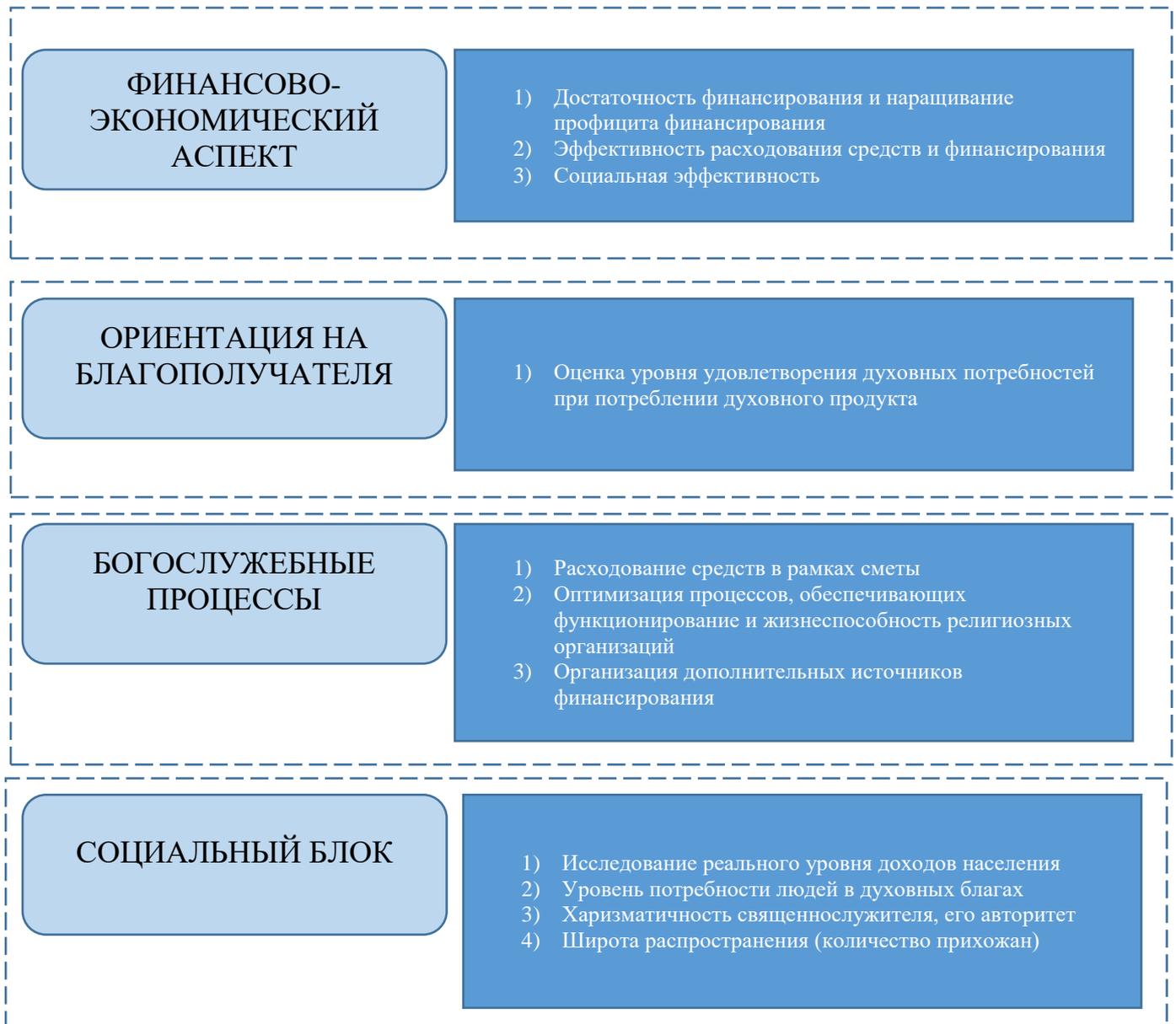


Рисунок 26 – Ключевые параметры системы сбалансированных показателей

Источник: составлено автором

Источником информации для анализа в данном случае будут показатели Отчета о поступлении и расходовании средств и отчет об исполнении сметы.

Ориентация на благополучателя заключается в удовлетворении духовной потребности. Данный аспект, в отличие от коммерческих организаций, не является основным в деятельности религиозной организации,

поскольку главная задача – это распространение определенного вероисповедания, донесение до благополучателя догматов веры. В то же время рассматривая религиозные организации в контексте экономической системы, необходимо оценивать удовлетворение духовных потребностей благополучателями и качество духовного продукта [250]. Сложность оценки состоит в том, что данные показатели носят субъективный характер и для определения уровня удовлетворенности нужны такие методы как опрос или тестирование.

Блок «Богослужебные процессы» связан с обеспечением текущей деятельности религиозной организации – реализации расходования средств в рамках сметы. Смета при этом является обязательным элементом деятельности некоммерческих организаций как в рамках планирования, так и контроля.

Оптимизация процессов, обеспечивающих функционирование и жизнеспособность религиозной организации заключается в эффективном распределении средств, планировании процессов, учитывая первопрестольные праздники, учет операций в рамках процесса хозяйствования, контроль и поиск возможных резервов [188].

В рамках оценки эффективности применения инструментов фандрайзинга, автором рекомендуется использовать систему показателей, представленную на рисунке 27.

Также для повышения аналитичности фандрайзинговых мероприятий необходимо обеспечить управленческий учет поступлений по источникам (местам поступления). При пожертвовании от попечительского совета или членов религиозной организации (приходского совета), а также если поступление ресурсов осуществляется адресно от конкретных физических лиц или организаций, то целесообразно оформлять договоры дарения (пожертвования) и учитывать такие поступления в разрезе каждого попечителя (члена, донора). Если пожертвования производятся анонимно – сборы в интернете или в общественных местах, то подобную аналитику осуществить невозможно и аналитику необходимо вести по местам поступления средств.



Рисунок 27 – Система показателей оценки фандрайзинговых мероприятий в НКО

Источник: составлено автором по [55, 65, 133]

В результате фандрайзинговых мероприятий может наблюдаться профицит финансирования (превышение поступлений над расходами по фандрайзингу), либо недостаток финансирования (превышение расходов по фандрайзингу над поступлениями). Признаком эффективности проводимых фандрайзинговых мероприятий является наличие значительного профицита, который может быть направлен на другие некоммерческие программы (проекты).

Для проведения качественного экономического анализа эффективности фандрайзинговых мероприятий необходимо рассматривать комплекс качественных показателей и выявить соответствие их фактического значения желаемых или нормативным соотношениям (табл. 21).

Таблица 21 – Показатели эффективности фандрайзинга (составлено автором по [159, 229])

| Показатель | Формула расчета и усл. обознач. | Нормативное значение | Экономическая сущность показателя |
|---|--|--|--|
| Динамика (темпы роста/прироста) поступлений средств и ресурсов и расходов по фандрайзингу | $\text{Тр Пост}_{\text{FR}} = \frac{\text{Пост}_{\text{FR}_1}}{\text{Пост}_{\text{FR}_0}}$ $\text{Тр Расх}_{\text{FR}} = \frac{\text{Расх}_{\text{FR}_1}}{\text{Расх}_{\text{FR}_0}}$ <p>где Пост_{FR} – поступления в рамках фандрайзинга; Расх_{FR} – расходы на фандрайзинг</p> | <p>Тр Пост_{FR} ↑</p> <p>Тр Расх_{FR} ↓</p> <p>Тр Пост_{FR} > Тр Расх_{FR}</p> | Динамика поступлений от фандрайзинга должна превышать темп роста расходов на него, что позволит повысить окупаемость фандрайзинговых мероприятий и не приведет к дефициту финансирования |
| Доля ресурсов и средств, полученных в рамках фандрайзинга в общем объеме привлечения | $\text{Уд. в.}_{\text{FR}} = \frac{\text{Пост}_{\text{FR}}}{\text{Пост}_{\text{НКО}}}$ <p>где Пост_{FR} – поступления в рамках фандрайзинга; Пост_{НКО} – общий объем поступлений средств и ресурсов в рамках уставной и предпринимательской деятельности</p> | | Фандрайзинг выступает дополнительным источником финансирования некоммерческой деятельности, поэтому доля ресурсов, привлекаемых для тех или иных проектов будет зависеть от специфики уставной деятельности и особенностей построения и диверсификации каналов финансирования. |
| Окупаемость (оборачиваемость) фандрайзинга | $\text{РВ}_{\text{FR}} = \frac{\text{Пост}_{\text{FR}}}{\text{Расх}_{\text{FR}}}$ | Здесь важным является покрытие расходов на фандрайзинг и необходимость полного выполнения запланированного проекта, в рамках которого привлекаются ресурсы. Таким образом, срок окупаемости должен быть не выше срока реализации проекта | Показатель отражает сколько раз за выбранный период расходы на фандрайзинг окупаются за счет привлечения средств и ресурсов в ходе фандрайзинга. |
| Рентабельность (убыточность) фандрайзинга | $\text{R}_{\text{FR}} = \frac{\text{Профицит}_{\text{FR}}}{\text{Расх}_{\text{FR}}}$ | <p>$\text{R}_{\text{FR}} > 0$</p> <p>Тр $\text{R}_{\text{FR}} > 0$</p> | Показывает, сколько профицита / дефицита (разница между привлеченными средствами и расходами на фандрайзинг) приходится на единицу привлечения средств и ресурсов от фандрайзинга |

Оценка эффективности фандрайзинговой деятельности может также подразделяться на две группы: по уровню привлеченных средств для реализации отдельных программ – чистый доход от фандрайзинга (окупаемость) и эффективность фандрайзинга; по целевому использованию собранных средств.

Для качественной оценки показателей эффективности фандрайзинга следует также проводить факторный анализ, для определения причинно-следственных связей по изменению результирующих показателей. При этом должно учитываться, насколько поставленные цели кампании соответствовали объективным потребностям, соответствие достигнутых результатов поставленным целям и насколько были эффективны расходы.

Любой из выбранных подходов к оценке эффективности и результативности фандрайзинга видит своей целью дать объективную оценку проводимым мероприятиям по обеспечению религиозной организации необходимыми ресурсами для поддержания финансовой устойчивости и устойчивого развития субъекта деятельности. Также необходимо отметить, что оценка фандрайзинговых мероприятий невозможна без налаженной системы бухгалтерского учета поступлений и расходов, что повышает аналитичность процессов, происходящих в некоммерческом секторе.

Для комплексной оценки внешней среды необходимо также ориентироваться на необходимость людей в потребности духовных благ. Поэтому в рамках исследования необходимо оценить возможные доходы религиозной организации.

С эмпирической точки зрения можно предположить примерную сумму пожертвований прихожан, исходя из нижеследующей методики.

При определении объемов пожертвований и иных средств целевого назначения можно использовать различные методы ретроспективного анализа и прогнозирования, учитывая принцип осмотрительности (готовность к признанию расходов в большей степени, нежели поступлений).

При определении объемов пожертвований православной религиозной организации предлагается учитывать следующие факторы:

- количество прихожан;
- среднюю сумму пожертвований на одного прихожанина;
- частоту посещений прихода.

Необходимо отметить, что количество прихожан определить крайне затруднительно, поскольку для удовлетворения духовных потребностей не все прихожане посещают свечную лавку. Помимо этого, учет количества прихожан в целом не ведется.

Для того, чтобы провести анализ влияния данных факторов на поступления пожертвований необходимо принимать во внимание концентрацию православных приходов в одном районе (городе), количество проживающих в одном районе (городе), принадлежность к конфессии (православное вероисповедание). В финансово-статистическом отчете данные районы именуется «окормляемые населенные пункты».

При определении частоты посещений необходимо принимать в расчет фактор «сезонности»: в летний период количество двенадцатых⁴ праздников значительно меньше, чем в зимний и весенний период.

Одним из способов определения объема возможных поступлений может быть средняя сумма пожертвований, приходящихся на одного прихожанина, рассчитанная по следующей формуле:

$$\bar{S} = \frac{\sum D}{n}, \quad (1)$$

где \bar{S} – средняя сумма пожертвований за период на одного прихожанина;

$\sum D$ – общая сумма пожертвований (поступлений) за период;

n – количество прихожан.

⁴ В богослужении Православной Церкви двенадцать великих праздников годового богослужебного круга (кроме праздника Пасхи). Подразделяются на Господские, посвященные Иисусу Христу, и Богородичные, посвященные Пресвятой Богородице.

При определении средней суммы пожертвований на одного прихожанина, необходимо учитывать уровень доходов населения, проживающих в местности расположения прихода. Объем поступлений средств (пожертвований) в сельских приходах значительно меньше, чем в городских и пригородных.

Сумма пожертвований в воскресные дни и православные праздники будет выше, поскольку количество прихожан в эти дни значительно возрастает.

Исследования посещения храмов были проведены в Рязанской области социологом О.А. Сибиревой, при этом отмечались значительные колебания в разных приходах. Это связано с убранством церкви, удобством расположения, наличие известной святыни, репутацией и харизмой священника и пр. [139].

Мониторинг посещений был проведен в одном из приходов Башкортостана, являющимся единственным православным приходом в районе областного центра, рассчитаем вероятную величину поступления пожертвований. Для этого определим: количество людей, проживающих в данном районе, примерный процент населения православного вероисповедания, среднее число посещений храма в месяц, среднее количество пожертвований в месяц.

В анализируемом районе областного центра проживает 247 364 чел. Поскольку в Башкортостане преобладающей конфессией является ислам, то количество православных жителей значительно меньше, чем в целом по России – 22%. Таким образом, можно сделать вывод, что количество православных в анализируемом районе – 54 420 человек. Если принять во внимание исследования Всероссийского центра исследований общественного мнения (4% регулярно посещают храм и 31% – периодически) [267], то количество человек, систематически посещающих храм, будет равняться – 16 870 человек, регулярно – 2 177 человека в год. Как показали эмпирические исследования в среднем ежедневно (вечернее богослужение в будние дни) храм посещало 15 человек, в воскресные дни данная цифра увеличивалась до

50-55 человек. Отсюда можно сделать вывод, что в месяц среднее количество посещений – 1 870 человек, следовательно, в год – 22 440 человек. На основании результатов исследования можно сделать вывод о среднем количестве пожертвований, приходящегося на одного прихожанина по вышеприведенной формуле. Средняя сумма пожертвований в год за анализируемый период в приходе составила 3 487 792 руб.

$$\bar{S} = \frac{3487792}{22440} = 155 (\text{руб./чел.})$$

При прогнозировании поступлений и расходований средств в приведенном исследовании использовался метод аналитических формул. В процессе исследования была отслежена динамика поступлений и расходования средств и получен тренд, который имеет положительный вид, то есть в дальнейшем будет наблюдаться рост как расходов, так и доходов (рис. 28).



Рисунок 28 – Прогнозная модель поступлений и расходования средств православного прихода с перспективным прогнозом

Источник: составлено автором по данным православного прихода

Таким образом, в ряде периодов исследуемый приход должен проводить экономию средств, чтобы не нарушать платежный баланс, что должно осуществляться в период планирования. Положительный тренд достигается за счет значительного увеличения поступлений в кризисный год. Средний темп роста доходной части – 10,79%, расходной – 10,68%. В период незапланированного увеличения поступлений приходом могут формироваться резервы под расходы. Данное мероприятие обусловлено спецификой их деятельности и крупных затрат, связанных с реставрационными работами и капитальным ремонтом храмовых сооружений. Также если религиозной организацией создан эндаумент-фонд, то профицит может идти в его пополнение.

При прогнозировании также необходимо иметь ввиду влияние макроэкономических показателей, поэтому прогноз может учитывать позитивный, оптимальный и негативный сценарий при анализе показателей также был произведен прогноз поступлений (рис. 29) и расходов (рис. 30).



Рисунок 29 – Вероятностный прогноз поступлений средств до 2025 г.

Источник: составлено автором по данным православного прихода



Рисунок 30 – Вероятностный прогноз расходования средств до 2025 г.

Источник: составлено автором по данным православного прихода

В отношении расходов чаще применяется понятие планирования. При этом расходы православного прихода имеет, по большей части, характер постоянных – заработная плата священнослужителям, причту, содержание храма. Переменными в данном случае будут: расходы на оплату труда по гражданско-правовым договорам в зависимости от объемов работ, услуг; расходы на ремонт храма и пр.

Таким образом, для повышения эффективности контроля за движением имущественных и финансовых потоков, необходимо:

- проводить анализ существующих и прогнозирование возможных поступлений и расходований средств;
- формировать годовую смету доходов и расходов, перспективный план на 3-5 лет.

Таким образом, факторы внешней и внутренней среды во многом определяют развитие религиозной организации, поскольку наблюдается зависимость от внешних источников финансирования. В то же время эффективность распределения средств и их использование полностью зависит от религиозной организации, ее управленческих задач и решений.

Проведя анализ внешних и внутренних факторов, можно сделать вывод о необходимости сбалансированной системы показателей, влияющих на деятельность религиозных организаций. Ввиду этого, существуют внешние – независимые от организации факторы, и те, на которые организации могут влиять – богослужebные процессы, равномерное распределение и планирование средств, что положительным образом отразится на повышении эффективности деятельности религиозных организаций.

Основу финансирования и экономической деятельности религиозной организации составляют целевые поступления на уставную религиозную деятельность в виде пожертвований прихожан, дарителей и меценатов, денежные поступления от распространения предметов религиозного культа, поступления от дополнительных источников финансирования (фандрайзинга, краудфайдинга, эндаумента) и другие денежные и неденежные поступления в рамках уставной деятельности религиозной организации.

Переменные (или прямые) расходы религиозной организации представляют собой стоимость ресурсов, затраченных на осуществление мероприятий по реализации миссии религиозной организации. К таким расходам можно отнести материальные затраты на осуществление богослужebной, миссионерской, просветительской деятельности, себестоимость предметов для распространения, переданных жертвователям, денежное довольствие священнослужителей, содержание причта.

Постоянные (или косвенные) расходы религиозной организации представляют собой затраты на жизнеобеспечение (обеспечение функционирования) религиозной организации. Это расходы, связанные с содержанием приходского (общецерковного) имущества, его ремонт и реставрацию, заработная плата и отчисления (денежное довольствие) причта (церковных или приходских работников), административно-хозяйственные расходы прихода [60, 161].

В религиозных организациях как правило применяется кассовый метод учета целевых поступлений и расходования. В результате уставной деятельности религиозной организации может наблюдаться как профицит

финансирования (превышение поступлений над расходами), либо недостаток (дефицит) финансирования (превышение расходов над поступлениями). Таким образом, экономическим эффектом деятельности религиозной организации будет являться наличие значительного профицита финансирования (полезного потенциала), который может быть направлен на другие некоммерческие программы (проекты) религиозной организации.

В адаптированной модели CVP-анализа маржинальный доход будет представлять собой эффект самодостаточности религиозной деятельности (ЭСД_{РО}), то есть это разность величины совокупного объема целевых поступлений и переменных (или прямых) расходов религиозной организации, достаточная для покрытия ее постоянных расходов и формирования достаточного профицита финансирования хозяйственной деятельности религиозной организации для реализации ее миссии, стратегических целей и долгосрочных проектов [187].

Данный алгоритм формирования эффект самодостаточности подходит для любого субъекта некоммерческой деятельности (Приложение Р):

$$\text{ЭСД}_{\text{РО}} = \text{Целевые Поступления}_{\text{РО}} - \text{ПерРасх}_{\text{РО}} \quad (2)$$

$$\text{ЭСД}_{\text{РО}} = \text{Полезный потенциал}_{\text{РО}} + \text{ПостРасх}_{\text{РО}} \quad (3)$$

Таким образом, исходя из общего алгоритма расчета точки безубыточности необходимо рассчитать точку самодостаточности (выживаемости) НКО

$$\text{ТСД}_{\text{РО}} (\text{стоим.}) = \frac{\text{Расходы на обеспечение функционирования}_{\text{РО}}}{\text{Ур Эффекта самодостаточности}_{\text{РО}}} \quad (4)$$

$$\text{Ур Эффекта СД}_{\text{РО}} = \frac{\text{Эффект самодостаточности}_{\text{РО}}}{\text{Целевые поступления}} \quad (5)$$

Также из данной модели можно рассчитать минимальное количество прихожан (жертвователей), которое бы обеспечивало жизнеспособность

(выживаемость) религиозной организации и реализации ее миссии при нулевом полезном потенциале, и запас самодостаточности.

$$\text{ТСД РО (кол.)} = \frac{\text{Расходы на обеспечение функционирования РО}}{\text{Средняя величина поступления от 1-ого жертвователя} - \text{Удельные прямые расходы на создание единицы духовного продукта}} \quad (6)$$

$$\text{ЗСД РО (стоим.)} = \text{целевые поступления} - \text{Точка СД (стоим.)} \quad (7)$$

$$\text{ЗСД РО (\%)} = \frac{\text{целевые поступления} - \text{Точка СД}}{\text{поступления}} \quad (8)$$

При расчете эффекта самодостаточности, исходя из целевых поступлений одного из приходов УрФО (на основании данных Отчета о поступлении и расходовании средств, разработанного автором), отражается сумма покрытия постоянных расходов:

$$\text{Эффект СД}_{\text{РО}} = 2\,881\,593 - 1\,109\,189 = 1\,756\,051 \text{ (руб.)}$$

$$\text{Точка СД} = \frac{1892544}{0,609} = 3\,107\,626 \text{ (руб.)}$$

$$\text{Запас СД} = 2\,881\,593 - 3\,107\,626 = -226\,033 \text{ (руб.)}$$

Таким образом, исходя из отчетного года, в религиозной организации наблюдается недостаток средств.

Коэффициент автономии равен 95,5%, что отражает дефицит целевых средств. Коэффициент зависимости в рассматриваемой организации будет равен 1, поскольку основным источником финансирования являются пожертвования.

К показателям экономической эффективности и финансовой устойчивости могут быть отнесены коэффициенты, рассчитываемые по методике Nonprofits assistance Fund (табл. 22).

Особенно важным в сфере некоммерческих и религиозных организаций является расчет социальных показателей эффективности с целью оценки их значимости в рамках общественных задач и устойчивого развития общества.

Таблица 22 – Показатели по методике Nonprofits assistance fund (составлено автором по [134])

| Наименование финансовых коэффициентов | Расчетная формула | |
|---|---|---|
| | Числитель | Знаменатель |
| Коэффициент зависимости от источников поступлений | Самый крупный источник денежных поступлений | Общая сумма целевого финансирования уставной деятельности |
| Коэффициент автономии (самодостаточности) | Общая сумма целевых поступлений | Общая сумма расходов на осуществление уставной деятельности |

К подобным показателям можно отнести:

- социальный индекс (Publicness Index), предложенный Вайсбродом;
- коэффициент социальной рентабельности;
- показатель чистой приведенной социальной стоимости – NPSV (Net Present Social Value);
- индекс социальной доходности (Social Profitability Index) [188, 192].

Под социальной эффективностью религиозных организаций понимается совокупность показателей, которые дают относительную (качественную) оценку социального эффекта, имеющая многомерное значение (стоимостное, количественное, качественное) и выражающая степень удовлетворения потребителей духовного блага, создаваемого и реализуемого религиозной организацией в рамках ее миссии.

Социальный индекс, *PI* (или, дословно, индекс общественности) отражает взаимосвязь некоммерческой деятельности и частными благами. Данный показатель ввел американский экономист Б. Вайсброд для оценки социального эффекта в некоммерческой организации или пропорцию поступлений (финансовых потоков) от некоммерческой и приносящей доход деятельности.

$$PI = \frac{\text{Поступления от выпуска общественных благ}}{\text{Поступления от выпуска частных благ}} \quad (9)$$

В большинстве религиозных организациях данный коэффициент будет стремиться к ∞ (бесконечности), поскольку доходов от частных благ

(приносящей доход деятельности) они не имеют. Это означает, что деятельность религиозных организаций направлена на достижение социально-духовного эффекта. В то же время значение, приближенное к бесконечности, говорит об отсутствии самофинансирования религиозных организаций, т.е. их деятельность полностью финансируется за счет поступлений от прихожан в рамках уставной деятельности и реализации духовной миссии.

Коэффициент социальной рентабельности (SR – Social Return Rate) отражает социальную эффективность с позиции соотношения социального эффекта и затрат.

$$SR = \frac{\text{Социальный эффект}}{\text{Затраты}} \quad (10)$$

В данном случае можно исчислить затраты религиозной организации, но социальный эффект отразить в денежном выражении не представляется возможным. Социальный эффект от реализации духовных благ может повлиять на снижение уровня преступности, количества абортотворений или количества брошенных детей, также социальный эффект может проявляться в сострадании к ближнему. Тем самым повышается морально-нравственное воспитание населения (прихожан).

Показатель чистой приведенной социальной стоимости позволяет оценить стоимость поступлений в определенном временном периоде (t) с учетом дисконтирования (E_s).

$$NPSV = \sum_{t=0}^N \frac{\text{Социальная ценность } t}{(1+E_s)^t} - \text{Первоначальные инвестиции} \quad (11)$$

Ряд программ некоммерческих организаций растянуты во времени, поэтому возникает необходимость определения социальной стоимости за период. Если применить данный коэффициент к деятельности религиозной организации, то целесообразно также оценивать определенные программы социальной и благотворительной направленности, поскольку применение понятия инвестиций в рамках текущей деятельности некорректно. Данный

коэффициент возможно рассчитать при восстановлении храма, в то же время социальную ценность при этом рассчитать затруднительно.

Коэффициент приведенной социальной стоимости применяется для оценки инвестиций и отражает альтернативную доходность благотворительных взносов. В рамках религиозной организации в ряде случаев невозможно получить положительное значение данного показателя, поскольку сумма затрат может в значительной степени превышать приведенную социальную стоимость или социальную ценность невозможно определить в денежном выражении.

Индекс социальной доходности (Social Profitability Index) рассчитывается как отношение приведенной социальной ценности к текущему периоду на сумму первоначальных инвестиций:

$$SPI = \frac{[\text{Социальная ценность}/(1+Es)^t]}{\text{первоначальные инвестиции}} \quad (12)$$

Для анализа социальной значимости зачастую применяется коэффициент чистой приведенной социальной стоимости, поскольку индекс социальной доходности является относительным показателем. Для оправдания социальных инвестиций данный коэффициент должен быть больше 1. Чем выше индекс социальной доходности, тем привлекательнее оценивается проект с позиции вложений [187].

Представленные показатели были проанализированы в Приложении С.

Рассмотренные подходы и показатели результативности и эффективности хозяйствования религиозных организаций имеют практическую значимость и могут применяться в деятельности не только религиозных организаций, но и других социально-ориентированных некоммерческих организаций.

Применение этих аналитических инструментов повышает прозрачность и полезность информации, доверие жертвователей и стейкхолдеров к результатам деятельности религиозной организации, а также позволяет принимать обоснованные экономические решения, направленные на

обеспечение жизнеспособности (самодостаточности) и устойчивого развития религиозной организации в соответствии с реализуемой миссией.

Таким образом, разработанный аналитический инструментарий позволяет повысить эффективность используемой информации и использовать его для расчета необходимого (достаточного) уровня финансирования.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Религиозные организации являются важной частью экономического процесса и предоставляют уникальный, не имеющий аналогов, продукт. Учетная система, сложившаяся в православных религиозных организациях, отражает исторически заложенные особенности.

В процессе исследования были выявлены экономические особенности религиозных организаций:

- некоммерческий характер взаимоотношений участников системы;
- ведущая роль культа и духовной составляющей для объединения участников системы и методов хозяйствования, которые накладывают определенные ограничения;

- в хозяйственной деятельности используется особый экономический уклад – общинный религиозный, который подразумевает коллективную собственность, объединенную на основе стремления к определенным духовным целям;

- информационная закрытость (замкнутость) и непубличность религиозной экономической системы, что ограничивает доступ внешних пользователей для оценки и анализа хозяйственной деятельности религиозных организаций.

- применение в хозяйствовании архаичных орудий труда и ручных технологий в сочетании с современной техникой и технологиями, а также упрощенных методов информационного обеспечения хозяйственной деятельности религиозных организаций.

Этим обуславливается необходимость формирования целостной учетно-аналитической системы, способной предоставить информацию на всех этапах управления для эффективных экономических решений.

Слияние духовного и материального аспекта деятельности позволят ориентироваться как на решение духовных и социальных задач, так и на рациональное использование материальных ресурсов.

Проведенное исследование выявило наличие «слабых мест»: отсутствие эффективного управления приходами и соответствующих контрольных мероприятий, позволяющих выявить недостатки учетной системы и отсутствие рационального использования материальных ресурсов.

В ходе проведенного исследования сформулированы следующие выводы, обобщающие полученные результаты.

Уточнено понятие «ценность духовного продукта» с позиции учетного обеспечения и представлена модель формирования его стоимости по цепочке ценностей с учетом процессно-ориентированного подхода.

Религиозные организации создают уникальный духовный продукт на основе получаемого благополучателями духовного блага. Для расчета стоимости продукта в работе использован подход формирования ценности М. Портера, на основе которого определяется духовная ценность продукта и объединено материально-духовное обеспечение наряду с управленческими и учетными составляющими.

Уникальность предлагаемой методики состоит в том, что основными считаются духовные элементы, материальное обеспечение в этом случае служит «надстройкой», необходимой для эффективного функционирования религиозной организации.

Проведена систематизация нормативно-правового обеспечения учетного процесса и контроля деятельности православных религиозных организаций.

Нормативно-правовое обеспечение религиозных организации аналогично некоммерческим с присущими им особенностями. В процессе исследования автором выделены отличительные признаки деятельности религиозных организаций, которые должны быть учтены в управленческих задачах и системе учетно-аналитического обеспечения.

В частности, спецификой деятельности религиозных организаций является превалирующая доля в поступлениях пожертвований, которые сложно спрогнозировать.

Сравнительный анализ религиозных организаций показал отличительные особенности в условиях хозяйствования, уточнении цели деятельности религиозных организаций, объектов учетного обеспечения и формирование источников финансирования.

Разработаны концептуальные основы развития учета в религиозных организациях и модель формирования стандарта учетной политики религиозной организации; проведена хронологизация эволюции системы учетного обеспечения в православных религиозных организациях.

Для эффективного осуществления управленческих функций автором разработаны концептуальные основы учетного обеспечения в религиозных организациях, позволяющие учесть особенности объектов учета, отразить специфические аспекты хозяйствования, исходя из различных научно-практических подходов. Авторским подходом является интеграция в методiku учета, построенную на нормативно-правовом обеспечении коммерческих организаций, бюджетных методов, что позволит достичь синергетического эффекта при создании единой методологической основы учетно-аналитического обеспечения деятельности религиозных организаций.

На основе предложенного подхода была разработана модель формирования учетной политики, позволяющий учесть особенности учета религиозных организаций и осуществить выбор в вариативных методах учета.

В процессе исследования проведен исторический анализ деятельности православных религиозных организаций, начиная с X века. Исторический подход позволяет выявить сложившиеся особенности учетного обеспечения в настоящее время. Хронологизация эволюции системы учетного обеспечения позволяет выделить этапы данного становления. Слияние с государственной системой наложил свой отпечаток на систему формирования учета и контроля православных организаций.

Определены и структурированы элементы методики финансового и управленческого учета имущества и источников его формирования в православных религиозных организациях; разработана учетная модель формирования отчетности в православных религиозных организациях.

По результатам исследования разработана методика учета имущества, которая включает их классификационные особенности, в том числе – право владения и порядок распоряжения.

Автором выявлены учетные особенности имущества, находящегося в распоряжении религиозных организаций и предложена методика их учета: особо ценного имущества, объектов культурного наследия и пр.

Предложен аналитический учет имущества на основе следующей детализации:

I уровень – вид деятельности;

II уровень - категории особо ценного имущества;

III уровень – вид поступления;

IV – вид имущества;

V – детализация по инвентарным номерам.

В процессе исследования предложена методика учетного обеспечения источников формирования имущества, позволяющая учесть возможные виды деятельности и осуществить калькулирование духовного продукта.

Разработанная модель формирования отчетности исходит из потребностей пользователей в учетной информации. Отсюда было предложено деление отчетности на: общую и управленческую для внешних и внутренних пользователей. Также в процессе исследования разработаны и апробированы формы внутренней (управленческой) отчетности.

Идентифицированы критерии, а также показатели оценки экономической и социальной эффективности деятельности православных религиозных организаций, на основе которых разработаны методические подходы к анализу деятельности православных религиозных организаций.

На основе подходов оценка эффективности деятельности некоммерческого сектора предложена методика анализа деятельности религиозных организаций.

Авторской разработкой является формирование коэффициентов самодостаточности религиозных организаций, исходя из основного принципа их деятельности – принципа самофинансирования. Предложенная методика

позволит проанализировать дефицит или профицит существующего финансирования.

Поскольку финансово-экономический анализ не является исчерпывающим для некоммерческой деятельности, адаптированы коэффициенты социальной эффективности.

Также на был произведен анализ эффективности дополнительных источников финансирования – фандрайзинга, краудсорсинга и фонда целевого капитала. Данные источники могут использоваться как дополнительные формы поддержки и поиска финансирования. Предложена сбалансированная система показателей религиозной организации для анализа внутренней среды религиозной организации, поиска резервов использования ресурсов и их эффективное использование.

ПЕРСПЕКТИВЫ ДАЛЬНЕЙШЕЙ РАЗРАБОТКИ ТЕМЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Перспективными направлениями дальнейших научных исследований являются:

Развитие автоматизации учетного процесса и его внедрение в текущую работу некоммерческих и религиозных организаций, связанного с адаптацией программных продуктов в сферу некоммерческого сектора.

Расширение методов и инструментов контроля, разработка рекомендаций по совершенствованию контрольных мероприятий в религиозных организациях с целью повышения достоверности и прозрачности информации.

Дальнейшая разработка методики учета имущества, в частности, нематериальных активов, их оценки и уточнение критериев отнесения объектов к объектам культурного наследия в религиозных организациях.

Разработка единой концепции учетно-методических принципов в некоммерческих организациях для единообразия учетного процесса для различных форм некоммерческих организаций.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты

1. Всеобщая декларация прав человека, которая была принята Генеральной Ассамблеей ООН 10 декабря 1948 г.
2. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс]: Всенародное голосование 12 декабря 1993 г. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 31.07.1998 № 145-ФЗ – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 30.11.1994 №51-ФЗ. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 31.07.1998 №146-ФЗ. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 05.08.2000 №117-ФЗ. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
7. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 30.12.2001 №197-ФЗ. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
8. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 06.12.2011 №402-ФЗ. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
9. О некоммерческих организациях [Электронный ресурс]: фед. закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ // КонсультантПлюс: справ.-правовая система. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8824
10. О свободе совести и о религиозных объединениях [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 26.09.1997 №125-ФЗ. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»

11. О передаче религиозным организациям имущества религиозного назначения, находящегося в государственной или муниципальной собственности [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 30 ноября 2010 г. № 327-ФЗ. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»

12. О порядке передачи религиозным организациям находящегося в федеральной собственности имущества религиозного назначения, отнесенного к музейным предметам и музейным коллекциям, включенным в состав государственной части Музейного фонда Российской Федерации, либо документам Архивного фонда Российской Федерации [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 30.06.2001 № 490. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»

13. Об утверждении перечня предметов религиозного назначения и религиозной литературы, производимых и реализуемых религиозными организациями (объединениями), организациями, находящимися в собственности религиозных организаций (объединений), и хозяйственными обществами, уставной (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций (объединений), в рамках религиозной деятельности, реализация (передача для собственных нужд) которых освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 31.03.2001 № 251. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»

14. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета, финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс]: Приказ Минфина от 31 октября 2000 года № 94н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»

15. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»: Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. N 256н // КонсультантПлюс

[официальный сайт]. 1997-2020. URL:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216121/

16. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
17. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина от 06.10.2008 № 106н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 24.10.2008 № 116н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
20. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
21. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
22. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 107н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
23. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
24. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) [Электронный

- ресурс]: Приказ Минфина РФ от 28.06.2010 № 63н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
25. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
26. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
27. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
28. Концептуальные основы представления финансовых отчетов. [Электронный ресурс]: URL:https://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt.pdf
29. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
30. Методические рекомендации по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на предприятиях издательской деятельности [Электронный ресурс]: Протокол МПТР России от 25.11.2002. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
31. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»

32. Информационное сообщение Минфина России от 13.12.2018 N ИС-учет-12 «Об изменении порядка представления организациями обязательного экземпляра годовой бухгалтерской отчетности»
33. <Информация> Минфина России N ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»
34. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», [Электронный ресурс]: утвержден Приказом Минфина России от 15.11.2019 N 180н – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
35. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», [Электронный ресурс]: утвержден Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»
36. IAS 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]
URL:
https://www.minfin.ru/common/upload/library/no_date/2012/IAS_01.pdf

Литература и прочие источники

37. Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии [Текст] / Д.В. Назаров, М. Ю. Медведев. – М.: Экономистъ, 2006. – 352 с.
38. Бакаев, А.С. Нормативное обеспечение бухгалтерского учета. Анализ и комментарии. [Текст] – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1997. - 343 с.
39. Башкатов В.В., Воротникова А.М., Мезина С.А. Бухгалтерская отчетность в религиозных организациях [Электронный ресурс]
URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=41162165>
40. Белов, А. Н. Бухгалтерский учет в учреждениях непромышленной сферы [Текст] – М. : Финансы и статистика , 1995 - 241 с.
41. Бельских В., иерей Методическое обеспечение учетных процессов православного храма // Дискуссия. – 2020. – Вып. 100. – С. 38–44.

- 42.Беляев, А.Н. Учет драгоценных металлов [Текст] / А.Н. Беляев // «Учреждения физической культуры и спорта: бухгалтерский учет и налогообложение» – 2010. – № 8.
- 43.Бирман, Э.Г. Сравнительный анализ методов прогнозирования [Текст] / Э.Г. Бирман // НТИ Сер.2. 1986. - №1. - С. 11-16.
- 44.Борисова Е.И., Полищук Л.И. Анализ эффективности в некоммерческом секторе: проблемы и решения: Препринт. – М.: ГУ ВШЭ, 2008 – С. 32
- 45.Бороненкова, С.А. Экономический анализ в управлении предприятием [Текст]. – М.: Финансы и статистика, 2003 – 224 с.: ил
- 46.Бороненкова, С.А. Управленческий анализ [Текст]: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 384 с.
- 47.Бурьянов, С., Мозговой, С. Нужна ли России концепция отношений государства и религиозных объединений?/ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.ateism.ru/articles/buryanov01.htm>
- 48.Бухгалтерский управленческий учет: учебник / М.А. Вахрушина. – Москва : КНОРУС, 2019 – 392 с.
- 49.Бухгалтерский учет хозяйственно-экономической деятельности религиозных объединений. [Текст] / М.Л. Макальская, Н.А. Пирожкова – М.: Издательство «Дело и сервис», 2003. – 304 с.
- 50.Быков, В.В. Методы науки. [Текст] – М.: Наука, 1974. – 215 с.
- 51.Бэкон, Ф. Великое восстановление наук. Предисловие. Соч.: в 2-х т. [Текст] – М.: Наука, 1971.
- 52.Бюджетирование: теории и практика [Текст]: учебное пособие/ Л.С. Шаховская, В.В. Хохлов, О.Г. Кулакова и др. – М.: КНОРУС, 2009. – 400с.
53. Бюджетирование: шаг за шагом [Текст]/ Е. Добровольский, Б.Карабанов, П.Боровков, Е. Глухов, Е. Бреслав. – СПб.: Питер, 2009. – 448 с.:ил. – (Серия «Практика менеджмента»).

54. Варнакова Г.Ф. Контроль и ревизия [Электронный ресурс]: уч. пособие / Г.Ф. Варнакова – Режим доступа: https://www.ulsu.ru/media/documents/Uchebnoe_posobie
55. Власова, А. А. Технологии фандрайзинга в социальной работе: учебно-методическое пособие// А. А. Власова, Ю. Н. Зарубина [Текст]: Ярославль: ЯрГУ, 2018. 36 с.
56. Володина, Т.И.МПЗ: учет и списание в религиозных организациях [Текст]/ Володина Т.И // Православный экономический вестник Приход, №4, 2010
57. Володина, Т.И. Учет имущества, основных средств: особенности религиозных организаций [Текст]/ Володина Т.И // Православный экономический вестник Приход, №3, 2010
58. Володина Т.И. Благотворительность: отражение в учете [Текст] / Володина Т.И // /Православный экономический вестник Приход, №5, 2010
59. Воронин Ю. М. Государственный финансовый контроль. М.: Финансовый контроль, 2005.
60. Временное положение о материальной и социальной поддержке священнослужителей, церковнослужителей и работников религиозных организаций Русской Православной Церкви, а также членов их семей. Принят 4 февраля 2011 года Архиерейским Собором Русской Православной Церкви. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.patriarchia.ru/>
61. Гамольский, П.Ю. Некоммерческие организации: особенности налогообложения и бухгалтерского учета [Текст]. – М.: Писаревский Д. Р. – 2014. – 316 с.
62. Голиков, В. Д. Создание и потребление духовных благ в современном российском обществе: признаки и критерии / В. Д. Голиков, С. В. Голиков // Социальная политика и социология. – 2012. – № 9(87). – С. 149-158.

- 63.Городилов М.А., Микрюков Т.В. Система внутреннего контроля организации в условиях цифровизации / Управление инновациями: вызовы и возможности для секторов экономики и социальной сферы. Сборник научных статей по итогам III международной научной конференции. Калининград, 2021. С. 136-145.
- 64.Грахов А. А. Краудсорсинг как инструмент организации и стратегия использования управленческой технологии краудфандинга // Инновационный менеджмент и технологическое предпринимательство. – 2015. – С. 210-217
- 65.Грищенко Ю. И. Фандрайзинг как способ привлечения средств некоммерческой организации // Некоммерческие организации в России. – 2012 - № 4. – С. 42-48.
- 66.Гусарова Л.В. Целевое финансирование и целевые поступления: методология учета/ Л.В. Гусарова // Учет в некоммерческих организациях. – 2011. – 20 (284) – С. 36-44
- 67.Девятов А.Н., Третьяков А.С. Фандрайзинг как способ привлечения инвестиций в НКО // Менеджмент: теория и практика. – 2019, №1-3. – С. 23-29.
- 68.Дементьев, В. В. Учёт в некоммерческих организациях: проблемы и решения [Текст] / В.В. Дементьев // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации – № 2, 2012. – С. 83 – 89
- 69.Джаарбеков, С.М. Некоммерческие организации: организационно-правовые формы, бухгалтерский учет и налогообложение [Текст]. – М.: МЦФЭР, 2004. – 446 с.
- 70.Диксон П. Фабрики мысли. – М., 1976. – 421 с.
- 71.Доклад Патриарха Московского и всея Руси Кирилла на Архиерейском Соборе Русской Православной Церкви (2 февраля 2011 года)/ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.patriarchia.ru/>

72. Доклад «Первый год применения нового российского законодательства об НКО: проблемы и рекомендации по изменениям»/[Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.nkozakon.ru/monitoring/5/>
73. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Проблемы гармонизации учета и отчетности некоммерческих организаций [Электронный ресурс] - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-garmonizatsii-ucheta-i-otchetnosti-nekommercheskih-organizatsiy>
74. Дружиловская Э.С. Совершенствование правил формирования бухгалтерского баланса и отчета о финансовом положении коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора в системах РСБУ и МСФО // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2020. № 2 (482). С. 9-20.
75. Друкер, П. Энциклопедия менеджмента [Текст]: пер. с англ. – М.: ООО «И. Д. Вильямс», 2006. – 432 с.: ил.
76. Дубинин, Б. Массовая религиозная культура в России (тенденции и итоги 1990-х годов): [Текст]/ Дубинин Б. // Вестник общественного мнения: Данные. Анализ. Дискуссии, 2004, №3 (71).
77. Духовно-нравственная экономика [Текст]: монография / А.П. Ветошкин, Н.А. Каратеева, А.М. Миняйло. – Екатеринбург: издательство УрГУ, 2008 г. – 415 с.
78. Евстафьева Е.М., Кислая И.А., Чараева М.В. (2020) М.В. Прогнозная отчетность как инструмент развития социально ориентированных некоммерческих организаций // Социальное предпринимательство и некоммерческие организации: современное состояние, проблемы и перспективы развития в меняющемся мире (монография). 375-385 с.
79. Егорова, Л.В. Специфика учетной политики некоммерческих организаций [Текст] / Л.В. Егорова // Финансы и бизнес. – №3, 2007. – С. 86-93
80. Егорова Л. В. Учет и аудит в некоммерческих организациях: теория и методология : Новочеркасск : Оникс+. 2008. 468 с.

- 81.Егорова, Л.В., Новодворский В.Д. Опыт США: учет в НКО. // Бухгалтерский учет, 2003. - №5.-С.71-75
- 82.Ендовицкий, Д. А. Бухгалтерский учет и отчетность [Текст]: учебное пособие для вузов / под редакцией Д. А. Ендовицкого. - Москва : КноРус, 2017. - 358 с.
- 83.Ермакова, Ж. А. К вопросу о формировании системы контроллинга в корпоративных структурах [Электронный ресурс] / Ж. А. Ермакова, М. И. Швейкерт // Вестник Оренбургского государственного университета, 2010. - № 8 (114), август. - С. 64-69
- 84.Ермолаева, Е.В. Труд добровольцев/ Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения/ № 3, 2006. - [Электронный ресурс] – Режим доступа: СПС КонсультантПлюс
- 85.Ерофеев, К.Б. О возвращении религиозным организациям культовых зданий, сооружений и иного имущества [Текст]/ Ерофеев К.Б. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях", 2009, № 10
- 86.Ерофеев, К.Б. Правовые аспекты благотворительной и социальной деятельности религиозных организаций [Текст]/ Ерофеев К.Б. /«Православный экономический вестник Приход» ,№ 5, 2010 г.
- 87.Жарикова, Л.А. Управленческий учет [Текст]: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004.-136 с.
- 88.Захарьин, В.Р. Бухгалтерский учет и налогообложение некоммерческих организаций. «Книги издательства «Налоговый вестник», 2003. [Электронный ресурс] – Режим доступа: СПС КонсультантПлюс
- 89.Знаменский, П.В. Руководство к русской церковной истории [Текст] – Минск: Издательство Белорусского Экзархата., - 2006. – 576 с.
- 90.Золотарева, Е.В., Панова, С.А. Драгоценные металлы как объект бухгалтерского учета [Электронный ресурс]/ Золотарева Е.В., Панова С.А. // «Все для бухгалтера», № 9, 2010.– Режим доступа: СПС КонсультантПлюс

- 91.Зуб, А.Т. Стратегический менеджмент [Текст]: учеб. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 432 с.
- 92.Зырянова, Т.В., Терехова О.Е. Внутренний аудит как оценка надежности и эффективности системы внутреннего контроля [Текст] / Зырянова Т.В., Терехова О.Е.// Экономический анализ: теория и практика, 2006. – № 16, 17.
- 93.Иванов, В. И. Бухгалтерский учет в России XVI-XVII вв.. историко-источниковедческое исследование монастырских приходо-расходных книг [Текст] - Санкт-Петербург : Дмитрий Буланов , 2005 - 248 с.
- 94.Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учебник для вузов. М.: Экономистъ, 2004. – 618 с.
- 95.Инновационные технологии в организации бухгалтерского учета и аудита: [Текст]: монография/ Т.В. Зырянова, О.Е. Терехова, Е.М. Кот, Ж.Р. Скребкова; под общ. наун. ред. Т.В. Зыряновой – Екатеринбург: Уральская академия государственной службы, 2009. – 239 с.
- 96.Ильшева Н.Н., Крылов С.И. Развитие анализа финансовой отчетности в условиях перехода на международные стандарты//Вестник УрФУ: серия экономика и управление. – 2013. - №6 – с. 121-130.
- 97.История бухгалтерского учета [Текст]: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / Соколов Я.В., Соколов В.Я.– М.: Финансы и статистика, 2006. – 288 с.: ил.
- 98.История Екатеринбургской епархии [Текст] / Е.М. Главацкая, А.В. Мангилева, И.Л. Манькова и др. – Екатеринбург: Издательство «Сократ», 2010. – 552 с., ил.
- 99.История России. В 2 т. Т 1. С древнейших времен до конца XVIII века [Текст] / А.Н. Сахаров, Л.Е. Морозова, Рахматуллин и др.; под ред. А.Н.Сахарова. – М.: АСТ: Астрель; Владимир: ВКТ, 2009. – 943, [1] с.: ил.
100. История русской бухгалтерии [Текст] / М.Ю. Медведев, Д.В. Назаров – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 436 с.

101. Кантеров, И.Я. Как классифицировать религиозные организации [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.galactic.org.ua>
102. Капинос Р.В. Религиозные хозяйства: особенности, функции и перспективы [Текст] / Р.В. Капинос – дис. ... док. экон. наук : 08.00.01 / Роман Валерьевич Капинос ; Институт экономики РАН. – Москва, 2014 – 424 л.
103. Карацуба, И. Православие благословляет отсталость [Текст]/ Карацуба И. // Harvard Business Review, март 2011 г.
104. Карташев, А.В. Очерки по истории Русской Церкви [Текст]. – М., 1991.
105. Керимов, В.Э. Бухгалтерский учет на промышленных предприятиях [Текст]: учебник. 2-е изд., изм. и доп. – М.: Изд. Дом «Дашков и Ко», 2002. – 368 с.
106. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: [Текст] Учебник – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 720 с. – (Высшее образование).
107. Волков, А.Г. Контроль и ревизия: учебное пособие /А.Г. Волков, Е.Н. Чернышева. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2011. – 224 с.
108. Концепция миссионерской деятельности Русской Православной Церкви [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.patriarchia.ru>
109. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование [Текст] – Horvath&Partners; Пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с. – (Серия «Модели менеджмента ведущих корпораций»).
110. Копировский, А. Приход в России в XII – XX вв. Материалы Международной богословской конференции «Приход в православной церкви» (Москва, октябрь 1994 г.).[Текст] – М.:Свято-Филаретовская московская высшая православно-христианская школа, 2000. – 256 с.
111. Корнеева И. Е. Фандрайзинг в российских некоммерческих организациях: результаты эмпирического исследования // Мониторинг

- общественного мнения: Экономические и социальные перемены. – 2016 - №4. – С.48-66
112. Королев, С.А. Религиозным организациям.../ [Электронный ресурс] «НДС: проблемы и решения», 2010, № 4 – Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.
113. Котлер, Ф., Стратегический маркетинг некоммерческих организаций [Текст]/ Ф. Котлер, А.Р. Андреасен. – изд. 6-е. – Ростов н/Д: Феникс, 2007. – 854 с, [9] с.: ил. – (Бизнес-классика).
114. Кошарная Е. В Институт эндаумента как инструмент социальных инноваций в сфере фандрайзинга // Научные итоги 2013 года: достижения, проекты, гипотезы. – 2013. – №3. – С. 176-181
115. Кривова, Н.А. Власть и Церковь в 1922-1925 гг. Политбюро и ГПУ в борьбе за церковные ценности и политическое подчинение духовенства [Текст].- (Серия "Первая монография" – под редакцией Г.А.Бордюгова.) - М.: «АИРО-XX», 1997. - 248 с.
116. Куницын, И.А. Правовой статус религиозных объединений в России: исторический опыт, особенности и актуальные проблемы [Текст]. – М., 2000. – 352 с.
117. Кутьева Д.А., Макарова В.А. Показатели оценки эффективности деятельности некоммерческой организации [Электронный ресурс] / Д.А. Кутьева, В.А. Макарова // *Universum: экономика и юриспруденция.* – №7-8 (8), 2014. – Режим доступа: <http://7universum.com/ru/economy/archive/item/1496> (дата обращения: 12.10.2021)
118. Лаговский, П.Б. Экономический механизм деятельности религиозных организаций [Текст]: Автореф. дисс. канд. эк. наук. – М., 2003. – 26 с.
119. Макальская, М.Л. Особенности бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности православного прихода [Текст] / М.Л. Макальская // *Некоммерческие организации в России.* – 2003. – №1

120. Макальская, М.Л. Учет производства и использования сельскохозяйственной продукции [Текст] / М.Л. Макальская // «Финансовая газета. Региональный выпуск» 2003. – №26
121. Макарий (Булгаков). История Русской церкви [Текст]: 12 томов. – М.: Изд-во Спасо-Преображенского Валаамского Монастыря, 1994.
122. Маликова, А. Какие налоги платят религиозные организации? [Текст] / Маликова, А. // «Практическая бухгалтерия». – 2010. – № 11
123. Малявко, А.Б. Аспекты качества в многоцелевых учетных системах [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru>
124. Маркина, М.В. Учет в религиозных организациях [Текст] / М.В. Маркина, С.А. Ефремова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2005. – №24
125. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. Издательство политической литературы, 1955-1974 г.г.: собр. соч., изд. 2-е, т. 26, ч. 1, с. 278–282
126. Мартиросян Р.М. Инновационные модели привлечения внебюджетных средств в социокультурную сферу: фандрейзинг, краудфандинг, эндаумент: учебное пособие. – М.: Русайнс, 2018, –100 с.
127. Матвеева, Н. Ю. С.Н. Булгаков как социолог: анализ социальных проблем, идей и процессов: монография / Н. Ю. Матвеева. — Москва : ИНФРА-М, 2021. — 100 с. — (Научная мысль). - ISBN 978-5-16-005353-0. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1216469> (дата обращения: 06.01.2022). – Режим доступа: по подписке.
128. Маслова Т.С. Контроль и ревизия в бюджетных учреждениях: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2017
129. Махлуп Ф. Производство и распространение знаний в США. М., 1966. – 462 с.
130. Мезенин Н.А., Титова (Верзакова) А.В. Особенности управления и эффективность деятельности религиозных организаций / Н.А.

- Мезенин, А.В. Титова (Верзакова) // European social science journal – №7. – 2011. – С. 371 – 377
131. Мельников О.Н. Анализ отличий материального и духовного (интеллектуального) экономических продуктов // file:///C:/Users/user/Downloads/analiz-otlichiy-materialnogo-i-duhovnogo-intellektualnogo-ekonomicheskikh-produktov.pdf
132. Менеджмент [Текст]: учебник / О.С. Виханский, АИ. Наумов– 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Экномистъ, 2006. – 670 с.: ил.
133. Мерсиянова И. В., Иванова Н. В., Корнеева И. Е. Фандрайзинг как фактор устойчивого функционирования некоммерческого сектора// Вестник Санкт-Петербургского университета. Менеджмент, 2015. Вып. 1. - С. 151-180
134. Методика Nonprofits assistance fund [Электронный ресурс]: <http://www.nonprofitsassistancefund.org/>, (дата обращения 12.10.2021)
135. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта [Текст]: учеб. пособие. / С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник – М.: Финансы и статистика, 2003. – 240 с.: ил.
136. Методы научного познания [Текст]. – Степин В.С., Елсуков А.Н. Минск: Выш. Шк., 1974. – 152 с.
137. Мещеряков С.А. Контроль и ревизия. Учебное пособие / С.А. Мещеряков. Санкт-Петербург 2008
138. Митрохин, Н. Русская православная церковь как субъект экономической деятельности [Текст] / Вопросы экономики, 2000, №8, с. 54-70.
139. Митрохин, Н., Сибирева, О. «Не бойся, малое стадо!». Об оценке численности православных верующих на материале полевых исследований в Рязанской области [Текст]/ Митрохин Н., Сибирева О.// Неприкосновенный запас, 2007, №1 (51)

140. Многомерные статистические методы для экономистов и менеджеров [Текст]. / А.М. Дубров, В.С. Мхитарян, Л.И. Трошин. М: «Финансы и статистика», 2003 г. – 352 с.
141. Муханова И. Н. Негосударственные некоммерческие организации: информационная открытость деятельности в контексте подотчетности. Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. – 2021 - № 4, с. 179–183.
142. Мушников, А.А. Страхование культурного наследия России/ [Электронный ресурс] Организация продаж страховых продуктов, 2006, № 3 – Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.
143. Некоммерческие организации в системе АПК: вопросы теории и практики [Текст]./ А.Н. Семин, Н.А. Мезенин, Н.Е. Овчинникова – Екатеринбург: Изд-во Урал. ГСХА, 2004. – 225 с.
144. Нечеухина, Н. С. Бухгалтерский учет [Текст]: учебное пособие – Екатеринбург: УрГЭУ , 2007 – 157 с.
145. Никишина, Е.А. Финансовое обеспечение деятельности православных религиозных организаций: вопросы теории и практики [Текст]. – Автореф. дисс. на соискание уч. степени канд.эконом.наук. – М., 2006 г. – 25с.
146. Никольский, Н.М. История русской церкви [Текст]. – М.: ООО «Издательство АСТ», 2004. – 604, [4] с. – (Историческая библиотека).
147. О современной внешней миссии Русской Православной Церкви [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.patriarchia.ru/db/text/3102956>
148. Нижников, С. А. Философия: учебник / С. А. Нижников. — Москва : ИНФРА-М, 2019. — 461 с. — (Высшее образование: Бакалавриат). - ISBN 978-5-16-005190-1. - Текст: электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1003858> (дата обращения: 06.01.2022). – Режим доступа: по подписке.

149. Овсийчук, М.Ф., Методические аспекты бухгалтерского учета и контроля в благотворительных организациях: Монография / М.Ф. Овсийчук, Д.С. Дубров. – М.: АПКИППРО, 2011. – 104 с.
150. Опарина С.И. Учет и налогообложение в православных религиозных организациях [Текст]. – Опарина С.И. – М. Издательство Дело и Сервис, 2011. – 288 с.
151. Определение Освященного Архиерейского Собора Русской Православной Церкви «О вопросах внутренней жизни и внешней деятельности Русской Православной Церкви». Принят 4 февраля 2011 года Архиерейским Собором Русской Православной Церкви [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.patriarchia.ru>
152. Особенности бухгалтерского учета в некоммерческих организациях [Текст]. – Г.Р. Хамидуллина, Л.В. Гусарова, Г.Г. Ягудина. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2008. – 152 с
153. Панкова, С. В. Формирование динамического подхода к комплексному анализу финансово-хозяйственной деятельности организаций / С. В. Панкова, О. В. Киселева // Экономический анализ: теория и практика, 2012. - N 14. - С. 16-22.
154. Панкова, С. В. Использование методики оценки эффективности государственного финансового контроля в муниципальных образованиях [Электронный ресурс] / Панкова С. В., Дмитриев С. Ю. // Оренбург : ОГУ, 2018. – С. 164-168.
155. Пащенко Т.В, Южанинова Е.П Анализ деятельности некоммерческих организаций при приведении судебно-бухгалтерской экспертизы. Актуальные вопросы современной экономики. – 2020 - № 3, с. 523-535.
156. Петров А.Н. Развитие системы внутреннего контроля в некоммерческих организациях [Текст] / А.Н. Петров – автореф. дисс. к.э.н. по спец. 08.00.12 – Москва, 2015

157. Палий, В. Ф. «Теория бухгалтерского учета: современные проблемы» [Текст]. – М.: изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.
158. Планирование и контроль. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга [Текст]: пер. с нем./ Дитгер Х., Хунгенберг Х./ Под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.:ил.
159. Платонова, Ю. Ю. Фандрайзинг как инновационная технология социальной деятельности, Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. – 2012. № 1-1. С. 137-141
160. Подольская А. П., Харламова Е. Е. Целевой капитал как источник финансирования некоммерческой организации// Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016 – 15 (399). – 22-31.
161. Положение о материальной и социальной поддержке священнослужителей, церковнослужителей и работников религиозных организаций Русской Православной Церкви, а также членов их семей [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.patriarchia.ru/db/text/2775729.html>
162. Проект ФСБУ «Некоммерческая деятельность» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_NKO
163. Протоиерей Владислав Цыпин, История Русской Православной Церкви: Синодальный и новейший периоды [Текст]: 3-е изд., испр. – М.: Изд-во Сретенского монастыря, 2007. – 816 с.
164. Протоиерей Константин Островский Организация приходской жизни [Текст]: учебное пособие. – Красногорск, 2011 г.-183 с.
165. Растимешина, Т. В. Политика российского государства в отношении культурного наследия церкви: автореферат дис. ... доктора политических наук: 23.00.02 / Растимешина Т. В. – Москва. – 2012. – 56 с.

166. Религиозные организации: организационно-правовые основы деятельности, бухгалтерский учет, налогообложение [Текст]/ С.К.Загайнова, Н.В. Горбунова – СПб.: Шандал, 2004 г- 312 с.
167. Рожнова, О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат [Текст]: 2 изд., перераб. и доп. – М.: «Экзамен», 2003. – 192 с.
168. Российская церковь в эпоху Великих реформ (церковные реформы в России 1860 – 1870-х гг. [Текст] – М.: Крутицкое Патриаршее Подворье. Общество любителей церковной истории, 1999. – 278 с.
169. Руководство по отчетности в области устойчивого развития и Приложение для НКО-сектора [Электронный ресурс] URL: <https://ep.org.ru/wp-content/uploads/2015/02/Reporting-Guidelines-NGO-Sector-Supplement-RUS.pdf>
170. Семенихин, В.В. Учет затрат на выпуск издательской продукции/ [Электронный ресурс] «Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии», 2009, № 6. – Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.
171. Сеница, А.Л. Экономическая деятельность религиозной организации: что нужно знать настоятелю и казначею [Текст]/ Сеница А.Л // Православный экономический вестник Приход, №4, 2011.
172. Смелик, Р. Г. Осташенко Е. Г. Контроль и ревизия : учебное пособие / Р. Г. Смелик. – Омск : Изд-во Ом. гос. ун-та, 2016. – 152 с.
173. Смирнов, Э.А. Управленческие решения [Текст]. — М.: ИНФРА-М, 2001 — 264 с. — (Серия «Вопрос-ответ»)
174. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФРА-М, 2006– Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.
175. Созарукова, Г.А. Современный бухгалтерский учет в некоммерческой общественной организации [Текст] / Г.А. Созарукова // Аудит и финансовый анализ. – №5, 2008 – С. 16 – 23

176. Созарукова, Г.А. Бухгалтерский учет в некоммерческой организации: автореф. дис. ... кан. экон. наук : 08.00.12 / Г.А. Созарукова; МГУ им. М. В. Ломоносова. – М., 2009. – 23 с.
177. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст]. – М. Финансы и статистика, 2000. - 496 с.
178. Соколов, Я. В., Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика [Текст]: учебник. – М.: Экономика , 2010 - 437 с. (Учебники экономического факультета СПбГУ)
179. Социальные изменения российского общества в контексте глобального кризиса / Под общей редакцией В.И. Жукова. – М.: Изд-во РГСУ, 2010. – 516 с.
180. Спиридонова Е.В., Шумовская А.С., Сошников Д.С. Инновационные способы финансирования проектов: теория и практика краудфандинга // Российское предпринимательство. – 2016. – Т. 17. – № 17. – С. 2179–2192
181. Статистику российских эндаумент-фондов проанализировали [Электронный ресурс]: <https://finance.rambler.ru/other/44297971-statistiku-rossiyskih-endaument-fondov-proanalizirovali> (данные новостного портала Рамблер)
182. Стоун, Д. Бухгалтерский учет и финансовый анализ [Текст]: пер.с англ. – СПб.: Литера Плюс; Санкт-Петербург оркестр, 1994 - 271 с.
183. Суйц, В.П. Управленческий учет [Текст]. – М.: Высшее образование, 2007
184. Сычев Н.В. Многоукладная экономика (политико-экономическое исследование). – Москва : Высший институт управления, 1999. - 290 с. – С. 12.
185. Теория бухгалтерского учета [Текст]: пер. с англ. – Э.С. Хендриксен, М.Ф. Бред // Под ред. Я.В.Соколова. М., Финансы и статистика, 2000. – 577 с.

186. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / М.Р. Метьюс – пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А.Смирнова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
187. Титова, А.В. Анализ эффективности и результативности деятельности религиозных организаций/ Чепулянис А.В., Титова А.В. // Современная экономика: проблемы и решения. – 2021. – 12 (144). – С. 165-177.
188. Титова, А. В. Анализ внешней среды и источников финансирования религиозных организаций / А. В. Чепулянис, А. В. Титова // Московский экономический журнал. – 2022. – Т. 7, № 11.
189. Титова, А.В. Концептуальные основы развития учетно-аналитического процесса в некоммерческих организациях // Экономика и сервис: от теории к практике. материалы VI Международной научно-практической конференции. – Владимир. - 2018. - С. 502-506.
190. Титова, А.В. Концепция бухгалтерского учета и отчетности в некоммерческих организациях / А.В. Титова, А.В. Чепулянис // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2020. - № 4. - С. 25-34.
191. Титова А.В. Модель учетно-методического обеспечения деятельности в религиозных организациях / Л.В. Юрьева, А.В. Титова // Управленческий учет. – 2023. – № 8. – С. 212-218
192. Титова, А.В. Организационно-методическое обеспечение учета имущества религиозной организации на примере Русской Православной церкви / А.В. Титова, А.В. Чепулянис // Современная экономика: проблемы и решения. – 2019. – № 11 (119). – С. 110-128.
193. Титова, А.В. Дополнительные источники финансирования некоммерческой деятельности как фактор устойчивого развития НКО / А. В. Чепулянис, А. В. Титова // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2021. – № 3. – С. 81-94.

194. Титова, А.В. Особенности учета активов в религиозных организациях / Л. В. Юрьева, А. В. Титова // Управленческий учет. – 2022. – № 4-2. – С. 446-452.
195. Титова, А. В. Особенности учета имущества и источников его формирования в религиозных организациях / А. В. Титова // Российские регионы в фокусе перемен : Сборник докладов XVII Международной конференции, Екатеринбург, 17–19 ноября 2022 года. – Екатеринбург: ООО Издательский Дом «Ажур», 2023. – С. 1025-1029.
196. Титова, А.В. Отчетность религиозных организаций / А.В. Титова // Наука о человеке: гуманитарные исследования. - 2021. – Т. 15. - №4. – С. 238-246.
197. Титова, А.В. Показатели отчетности некоммерческих организаций / А.В. Титова // Российские регионы в фокусе перемен. Сборник докладов XVI Международной конференции. – Издательство: ООО "Издательство УМЦ УПИ" (Екатеринбург). – 2022. – С. 372-375.
198. Титова, А.В. Проблемы методологии бухгалтерского учета в религиозных организациях // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития. Материалы X Международной научно-практической конференции. – Екатеринбург. – 2019. – С. 116 – 119.
199. Титова, А.В. Проблемы учетно-аналитического обеспечения в религиозных организациях / А.В. Титова, А.В. Чепулянис // Современная экономика: проблемы и решения. – 2020. – № 11 (131). – С. 144-157.
200. Титова, А. В. Основные аспекты внутреннего и внешнего контроля некоммерческих организаций / А. В. Титова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита : материалы XI Всероссийской молодежной научно-практической конференции, Курск, 25–26 апреля 2019 года. – Курск: Юго-Западный государственный университет, 2019. – С. 437-440.

201. Титова, А.В. Теоретические основы деятельности религиозных организаций в сфере услуг // Экономика, менеджмент и сервис: проблемы и перспективы. Материалы II Всероссийской научно-практической конференции. - Омск. - 2020. - С. 267-270.
202. Уорд, К. Стратегический управленческий учет [Текст]: пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.: ил.
203. Управленческий учет [Текст]: учеб. пособие. – В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. – М.: Эксмо, 2009. – 480 с. – (Высшее экономическое образование).
204. Управленческий учет [Текст]: учебное пособие /под редакцией А.Д. Шеремета— М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с. (Серия «Академия бухгалтера и менеджера»).
205. Управленческий учет [Текст] / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Капдан, М.С. Янг – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 874 с.: ил.
206. Устав РПЦ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.patriarchia.ru>
207. Федченко, Е. А. Методология анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями: автореферат дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12 / - Москва, 2017. - 48 с.
208. Федчишин Ю.И. Теория и практика финансового оздоровления предприятия (курс лекций). - Ярославль. – ЯФ МЭСИ, 2013. - 115с.
209. Федько Н.Г., Федько В.П. Поведение потребителей. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2001. – С. 39–41
210. Фейерабент, П. Избранные труды по методологии науки [Текст]. М. 1986. – 153с.
211. Философия науки [Текст]: учебный курс./ В. П. Кохановский, В.И. Пржиленский, Е. А. Сергодеева. – М.: Наука, 2005. – 496 с.

212. Финансовый учет и налогообложение некоммерческих организаций [Текст]: учеб. пособие./ А.Н. Семин, Г.П.Селиванова, Н.А. Мезенин – Екатеринбург: Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2004. – 73 с.
213. Фромм, Э. Человек для себя. Революция надежды. Иметь или быть [Текст]: пер. с англ. и нем. – М.: АСТ: АСТ МОСКВА, 2007. – 602, [6] с. – (Золотой фонд мировой классики. Философия. Психология. История).
214. Хай, Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Дитгер Хан; Пер. с нем. под ред. и с предисл. А. А. Турчака и др. - М. : Финансы и статистика, 1997. - 799 с.
215. Хвыля-Олинтер, А.И. Духовная безопасность и духовное здоровье человека, семьи, общества. – М.: «Даръ», 2008 – 640 с.
216. Хвыля-Олинтер, А. И. Религиоведение: учебное пособие / А. И. Хвыля-Олинтер, В. А. Кудин, К. Н. Лобанов; М-во внутренних дел Российской Федерации, Белгородский юридический ин-т. - Белгород : ООНИ и РИД БелЮИ МВД России, 2007. - 302 с.
217. Хорнгрен, Ч. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] – М. : Финансы и статистика , 2003 - 415 с. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту)
218. Цыганков, К.Ю Очерки теории и истории бухгалтерского учета [Текст]. –М.: Магистр, 2007.- 462с.
219. Цыпин, В. А. Церковное право/ Православие и современность. Электронная библиотека [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://lib.eparhia-saratov.ru/books /22с/>
220. Чая В.Т., Созарукова Г.А. Порядок организации бухгалтерского учета в некоммерческой общественной организации. // Учет в некоммерческих организациях, №1, с. 26-30
221. Чепулянис А.В. Развитие учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами экономического субъекта : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12. - Воронеж, 2018. - 24 с.

222. Черемушкин С.В. Анализ финансовой результативности некоммерческой организации // Некоммерческие организации в России [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://dis.ru/library/610/26606/> (дата обращения: 12.10.2021)
223. Чернега, О.А. Особенности налогообложения религиозных организаций [Электронный ресурс] – Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.
224. Черненко, А. Ф. Финансовое положение и эффективность использования ресурсов предприятия: монография / А. Ф. Черненко, Н. Н. Илышева, А. В. Башарина. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. - 208 с.
225. Черненко, Е. В. Организация и методика ревизионной работы в кредитных потребительских кооперативах: автореферат дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.12. - Саратов, 2007. - 18 с.
226. Шведов, О.В. Энциклопедия церковного хозяйства [Текст]. – М.: «Ковчег», 2003. – 736 с.
227. Шахбанов Р.Б., Рабаданова Ж.Б. Особенности организации бухгалтерского учета целевых поступлений в некоммерческих организациях. Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 3. Общественные науки. Том 34. Вып. 4. - 2019 – С. 19-26.
228. Шахов М.О. Правовые основы деятельности религиозных объединений в Российской Федерации [Текст] Сретенская духовная семинария. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Изд-во Сретенского монастыря, 2019. — 880 с.
229. Шадрин В.В. Налог в пользу религиозных объединений как мера укрепления светского государства / Молодой ученый. - №24 (104). – 2015. – С. 804-807.
230. Шекова Е.Л. Фандрайзинг как технология привлечения ресурсов в сферу культуры Петербургский экономический журнал №1, 2017 – С. 82 – 90.

231. Шешукова, Т. Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Т. Г. Шешукова, Ю. А. Долдина // Цифровая экономика: перспективы аудита и безопасности бизнеса. – Тюмень: Тюменский государственный университет, 2020. – С. 115-124.
232. Шохин, С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит: Теория и практика применения в России: Науч.-метод. пособие / С. О. Шохин, Л. И. Воронина; Контрол.-счет. палата Москвы. - М. : Финансы и статистика, 1997. – 237 с.
233. Щеголева, Е. В православном храме [Текст]. – М.: ОЛМА-ПРЕСС Гранд, 2004 г., 304 с.: ил.
234. Экономический анализ: опыт и перспективы развития [Электронный ресурс]: монография / под общ. ред. В. И. Бариленко, М. Н. Толмачева; М. Н. Толмачев [и др.] Финансовый ун-т при Правительстве Рос. Федерации. - Москва: КНОРУС. - 2022. - - 916 с.
235. Юрьева, Л.В. Формализация управленческого учета в корпоративных управлениях//Проблемы современной экономики. – 2008. - №3 (227). – с. 229-234.
236. Юрьева, Л.В. Внутренний аудит и его взаимосвязь с системой внутреннего контроля организации: проблема идентификации и международный опыт// Юрьева Л.В., Сухих В.С./ Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. – 2015. - № 4. Т.14. – С. 622-641
237. Юрьева, Л.В. Система конкурентно-сбалансированных показателей для управленческого анализа в условиях инновационной экономики// Российские регионы в фокусе перемен. – 2016. – С. 841-854
238. Юрьева, Л.В. Особенности информационно-аналитического обеспечения управленческой деятельности / Юрьева Л.В., Долженкова Е.В.// Российские регионы в фокусе перемен. – 2019. – с. 377 – 382.
239. Ягудина, Г.Г. Использование международных стандартов финансовой отчетности в некоммерческих

- организациях//Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2013. №4 (316). С. 31-34.
240. Якунин, В.И., Сулакшин, С.С.и др. Социальное партнерство государства и религиозных организаций. Монография / В.И. Якунин, С.С. Сулакшин, В.В. Симонов, В.Э. Багдасарян, М.В. Вилисов, О.В. Куропаткина, М.С. Нетесова, Е.С. Сазонова, Р.А. Силантьев, А.И. Хвыля-Олинтер, А.Ю. Ярутич – М.: Научный эксперт, 2009 — 232 с.
241. Сборник законодательства России. Духовный регламент. 1722.
242. Российский государственный исторический архив, ф. 804, оп.1, р.I, д.188
243. Русский исторический сборник [Текст] – М., 1843.
244. Сборник законодательства России. «О снабжении Консисторий новыми формами ведомостей о свечных доходах». 1820
245. Свод законов 1857 г. Т. IX. Ч. III. Зак. Межев., ст.458.
246. Accounting for Churches/ report by Crankshaw K., Eastern Michigan University, 1998 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://people.emich.edu/skattelus>
247. Bielefeld, W. (1992) Non-profit funding environment relations: theory and application/ Voluntas: Vol. 3. May: 48 - 70.
248. Best-Selling Catholic Church Software Provider Delivers [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.parishdata.com/press_releases/(дата обращения 10.10.2020)
249. Glazer, Alan S. et al. New AICPA Audit and Accounting Guide for NPOs./ Journal of Accountancy, Nov. 1996, p.63-65.
250. Hall, P. D. (1990) Conflicting Managerial Cultures in Nonprofit Organizations. Nonprofit Management & Leadership: Vol. 1, No. 2. Winter. 153 - 165.
251. Jones K.R., L.Mucha Sustainability Assessment and Reporting for Nonprofit Organizations: Accountability “for the Public Good”// International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations. 2014. №25 (6).

252. Irvine, HJ, Powerful friends: the institutionalisation of corporate accounting practices in an Australian religious/charitable organisation, *Third Sector Review*, 6(1/2), 2000, 5-26.
253. Kotler, P. *Marketing Management*. 5th ed. Englewood Cliffs. N.J.: Prentice Hall, 1984
254. Malloy, D.C., Agarwal Ja. Factors Influencing Ethical Climate in a Nonprofit Organization: an Empirical Investigation/ *International Journal of Nonprofit & Voluntary Sector Marketing*, 2003. T. 8. № 3. p. 224-228.
255. McLeod, Thomas E. *The Work of the Church Treasurer*, Judson Press, 1992.
256. Necheuhina, N, Titova, A., Chernenko, A. Main Directions of Improving Managerial Accounting in Religious Organizations / *Proceedings of the Ecological-Socio-Economic Systems: Models of Competition and Cooperation (ESES 2019)*. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, volume 392, pp. 529-531.
257. Raymond, J. Elson, Susanne O'Callaghan, John P. Walker *Corporate governance in religious organizations: a study of current practices in the local church*/ *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* / Jan, 2007.
258. Roslan N, Arshad R., Pauzi N. F. *Accountability and Governance Reporting by Non-Profit Organizations*// *SHS Web of Conferences* 36: 00041. 2017
259. Shanti N. The relationship between Religions and Accounting Standards. Project The relationship between Religions and Accounting Standards.
https://www.researchgate.net/publication/338100707_The_relationship_between_Religions_and_Accounting_Standards DOI: 10.5281/zenodo.3593479
260. Weisbrod B. *The Nonprofit Economy*. – Cambridge: Harvard Univ. Press, 1994. p.75.
261. Информационный портал: Ватикан [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://vaticancity.cc>

262. Официальный сайт Минюста [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.minjust.ru/>
263. Официальный сайт Росстата [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.gks.ru/>
264. Официальный сайт Минфина [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/>
265. Официальный сайт РПЦ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.patriarchia.ru/>
266. Официальный сайт Папы Римского Бенедикта XVI [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.benediktvi.ru/>
267. Официальный сайт Всероссийского центра исследования общественного мнения [Электронный ресурс] – Режим доступа: www.wciom.ru
268. Официальный сайт территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Республике Башкортостан <https://bashstat.gks.ru/folder/25491> (дата обращения: 21.05.2020)
269. Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://minfin>

Приложение А. Динамика количества религиозных организаций

Таблица А.1 – Динамика количества религиозных организаций за 2001 – 2019 гг.¹

| Годы | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Все религиозные организации | 20215 | 20441 | 21448 | 21664 | 22144 | 22513 | 22866 | 22507 | 23494 | 23848 | 24624 | 25541 | 26442 | 27496 | 28458 | 29368 | 30325 | 30896 |
| в том числе по конфессиям: | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Русская православная церковь | 10912 | 10965 | 11299 | 11525 | 11837 | 12214 | 12586 | 12435 | 12941 | 13265 | 13943 | 14522 | 15196 | 16076 | 16692 | 17331 | 18261 | 18550 |
| Российская православная автономная церковь | 65 | 42 | 42 | 41 | 41 | 43 | 41 | 42 | 44 | 42 | 39 | 38 | 37 | 34 | 27 | 27 | 26 | 26 |
| Русская православная церковь за границей | 40 | 43 | 41 | 45 | 43 | 30 | 29 | 25 | 22 | 21 | 17 | 15 | 14 | 12 | 11 | 10 | 8 | 7 |
| Истинно-православная церковь | 65 | 77 | 52 | 24 | 28 | 42 | 28 | 29 | 32 | 29 | 33 | 32 | 32 | 33 | 30 | 30 | 36 | 35 |
| Российская православная свободная церковь | 29 | 20 | 18 | 16 | 15 | 10 | 8 | 6 | 7 | 7 | 5 | 3 | 3 | 3 | 5 | 5 | 5 | 5 |
| Украинская православная церковь - Киевский Патриархат | 10 | 9 | 9 | 11 | 11 | 11 | 10 | 8 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 9 | 9 | 9 | 8 | 8 |
| Старообрядцы | 278 | 285 | 288 | 284 | 282 | 285 | 283 | 269 | 281 | 292 | 303 | 311 | 328 | 339 | 355 | 362 | 379 | 387 |
| Римско-католическая церковь | 258 | 267 | 268 | 248 | 251 | 251 | 240 | 222 | 229 | 227 | 226 | 226 | 226 | 226 | 234 | 236 | 237 | 237 |
| Греко-католическая церковь | 5 | 5 | 4 | 5 | 5 | 4 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 2 | 2 | 7 | 8 | 8 |
| Армянская апостольская церковь | 42 | 54 | 61 | 60 | 64 | 68 | 66 | 72 | 73 | 74 | 77 | 87 | 87 | 88 | 89 | 99 | 105 | 106 |
| Ислам | 3048 | 3186 | 3467 | 3537 | 3634 | 3668 | 3815 | 3862 | 4127 | 4201 | 4317 | 4627 | 4831 | 4988 | 5204 | 5421 | 5711 | 5954 |
| Буддизм | 193 | 202 | 218 | 192 | 192 | 197 | 200 | 198 | 208 | 217 | 221 | 230 | 241 | 246 | 254 | 257 | 264 | 269 |
| Иудаизм | 197 | 228 | 270 | 267 | 275 | 284 | 286 | 284 | 291 | 282 | 276 | 267 | 259 | 254 | 274 | 272 | 268 | 268 |

¹ После 2019 года статистика по религиозным организациям не включается в Российский статистический ежегодник

| Годы | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|---|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Молокане | 19 | 11 | 29 | 28 | 27 | 27 | 24 | 22 | 22 | 22 | 20 | 20 | 20 | 2 | 19 | 19 | 19 | 18 |
| Духоборцы | 1 | 1 | 1 | 1 | | | | | | | | | | | | 0 | 0 | |
| Церковь последнего завета | 15 | 10 | 16 | 11 | 10 | 7 | 6 | 5 | 6 | 6 | 5\ | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 |
| Квакеры | 1 | 0 | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Церковь Христа | 19 | 25 | 24 | 26 | 25 | 19 | 18 | 19 | 17 | 18 | 20 | 20 | 18 | 17 | 18 | 18 | 19 | 18 |
| Христиане иудействующие | 5 | 3 | 2 | | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 0 | 2 | 2 | 2 |
| Неденоминированные христианские объединения | 156 | 45 | 41 | 24 | 20 | 12 | 11 | 6 | 12 | 12 | 10 | 12 | 12 | 11 | 11 | 14 | 30 | 34 |
| Сайентологическая церковь | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Индуизм | 4 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 5 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 | 4 | 4 | 1 |
| Сознание Кришны (Вайшнавья) | 106 | 99 | 97 | 80 | 77 | 78 | 72 | 74 | 73 | 77 | 75 | 79 | 77 | 78 | 81 | 82 | 85 | 86 |
| Сайентистская церковь | 2 | 0 | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Вера Бахаи | 19 | 20 | 20 | 20 | 20 | 19 | 19 | 16 | 17 | 17 | 16 | 15 | 15 | 15 | 16 | 16 | 16 | 16 |
| Тантризм | 3 | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | | | | | | | | 0 | 0 | | |
| Даосизм | 9 | 9 | 9 | 6 | 6 | 5 | 4 | 2 | 4 | 4 | 3 | 1 | | | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ассирийская церковь | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 | 3 | 3 | 3 | 3 | 5 | 5 | 6 | 6 | 6 | 6 |
| Сикхи | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Копты | 1 | 1 | 1 | | | | | | | | | | | | 0 | 0 | | 0 |
| Шаманизм | 6 | 9 | 11 | 14 | 15 | 14 | 15 | 16 | 16 | 16 | 16 | 20 | 22 | 22 | 23 | 24 | 30 | 32 |
| Караимы | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | | | | | | | | 2 | 2 | 7 | 6 |
| Зороастризм | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | | | | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 |
| Духовное единство (толстовцы) | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | 1 | 1 | 1 | | | | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Живая этика | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | | | | | | 0 | 0 | | |
| Языческие верования | 41 | 21 | 19 | 11 | 6 | 8 | 8 | 6 | 5 | 5 | 4 | 6 | 10 | 10 | 10 | 10 | 17 | 19 |
| Иные вероисповедания | 7 | 0 | 240 | 216 | 212 | 155 | 114 | | 102 | 91 | 87 | 90 | 90 | 85 | 50 | 41 | 34 | 35 |

Приложение Б. Религиозный состав населения России

Таблица Б.1 – Религиозный состав населения России, %

| | 2005 | 2008 | 2009 | 2010 | 2012 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|----------------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Православные | 72 | 73 | 70 | 75 | 76 | 74 | 76 | 76 | 75 | 72 | 70 | 68 | 66 |
| Ислам | 7 | 6 | 7 | 5 | 5 | 8 | 6 | 6 | 6 | 6 | 5 | 5 | 6 |
| Католицизм | 1 | >1 | >1 | 1 | 1 | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 |
| Иудаизм | - | >1 | >1 | >1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Буддизм | >1 | >1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 1 |
| Протестантизм | >1 | >1 | >1 | >1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 |
| Верующие без идентификации | - | 3 | 5 | 3 | 9 | 10 | 8 | 7 | 4 | 3 | 3 | 3 | 4 |
| Неверующие | 13 | 11 | 9 | 8 | 6 | 6 | 6 | 5 | 7 | 8 | 12 | 12 | 14 |
| Колеблюсь между верой и неверием | 4 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 6 | 5 | 5 | 6 | 6 | 5 | 6 |
| Иное | 1 | - | >1 | >1 | 1 | 0 | 0 | 0 | - | - | 2 | 5 | 2 |
| Затрудняюсь ответить | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 0 | 2 | 1 |

Приложение В. Удельный вес верующих в Российской Федерации

Таблица В.1 – Удельный вес верующих в РФ

| Показатель | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Численность населения, чел. | 143 666 931 | 146 267 288 | 146 544 710 | 146 804 372 | 146 880 432 | 146 780 720 | 146 748 590 | 146 171 015 | 145 557 576 | 146 447 424 |
| Удельный вес верующих в общей численности, % | 72% | 72% | 76% | 85% | 80% | 79% | 79% | 80% | 83% | 72% |
| Количество верующих, чел. | 103 440 190 | 105 312 447 | 111 373 980 | 124 783 716 | 117 504 346 | 115 956 769 | 115 931 386 | 116 936 812 | 120 812 788 | 105 442 145 |

Приложение Г. Статистика православных религиозных организаций по митрополиям

Приложение Г.1 – Статистика православных религиозных организаций по митрополиям

| № п/п | Название митрополии | Количество приходов | | | | | | | | | |
|-------|-----------------------------|---------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
| 1. | Алтайская митрополия | 182 | 191 | 199 | 208 | 220 | 228 | 237 | 250 | 254 | 271 |
| 2. | Архангельская митрополия | 131 | 137 | 143 | 150 | 158 | 164 | 171 | 180 | 183 | 195 |
| 3. | Астраханская митрополия | 62 | 65 | 67 | 71 | 75 | 78 | 81 | 85 | 86 | 92 |
| 4. | Башкортостанская митрополия | 250 | 263 | 274 | 286 | 303 | 314 | 326 | 344 | 349 | 373 |
| 5. | Белгородская митрополия | 275 | 289 | 301 | 315 | 333 | 346 | 359 | 378 | 384 | 410 |
| 6. | Брянская митрополия | 160 | 168 | 175 | 183 | 194 | 201 | 209 | 220 | 224 | 239 |
| 7. | Бурятская митрополия | 56 | 59 | 62 | 64 | 68 | 71 | 74 | 77 | 79 | 84 |
| 8. | Владимирская митрополия | 247 | 260 | 271 | 283 | 300 | 311 | 323 | 340 | 346 | 369 |
| 9. | Волгоградская митрополия | 88 | 92 | 96 | 101 | 106 | 110 | 115 | 121 | 123 | 131 |
| 10. | Вологодская митрополия | 459 | 482 | 502 | 526 | 556 | 577 | 600 | 632 | 642 | 685 |
| 11. | Воронежская митрополия | 242 | 254 | 265 | 277 | 293 | 304 | 316 | 333 | 338 | 361 |
| 12. | Вятская митрополия | 124 | 130 | 136 | 142 | 150 | 156 | 162 | 171 | 173 | 185 |
| 13. | Донская митрополия | 308 | 323 | 337 | 352 | 373 | 387 | 402 | 423 | 430 | 459 |
| 14. | Екатеринбургская митрополия | 445 | 468 | 487 | 510 | 539 | 560 | 581 | 612 | 622 | 664 |

| № п/п | Название митрополии | Количество приходов | | | | | | | | | |
|----------|----------------------------|---------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|--|
| | | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
| 15. | Забайкальская митрополия | 43 | 45 | 47 | 49 | 52 | 54 | 56 | 59 | 60 | 64 |
| 16. | Ивановская митрополия | 141 | 149 | 155 | 162 | 171 | 178 | 185 | 195 | 198 | 211 |
| 17. | Иркутская митрополия | 195 | 205 | 213 | 223 | 236 | 245 | 255 | 268 | 273 | 291 |
| 18. | Калининградская митрополия | 50 | 52 | 54 | 57 | 60 | 62 | 65 | 68 | 69 | 74 |
| 19. | Калужская митрополия | 202 | 213 | 221 | 232 | 245 | 255 | 264 | 279 | 283 | 302 |
| 20. | Карельская митрополия | 62 | 65 | 68 | 71 | 76 | 78 | 81 | 86 | 87 | 93 |
| 21. | Костромская митрополия | 101 | 106 | 111 | 116 | 123 | 127 | 132 | 139 | 141 | 151 (без учета приходов Галичской Епархии) |
| 22. | Красноярская митрополия | 196 | 206 | 214 | 224 | 237 | 246 | 256 | 269 | 274 | 292 |
| 23. | Кубанская митрополия | 411 | 432 | 450 | 471 | 499 | 518 | 537 | 566 | 575 | 614 (без Тихорецкой и Ейской Епархий) |
| 24. | Кузбасская митрополия | 121 | 127 | 132 | 138 | 146 | 152 | 158 | 166 | 169 | 180 |
| 25. | Курганская митрополия | 113 | 118 | 123 | 129 | 136 | 142 | 147 | 155 | 157 | 168 |
| 26. | Курская митрополия | 218 | 229 | 238 | 249 | 264 | 274 | 284 | 300 | 304 | 325 |
| 27. | Липецкая митрополия | 244 | 256 | 267 | 279 | 296 | 307 | 319 | 336 | 341 | 364 |

| № п/п | Название митрополии | Количество приходов | | | | | | | | | |
|----------|--------------------------|---------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
| 28. | Марийская митрополия | 68 | 71 | 74 | 78 | 82 | 85 | 88 | 93 | 95 | 101 |
| 29. | Мордовская митрополия | 255 | 268 | 279 | 292 | 309 | 321 | 333 | 351 | 357 | 381 |
| 30. | Московская митрополия | 1143 | 1201 | 1251 | 1309 | 1385 | 1438 | 1493 | 1573 | 1598 | 1706 |
| 31. | Мурманская митрополия | 54 | 57 | 59 | 62 | 66 | 68 | 71 | 75 | 76 | 81 |
| 32. | Нижегородская митрополия | 351 | 369 | 384 | 402 | 425 | 442 | 459 | 483 | 491 | 524 |
| 33. | Новгородская митрополия | 122 | 128 | 133 | 140 | 148 | 153 | 159 | 168 | 171 | 182 |
| 34. | Новосибирская митрополия | 124 | 130 | 136 | 142 | 150 | 156 | 162 | 171 | 173 | 185 |
| 35. | Омская митрополия | 164 | 173 | 180 | 188 | 199 | 207 | 214 | 226 | 230 | 245 |
| 36. | Оренбургская митрополия | 291 | 306 | 318 | 333 | 352 | 366 | 380 | 400 | 407 | 434 |
| 37. | Орловская митрополия | 95 | 100 | 104 | 109 | 115 | 120 | 124 | 131 | 133 | 142 |
| 38. | Пензенская митрополия | 290 | 305 | 318 | 332 | 352 | 365 | 379 | 399 | 406 | 433 |
| 39. | Пермская митрополия | 217 | 228 | 238 | 249 | 263 | 273 | 284 | 299 | 304 | 324 |
| 40. | Приамурская митрополия | 64 | 67 | 70 | 73 | 77 | 80 | 83 | 88 | 89 | 95 |
| 41. | Приморская митрополия | 78 | 82 | 86 | 90 | 95 | 99 | 102 | 108 | 110 | 117 |
| 42. | Псковская митрополия | 151 | 159 | 166 | 173 | 183 | 191 | 198 | 208 | 212 | 226 |

| № п/п | Название митрополии | Количество приходов | | | | | | | | | |
|----------|--------------------------------|---------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
| 43. | Рязанская митрополия | 305 | 321 | 334 | 350 | 370 | 384 | 399 | 421 | 427 | 456 |
| 44. | Самарская митрополия | 316 | 332 | 345 | 361 | 382 | 397 | 412 | 434 | 441 | 471 |
| 45. | Санкт-Петербургская митрополия | 748 | 786 | 819 | 857 | 906 | 941 | 977 | 1029 | 1046 | 1116 |
| 46. | Саратовская митрополия | 266 | 280 | 291 | 305 | 322 | 335 | 347 | 366 | 372 | 397 |
| 47. | Симбирская митрополия | 193 | 203 | 211 | 221 | 234 | 243 | 252 | 266 | 270 | 288 |
| 48. | Смоленская митрополия | 143 | 150 | 156 | 163 | 173 | 180 | 186 | 196 | 200 | 213 |
| 49. | Ставропольская митрополия | 293 | 308 | 321 | 335 | 355 | 368 | 383 | 403 | 409 | 437 |
| 50. | Тамбовская митрополия | 186 | 196 | 204 | 213 | 226 | 234 | 243 | 256 | 260 | 278 |
| 51. | Татарстанская митрополия | 239 | 251 | 261 | 273 | 289 | 300 | 312 | 328 | 334 | 356 |
| 52. | Тверская митрополия | 308 | 323 | 337 | 352 | 373 | 387 | 402 | 423 | 430 | 459 |
| 53. | Тобольская митрополия | 111 | 116 | 121 | 127 | 134 | 139 | 144 | 152 | 155 | 165 |
| 54. | Томская митрополия | 107 | 112 | 117 | 122 | 129 | 134 | 139 | 147 | 149 | 159 |
| 55. | Тульская митрополия | 131 | 138 | 144 | 150 | 159 | 165 | 172 | 181 | 184 | 196 |
| 56. | Удмуртская митрополия | 143 | 150 | 156 | 163 | 173 | 180 | 186 | 196 | 200 | 213 |
| 57. | Ханты-Мансийская митрополия | 136 | 143 | 149 | 156 | 165 | 171 | 178 | 187 | 190 | 203 |
| 58. | Челябинская митрополия | 182 | 191 | 199 | 208 | 220 | 228 | 237 | 250 | 254 | 271 |

| № п/п | Название митрополии | Количество приходов | | | | | | | | | |
|----------|---------------------------|---------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|
| | | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
| 59. | Чувашская митрополия | 160 | 168 | 175 | 183 | 194 | 201 | 209 | 220 | 224 | 239 |
| 60. | Ярославская митрополия | 203 | 213 | 222 | 233 | 246 | 255 | 265 | 279 | 284 | 303 |
| 61. | Москва | 849 | 894 | 958 | 1056 | 1110 | 1130 | 1154 | 1179 | 1198 | 1218 |
| | Итого | 13265 | 13943 | 14522 | 15196 | 16076 | 16692 | 17331 | 18261 | 18550 | 19 800 |

Приложение Д. Количество верующих, приходящихся на один приход

Таблица Д.1 – Количество верующих, приходящихся на один приход, чел.

| Показатель | Годы | | | | | | | | |
|---|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
| количество православных верующих, чел | 76 545 741 | 80 037 460 | 84 644 224 | 93 587 787 | 84 603 129 | 81 169 738 | 78 833 343 | 77 178 296 | 79 736 440 |
| количество православных приходов | 15196 | 16076 | 16692 | 17331 | 18261 | 18550 | 19369 | 20095 | 20124 |
| количество верующих, постоянно участвующих в религиозных службах, % | 8% | 4% | 8% | 9% | 4% | 9% | 9% | 7% | 9% |
| количество верующих, постоянно участвующих в религиозных службах, чел. | 61 237 | 32 015 | 67 715 | 84 229 | 33 841 | 73 053 | 70 950 | 54 025 | 71 763 |
| общее количество верующих, приходящихся на 1 православный приход, чел. | 5 037 | 4 979 | 5 071 | 5 400 | 4 633 | 4 376 | 4 083 | 3 841 | 3 962 |
| количество верующих, постоянно участвующих в религиозных службах, приходящихся на 1 православный приход, чел. | 4 | 2 | 4 | 5 | 2 | 4 | 4 | 3 | 4 |

Приложение Е – Сравнительная характеристика православных религиозных организаций с другими формами хозяйствования

Таблица Е.1 – Сравнительная характеристика православных религиозных организаций с другими формами хозяйствования

| Признаки | Коммерческие организации | Некоммерческие организации | Организации государственного сектора | Православные религиозные организации |
|---------------------------------------|---|--|--|--|
| 1. Учредители (участники) организации | Физические и юридические лица (для ООО не более 50) | Граждане и (или) юридические лица (количество не ограничено) | Российская Федерация, субъект Российской Федерации или муниципальное образование | Граждане РФ (достигших 18 лет и постоянно проживающих в одной местности либо в одном городском или сельском поселении). Местной организации - не менее 10 человек, централизованной - не менее трех местных религиозных организаций. |
| 2. Цели деятельности | Получение прибыли | Достижение социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ. | для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов), органов публичной власти федеральной территории или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах | Совместное исповедание и распространение веры. |

| | | | | |
|--|--|--|--|---|
| <p>3. Формирование источников финансирования</p> | <p>Вклады учредителей, прибыль организации, заемные и привлеченные средства.</p> | <p>Регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов); добровольные имущественные взносы и пожертвования; выручка от реализации товаров, работ, услуг; дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам; доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации; и др.</p> | <p>Субсидии из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, средства соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации (казенные учреждения)</p> | <p>Пожертвования при совершении богослужений, Таинств, треб и обрядов; Добровольные пожертвования физических и юридических лиц, государственных, общественных и иных предприятий, учреждений, организаций и фондов; пожертвования при распространении предметов православного религиозного назначения и православной религиозной литературы и др.; доходы, получаемые от деятельности учреждений и предприятий РПЦ, направляемых на уставные цели; отчисления синодальных учреждений, епархий, епархиальных учреждений, и других православных организаций.; отчисления от прибыли предприятий, учрежденных каноническими подразделениями РПЦ самостоятельно или</p> |
|--|--|--|--|---|

| | | | | |
|---|---|---|---|--|
| | | | | совместно с иными юридическими или физическими лицами; иных не запрещенные законодательством поступления, в том числе доходы от ценных бумаг и вкладов, размещенных на депозитных счетах. |
| 4. Объекты учета | Факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы; финансовый результат. | Факты хозяйственной жизни, активы (имущество), поступления, доходы, расходование средств, обязательства, источники финансирования. | Активы, обязательства, источники финансирования деятельности субъекта учета, доходы, расходы, иные объекты, в том числе факты хозяйственной жизни. | Факты хозяйственной жизни, активы, духовный продукт обязательства, поступления, расходование средств, источники финансирования. |
| 5. Право осуществления предпринимательской деятельности | Является основной целью создания организации | Некоммерческие организации могут осуществлять приносящую доход деятельность, если это предусмотрено их уставами, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и если это соответствует таким целям. | Казенное учреждение может осуществлять приносящую доходы деятельность, только если такое право предусмотрено в его учредительном документе. Бюджетное учреждение вправе осуществлять приносящую доход деятельность, в рамках достижения целей, ради которых оно создано, и соответствующие указанным целям, при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах. | Религиозные организации вправе осуществлять предпринимательскую деятельность и создавать собственные предприятия постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы. На практике религиозные организации редко используют это право. |

Приложение Ж. Нормативно-правовое регулирование учета и отчетности в православных религиозных организациях

Таблица Ж.1 - Нормативно-правовое регулирование учета и отчетности в православных религиозных организациях¹

| Нормативный документ | Положения, регулирующие деятельность православных религиозных организаций |
|------------------------------|---|
| 1 уровень | |
| Конституция РФ | Ст. 13 определяет идеологическое многообразие РФ: «никакая идеология не может устанавливаться в качестве государственной или обязательной». Данное положение предполагает устранение правовых последствий монополии официального атеизма, который составлял мировоззренческую базу государственной идеологии в советский период. |
| | ст. 14 Конституции: «Российская Федерация – светское государство. Никакая религия не может устанавливаться в качестве государственной или обязательной. Религиозные объединения отделены от государства и равны перед законом». |
| | Ст. 28 гарантирует свободу совести, свободу вероисповедания, включая право исповедовать индивидуально или совместно с другими любую религию или не исповедовать никакой, свободно выбирать, иметь и распространять религиозные и иные убеждения и действовать в соответствии с ними. |
| Гражданский кодекс РФ | Ст. 50 дает понятия коммерческих и некоммерческих организаций и относит религиозные организации к форме некоммерческих организаций. |
| | Ст. 123.26 дает определение религиозной организации: «Религиозной организацией признается добровольное объединение постоянно и на законных основаниях проживающих на территории Российской Федерации граждан Российской Федерации или иных лиц, образованное ими в целях совместного исповедания и распространения веры и зарегистрированное в установленном законом порядке в качестве юридического лица (местная религиозная организация), объединение этих организаций (централизованная религиозная организация), а также созданная указанным объединением в соответствии с законом о свободе совести и о религиозных объединениях в целях совместного исповедания и распространения веры организация и (или) созданный указанным объединением руководящий или координирующий орган». |
| | Ст. 123.27 определяет порядок создания и формирование учредительных документов (устава) религиозной организации. |
| | Ст. 123.28 устанавливает право собственности на имущество религиозной организации. |
| Налоговый кодекс РФ | Согласно ст. 149 к операциям, освобождаемым от налогообложения НДС относятся работы (услуги) по сохранению объекта культурного наследия (памятника истории и культуры) народов Российской Федерации, культовых зданий и |

¹ Составлено автором по: [2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11, 13, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 30, 33, 34, 205]

| Нормативный документ | Положения, регулирующие деятельность православных религиозных организаций |
|---|--|
| | <p>сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций, реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы, и реализуемых данными или иными религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий.</p> <p>При определении налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии со ст. 251 НК РФ не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения; имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности.</p> <p>В целях расходов по налогу на прибыль согласно ст. 270 не учитываются расходы, осуществляемые религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения.</p> <p>По налогу на имущество религиозные организации освобождаются от налогообложения в части имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности (ст. 381).</p> <p>По земельному налогу религиозные организации освобождаются в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения, а также земельных участков, предназначенных для размещения указанных объектов (ст. 395).</p> |
| Трудовой кодекс | Гл. 54 определяет особенности регулирования труда работников религиозных организаций. |
| Федеральный закон от 12 января 1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» | Ст. 6 дает определение и устанавливает право ведения предпринимательской деятельности общественными и религиозными организациями. |

| Нормативный документ | Положения, регулирующие деятельность православных религиозных организаций |
|--|--|
| | <p>Гл. IV раскрывает особенности деятельности некоммерческой организации в части видов деятельности, имущества и источников формирования имущества.</p> <p>К имуществу согласно ст. 25 относятся: земельные участки, здания, сооружения, жилищный фонд, оборудование, инвентарь, денежные средства в рублях и иностранной валюте, ценные бумаги и иное имущество.</p> <p>Источниками формирования имущества некоммерческой организации в денежной и иных формах являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов); добровольные имущественные взносы и пожертвования; выручка от реализации товаров, работ, услуг; дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам; доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации; поступления денежных средств, предусмотренных частью 4.3 статьи 12 Федерального закона от 24 июля 2008 года № 161-ФЗ "О содействии развитию жилищного строительства"; другие не запрещенные законом поступления. <p>Гл. V устанавливает управление некоммерческой организацией, гл. VI определяет порядок поддержки некоммерческой организации и контроль за деятельностью некоммерческой организации.</p> |
| <p>Федеральный закон от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях»</p> | <p>Является основным нормативным актом, который определяет статус и основные правовые аспекты деятельности религиозных объединений.</p> <p>В соответствии с конституционным принципом отделения религиозных объединений от государства религиозное объединение:</p> <ul style="list-style-type: none"> – создается и осуществляет свою деятельность в соответствии со своей собственной иерархической и институциональной структурой, выбирает, назначает и заменяет свой персонал согласно своим собственным установлениям; – не выполняет функций органов государственной власти, других государственных органов, государственных учреждений и органов местного самоуправления; – не участвует в выборах в органы государственной власти и в органы государственной власти и в органы местного самоуправления; |

| Нормативный документ | Положения, регулирующие деятельность православных религиозных организаций |
|----------------------|--|
| | <p>не участвует в деятельности политических партий и политических движений, не оказывает им материальную и иную помощь.</p> <p>Религиозным объединением признается добровольное объединение граждан РФ, иных лиц, постоянно и на законных основаниях проживающих на ее территории, образованное в целях совместного исповедания и распространения веры и обладающее соответствующими этой цели признаками:</p> <p>вероисповедание;</p> <p>совершение богослужений, других религиозных обрядов и церемоний;</p> <p>обучение религии и религиозное воспитание своих последователей.</p> <p>Религиозные объединения могут создаваться в форме религиозных групп и религиозных организаций (ст. 6).</p> <p>Учредителями местной религиозной организации могут быть не менее десяти граждан Российской Федерации, достигших возраста восемнадцати лет и постоянно проживающих в одной местности либо в одном городском или сельском поселении (ст. 9).</p> <p>Религиозная организация действует на основании устава, который утверждается ее учредителями или централизованной религиозной организацией и должен отвечать требованиям гражданского законодательства РФ (ст. 10).</p> <p>В собственности религиозных организаций могут находиться здания, земельные участки, объекты производственного, социального, благотворительного, культурно-просветительского и иного назначения, предметы религиозного назначения, денежные средства и иное имущество, необходимое для обеспечения их деятельности, в том числе отнесенное к памятникам истории и культуры.</p> <p>Религиозные организации обладают правом собственности на имущество, приобретенное или созданное ими за счет собственных средств, пожертвованное гражданами, организациями или переданное религиозным организациям в собственность государством либо приобретенное иными способами, не противоречащими законодательству Российской Федерации (ст. 21).</p> <p>Закон предоставляет религиозным организациям, в том числе и православным религиозным организациям, право производить, приобретать, экспортировать, импортировать и распространять религиозную литературу и иные предметы религиозного назначения, им принадлежит</p> |

| | |
|---|---|
| Нормативный документ | Положения, регулирующие деятельность православных религиозных организаций |
| | <p>исключительное право учреждать организации, специализирующиеся на издании богослужебной литературы и производстве предметов религиозного назначения.</p> <p>Религиозные организации имеют право осуществлять паломническую, благотворительную образовательную и миссионерскую деятельность.</p> <p>Законом устанавливается порядок контроля и надзора со стороны уполномоченного органа и органов прокуратуры (ст. 25, 25.1).</p> |
| <p>Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»</p> | <p>Устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету, определяет объекты бухгалтерского учета.</p> <p>Некоммерческие организации согласно ст. 6 п. 4 могут применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и формировать упрощенные формы бухгалтерской отчетности.</p> <p>Применительно к экономическим субъектам существует обязательство организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни (ст. 19).</p> <p>Ст. 14 определяет состав годовой бухгалтерской отчетности некоммерческой организации: бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.</p> |
| <p>Федеральный закон от 30 ноября 2010 г. № 327-ФЗ «О передаче религиозным организациям имущества религиозного назначения, находящегося в государственной или муниципальной собственности»</p> | <p>Государственное или муниципальное имущество религиозного назначения передается религиозным организациям по их письменным заявлениям. В заявлении необходимо изложить просьбу о передаче государственного или муниципального имущества с указанием наименования имущества, его назначения, места нахождения, истории создания и использования, целей использования, вида права, на котором предлагается осуществить передачу такого имущества.</p> <p>Решение о передаче имущества принимает орган, который наделен полномочиями на передачу имущества религиозным организациям. Это может быть федеральный орган исполнительной власти, или орган государственной власти субъекта РФ, или орган местного самоуправления, которые уполномочены на принятие решений о передаче религиозным организациям государственного или муниципального имущества религиозного назначения (ст. 2).</p> <p>Уполномоченный орган в течение месяца рассматривает заявку религиозной организации на передачу ей соответствующего имущества. По результатам рассмотрения может быть принято мотивированное решение об отказе в передаче</p> |

| | |
|--|---|
| Нормативный документ | Положения, регулирующие деятельность православных религиозных организаций |
| | государственного или муниципального имущества или решение, по которому имущество может быть передано религиозной организации или включено в план передачи недвижимого имущества религиозного назначения (в случае, если такая передача приостановит деятельность государственных или муниципальных учреждений или унитарных предприятий) |
| Федеральный закон от 25.06.2002 г. №73-ФЗ «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации» | Если имущество является объектом культурного наследия, то право собственности на него ограничено в силу действия ст. 48: «При государственной регистрации договора купли-продажи объекта культурного наследия новый собственник принимает на себя обязательства по сохранению объекта культурного наследия, которые являются ограничениями (обременениями) права собственности на данный объект и указываются в охранном обязательстве собственника объекта культурного наследия». В зависимости от того, кому принадлежит объект (субъекту РФ, муниципальному образованию), с тем органом и заключается охранное обязательство. |
| 2 уровень | |
| Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 | Устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций. Учетная политика организации должна обеспечивать: полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты); своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности); большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности); отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой); тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости); рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте |

| | |
|--|--|
| Нормативный документ | Положения, регулирующие деятельность православных религиозных организаций |
| | бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации (требование рациональности). Религиозные организации могут воспользоваться п. 6.1 и при применении упрощенной формы ведения бухгалтерского учета вправе использовать простую форму (без двойной записи). |
| Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 | Применяется всеми юридическими лицами, следовательно, и православными религиозными организациями, в случае, если у них есть активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте. |
| Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 | Устанавливает требования и состав бухгалтерской отчетности. Основные требования к формированию финансовой отчетности: полнота, достоверность, нейтральность. |
| Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 | Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах. Более подробная характеристика отдельных положений ПБУ 14/2007 дана в табл. 6. |
| Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по кредитам и займам» ПБУ 15/2008 | Применяется религиозными организациями в случае наличия кредитов и займов. В православных религиозных организациях получение кредита не приветствуется (не благословляется). |
| Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 | Применимо также и в православных религиозных организациях, однако, операции с ценными бумагами и прочими инвестициями не могут относиться к основным видам деятельности, поэтому получение доходов и расходов по данным активам относятся к предпринимательской деятельности. |
| Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008 | Применяется всеми юридическими лицами, за исключением кредитных организаций и государственных учреждений, то есть данное положение может применяться и православными религиозными организациями. При этом согласно ПБУ оценочным значением является величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др. Таким образом, православные религиозные организации применяют Положение в том случае, если у них формируются резервы. |
| Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 | Применяется православными религиозными организациями в случае обнаружения ошибок в учете и отчетности и необходимости их исправления. |
| Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету 5/2019 «Запасы» | Устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах организаций коммерческими и некоммерческими организациями (включая православные религиозные организации). Подробная характеристика отдельных положений Стандарта в сравнении с коммерческими организациями дана в табл. 7. |
| Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету ФСБУ 6/2020 «Основные средства» | Определяет требования к формированию в бухгалтерском учете информации об основных средствах организаций. Подробная характеристика отдельных положений |

| | |
|--|--|
| Нормативный документ | Положения, регулирующие деятельность православных религиозных организаций |
| | Стандарта в сравнении с коммерческими организациями дана в табл. 8. |
| Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» | Применяется некоммерческими организациями в рамках сторон аренды. В православных религиозных организациях, как правило, имущество предоставляется на основании оперативного управления или права собственности. Теоретически, данный стандарт может применяться и в религиозных организациях, являющихся одной из сторон аренды. |
| Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» | Применяется, если религиозной организацией производится создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств собственными силами. |
| Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» | Утверждает формы отчетности для некоммерческих организаций: бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств. |
| Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» | План счетов является основанием для разработки рабочего плана счетов православной религиозной организации. Инструкция устанавливает единые подходы к применению Плана счетов бухгалтерского учета и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. |
| 3 уровень | |
| Приказ Министерства юстиции РФ от 16 августа 2018 г. № 170 «Об утверждении форм отчетности некоммерческих организаций» | Устанавливает форму отчета о деятельности религиозной организации, персональном составе руководящих органов, целях расходования денежных средств и использования иного имущества, в том числе полученных от международных и иностранных организаций, иностранных граждан, лиц без гражданства, об их фактическом расходовании (использовании). |
| Информационное сообщение Минфина России от 13.12.2018 N ИС-учет-12 «Об изменении порядка представления организациями обязательного экземпляра годовой бухгалтерской отчетности» | Данным сообщением религиозные организации освобождены от представления бухгалтерской отчетности в налоговые органы и органы государственной статистики. |
| 4 уровень | |
| Устав Русской Православной Церкви (РПЦ) | Устанавливает иерархическую структуру управления, полномочия органов управления РПЦ (Поместного собора, Архиерейского собора, Патриарха Московского и Всея Руси, Священного Синода, Церковного совета и др), определяет полномочия и деятельность Епархий, приходов, монастырей и др. православных религиозных организаций, состав средств и имущества православных религиозных организаций. Средства Русской Православной Церкви и ее канонических подразделений образуются из: а) пожертвований при совершении богослужений, Таинств, треб и обрядов; б) добровольных пожертвований физических и юридических лиц, государственных, общественных и иных предприятий, учреждений, организаций и фондов; в) пожертвований при распространении предметов православного религиозного назначения и православной религиозной литературы (книг, журналов, газет, аудиовидеозаписей и т.п.), а также от реализации таковых предметов; г) доходов, получаемых от деятельности учреждений и предприятий Русской Православной Церкви, |

| Нормативный документ | Положения, регулирующие деятельность православных религиозных организаций |
|---|---|
| | <p>направляемых на уставные цели Русской Православной Церкви;</p> <p>д) отчислений синодальных учреждений, епархий, епархиальных учреждений, миссий, подворий, представительств, а также приходов, монастырей, братств, сестричеств, их учреждений, организаций и др.;</p> <p>е) отчислений от прибыли предприятий, учрежденных каноническими подразделениями Русской Православной Церкви самостоятельно или совместно с иными юридическими или физическими лицами;</p> <p>ж) иных не запрещенных законодательством поступлений, в том числе доходов от ценных бумаг и вкладов, размещенных на депозитных счетах.</p> <p>Общецерковный план расходов формируется за счет средств, отчисляемых епархиями, ставропигиальными монастырями, приходами города Москвы, а также поступающих целевым назначением из вышеназванных источников.</p> |
| Учетная политика православной религиозной организации | Определяет методы ведения бухгалтерского учета и учитывает особенности учетного процесса православных религиозных организаций. |
| Рабочий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности религиозной организации | Разработан бухгалтерией Московского Патриархата, отражает особенности деятельности православных религиозных организаций. |

Приложение 3. Учетная политика православного прихода

Утверждено Распоряжением
 настоятеля прихода
 от « ____ » _____ г.

Учетная политика православного прихода

I Общие положения

Настоящее Положение определяет порядок ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в православном приходе

в соответствии с российским законодательством и правилами бухгалтерского учета и отчетности.

1.1. При ведении бухгалтерского учета в православном приходе необходимо руководствоваться следующими нормативно-правовыми документами:

Гражданским кодексом РФ;

Налоговым кодексом РФ;

Трудовым кодексом РФ;

Федеральным законом от 12 января 1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»;

Федеральным законом от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях»;

Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29 июля 1998 года № 34н;

Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008

Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006

Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99

Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по кредитам и займам» ПБУ 15/2008

Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02

Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008

Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010

Федеральным стандартом по бухгалтерскому учету 5/2019 «Запасы»

Федеральным стандартом по бухгалтерскому учету ФСБУ 6/2020 «Основные средства»

Федеральным стандартом по бухгалтерскому учету ФСБУ 14/ 2022 «Учет нематериальных активов»

Федеральным стандартом по бухгалтерскому учету ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

Федеральным стандартом по бухгалтерскому учету ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»

Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»

Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

В случае осуществления приходом предпринимательской деятельности необходимо использовать ПБУ 9/99 «Учет доходов организации» и ПБУ 10/99 «Учет расходов религиозной организации».

1.2. Бухгалтерский и налоговый учет ведется бухгалтерской службой во главе с казначеем (главным бухгалтером).

1.3. Учет и обработка информации осуществляется с автоматизированной программы по бухгалтерскому учету 1С: Бухгалтерия.

1.4. Право подписи первичных документов принадлежит настоятелю, председателю Приходского совета (церковному старосте) и казначею. Банковские и другие финансовые документы подписываются председателем Приходского совета (церковный староста) и казначеем.

1.5. Бухгалтерский учет хозяйственных операций ведется методом двойной записи в соответствии с рабочим планом счетов, который разработан на основании Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению и содержит полный перечень синтетических и аналитических счетов упрощенным способом.

1.6. Организация использует унифицированные формы первичных документов. Документы, формы которых не предусмотрены альбомами унифицированных форм, разрабатываются организацией самостоятельно и должны содержать обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и утверждаться приказом руководителя в установленном порядке.

1.7. Приход самостоятельно разрабатывает и утверждает формы документов для управленческой отчетности, а также регистры бухгалтерского учета на основе рекомендаций бухгалтерии Московской Патриархии.

1.8. Документооборот совершается по утвержденному графику документооборота.

II Учет имущества.

2.1 Имущество прихода формируется за счет пожертвований, приобретения, создания и других случаев, не противоречащих законодательству РФ.

2.2. Актив принимается к учету в качестве объекта основных средств и предметов религиозного назначения при соблюдении следующих условий:

имеет материально-вещественную форму;
 предназначен для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;
 предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
 способен обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана.

К предметам религиозного назначения относятся предметы религиозного назначения, используемых в богослужении.

2.3 Оценка объектов основных средств производится в размере фактических расходов на их приобретение или строительство, включая суммы невозмещаемых налогов. Дальнейшая оценка производится по балансовой стоимости.

2.4. Активы, стоимостью менее 50 000 руб. учитываются в составе запасов и списываются на расходы по мере их отпуска в эксплуатацию, если они не относятся к предметам религиозного назначения с длительным сроком эксплуатации.

2.5. Стоимость основных средств и предметов религиозного назначения погашается путем начисления амортизации линейным способом.

2.6. Срок полезного использования по объектам основных средств и предметам религиозного назначения определяется православным приходом, исходя из:

ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;

ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;

планов по замене и ремонту основных средств.

2.7 В составе незавершенного строительства учитываются затраты по незаконченному капитальному строительству, по принятым в установленном порядке промежуточным или законченным этапам выполненных строительных работ.

В сумму фактических затрат при признании капитальных вложений включаются:

уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при осуществлении капитальных вложений суммы;

стоимость активов организации, списываемая в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений;

амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений;

затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов;

заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений, а также все связанные с указанными вознаграждениями социальные платежи;

иные затраты, связанные с созданием капитального вложения.

2.8 Актив принимается к учету в качестве объекта нематериального актива при наличии следующих условий:

объект предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей религиозной организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

организация имеет право на использование объекта в деятельности, направленной на достижение целей создания религиозной организации;

возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

2.9 Объект нематериальных активов оценивается по первоначальной стоимости, которая складывается из общих сумм связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете.

2.10 Стоимость объектов нематериальных активов погашается путем начисления амортизации линейным способом.

2.11 Срок полезного использования объекта нематериальных активов определяется исходя из:

ожидаемого периода использования объекта нематериальных активов с учетом нормативных, договорных и других ограничений использования, намерений руководства организации в отношении использования такого объекта;

срока полезного использования иного актива, с которым объект нематериальных активов непосредственно связан;

других факторов, влияющих на использование объекта нематериальных активов организацией.

2.12 Если по объектам нематериальных активов невозможно определить срок полезного использования, они признаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования, по которым не начисляется амортизация.

2.13 Объекты, обладающие духовной ценностью, относятся к предметам религиозного назначения, объекты, обладающие культурной ценностью, относятся к объектам нематериальных активов.

2.14 Материально-производственные запасы отражаются в учете в размере фактических затрат на их приобретение, включая суммы невозмещаемых налогов, и списываются на расходы по средней себестоимости и по себестоимости каждой единицы в части материалов, содержащих драгоценные металлы и камни.

2.15 К предметам религиозного назначения для распространения относятся активы, предназначенные для распространения через церковную лавку.

III Учет источников финансирования

3.1. Учет пожертвований осуществляется на счете 86 «Целевое финансирование» в разрезе источников финансирования:

- 86-1 «Анонимные пожертвования»
- 86-2 «Пожертвования на реставрацию храма (церкви)»
- 86-3 «Пожертвования на убранство храма (церкви)»
- 86-4 «Свечной сбор»
- 86-5 «Пожертвования от распространения церковной утвари»
- 86-6 «Пожертвования от распространения книг»
- 86-7 «Прочие источники по неосновным видам деятельности»
 - 86-7-1 «Поступления от паломнической деятельности»
 - 86-7-2 «Поступления от сельскохозяйственной деятельности»
 - 86-7-3 «Поступления от деятельности мастерских»
 - 86-7-4 «Поступления на издательскую деятельность»
 - 86-7-5 «Поступления на благотворительную деятельность»
- 86-8 «Прочие поступления»

3.2. Пожертвования и прочие целевые поступления отражаются в момент их фактического поступления.

3.3. Поступления учитываются в разрезе видов пожертвований.

3.4. Бухгалтерский учет поступлений от ведения уставной деятельности и доходов от предпринимательской деятельности осуществляется отдельно.

IV Учет расходов

4.1 Учет расходов по основной уставной деятельности ведется на счете 26 «Общецерковные расходы», субсчет «Затраты по основной деятельности». По окончании каждого месяца затраты списываются в дебет счета 86 «Целевое финансирование».

Аналитический учет расходов ведется по аналитическим счетам к счету 26 «Общецерковные расходы», соответствующим статьям расходов сметы:

- 26 -1 «Расходы по основной деятельности»
 - 26-1-1 «Коммунальные расходы»
 - 26-1-2 «Расходы на содержание храма»
 - 26-1-3 «Расходы на оплату труда священнослужителей»
 - 26-1-4 «Расходы на оплату труда персонала прихода»

4.2 Ведение расходов по дополнительным неосновным видам деятельности прихода осуществляется на счете 26 «Расходы по неосновным видам деятельности» в разрезе отдельных аналитических счетов:

- 26-2 «Расходы по неосновным видам деятельности»
 - 26-2-1 «Расходы по паломнической деятельности»
 - 26-2-2 «Расходы по сельскохозяйственной деятельности»
 - 26-2-3 «Расходы по деятельности мастерских»
 - 26-2-4 «Расходы по издательской деятельности»
 - 26-2-5 «Расходы по благотворительной деятельности»

4.3. Учет расходов по предпринимательской деятельности, предусмотренной уставом, осуществляется на счете 20 «Предпринимательская деятельность». По окончании каждого месяца затраты списываются в дебет счета 90 «Продажи».

По завершении отчетного периода доход направляется на осуществление уставной деятельности религиозной организации и отражается по кредиту счета 86 «Целевое финансирование».

4.4. Административные расходы, связанные с выполнением уставных целей и задач, списываются в полном объеме на уставную деятельность.

4.5. Использование целевых средств на приобретение основных средств и других внеоборотных активов отражается бухгалтерской записью по дебету счета 86 «Целевое финансирование», субсчет по соответствующему источнику финансирования и кредиту счета 86 «Целевое финансирование», субсчет «Целевое финансирование, использованное на приобретение основных средств».

V Расчеты с подотчетными лицами

5.1 Срок возврата подотчетных сумм на хозяйственные нужды 30 дней, на командировочные расходы – 3 дня.

5.2 Размер суточных и норм возмещения других командировочных расходов устанавливается отдельным приказом.

VI Контрольные мероприятия и порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств

6.1 Проведение инвентаризации обязательно:
при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;
перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
при смене материально ответственных лиц;
при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
при реорганизации или ликвидации прихода.

6.2 В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности производить инвентаризацию имущества и обязательств в следующие сроки:

основных средств и материалов – один раз в год перед составлением отчетности;

кассовых операций – один раз в квартал;

дебиторской и кредиторской задолженности – один раз в квартал.

6.3. Сроки проведения инвентаризации определяются отдельным приказом настоятеля прихода или казначея.

6.4. Контроль за хозяйственными операциями осуществляется ревизионной комиссией, которая избирается из числа членов Приходского собрания и состоит из председателя и двух членов, сроком на три года.

В обязанности Ревизионной комиссии входит:

регулярная ревизия, включающая проверку наличия денежных средств, законности и правильности произведенных расходов и ведения приходом расходных книг;

наблюдение за состоянием имущества;

ежегодная инвентаризация;

контроль за снятием кружек и пожертвованиями.

Ревизионная комиссия составляет акты о проведенных проверках и представляет их на заседание Приходского собрания.

Деятельность ревизионной комиссии осуществляется в соответствии с Положением о ревизионной комиссии.

Приложение II. Рабочий план счетов для православных религиозных организаций

Рабочий план счетов православных религиозных организаций

| Наименование счета | Код счета | Субсчета первого порядка | Субсчет второго порядка | Аналитические счета |
|---|-----------|--|---|-------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Раздел I. Внеоборотные активы | | | | |
| Основные средства | 01 | По виду деятельности: 1 уставная; 2 неуставная (прочая). | Отношение к категории особо ценного имущества 1. церковное имущество собственное 2. особо ценное церковное имущество собственное 3. имущество, относимое к памятникам культуры и истории собственное | По видам церковного имущества |
| Амортизация основных средств | 02 | По видам церковного имущества | | |
| Нематериальные активы | 04 | По видам нематериальных активов | | |
| Предметы религиозного назначения | 06 | По видам предметов религиозного назначения, используемых в богослужении | | |
| Вложения во внеоборотные активы | 08 | 1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов | | |
| Раздел II. Производственные запасы | | | | |
| Материалы | 10 | Вид деятельности 1. уставная; 2. неуставная (прочая). | По виду поступления: 1. за плату 2. безвозмездно 3. созданное собственными силами | По видам материалов |
| Предметы религиозного | 12 | Группа предметов: 1. свечи | По номенклатуре | |

| | | | | |
|---|----|--|--|--|
| назначения для распространения | | 2. предметы религиозного назначения (атрибутика и утварь); 3. религиозная (церковная) литература; 4. религиозные аудио- и видеоматериалы; 5. церковные облачения. | | |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям | 19 | 1. НДС при приобретении основных средств 2. НДС по приобретенным нематериальным активам 3. НДС по приобретенным материально-производственным запасам | | |
| Раздел III. Затраты на производство | | | | |
| Основное производство | 20 | Затраты на производство по видам деятельности | | |
| Общецерковные расходы | 26 | Расходы на уставную деятельность: 1 «Расходы по основной деятельности» 2 «Расходы по неосновным видам деятельности» 3 «Прочие расходы» | 1 «Коммунальные расходы» 2 «Расходы на содержание храма» 3 «Расходы на оплату труда священнослужителей» 4 «Расходы на оплату труда персонала прихода» 5 «Расходы по паломнической деятельности» 6 «Расходы по сельскохозяйственной деятельности» 7 «Расходы по деятельности мастерских» 8 «Расходы по издательской деятельности» 9 «Расходы по благотворительной деятельности» | |
| Раздел IV. Готовая продукция и товары | | | | |
| Товары | 41 | По видам товаров | | |
| Готовая продукция | 43 | По видам продукции | | |
| Раздел V. Денежные средства | | | | |
| Касса | 50 | 1. Касса организации 2. Денежные документы | | |
| Расчетные счета | 51 | | | |
| Валютные счета | 52 | | | |
| Финансовые вложения | 58 | 1. Акции 2. Облигации | | |
| Раздел VI. Расчеты | | | | |

| | | | | |
|--|----|--|--|--|
| Расчеты с поставщиками и подрядчиками | 60 | 1. Расчеты с поставщиками и подрядчиками 2. Расчеты по авансам выданным | | |
| Расчеты с покупателями и заказчиками | 62 | 1. Расчеты с покупателями и заказчиками 2. Расчеты по авансам полученным | | |
| Расчеты по налогам и сборам | 68 | 1. Налог на доходы физических лиц 2 Налог на добавленную стоимость 3 Земельный налог 4 Прочие налоги и сборы | | |
| Расчеты по социальному страхованию и обеспечению | 69 | 1 Расчеты по социальному страхованию 2 Расчеты по пенсионному обеспечению 3 Расчеты по обязательному медицинскому страхованию 4 Страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний | | |
| Расчеты с персоналом по оплате труда | 70 | | | |
| Расчеты с подотчетными лицами | 71 | | | |
| Расчеты с персоналом по прочим операциям | 73 | 1 Расчеты по предоставленным займам 2 Расчеты по возмещению материального ущерба | | |
| Внутрицерковные расчеты | 74 | 1 Расчеты по взносам на общецерковные нужды 2 Расчеты с религиозными организациями | | |
| Расчеты с разными дебиторами и кредиторами | 76 | | | |
| Внутрихозяйственные расчеты | 79 | 1 Расчеты с приписными храмами 2 Расчеты с подсобными | | |

| | | | | |
|--|----|---|---|--|
| | | хозяйствами 3 Расчеты с обособленными подразделениями данной организации | | |
| Раздел VII. Источники финансирования | | | | |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 84 | | | |
| Целевое финансирование | 86 | Виды поступлений: 1. Анонимные пожертвования 2 Пожертвования на реставрацию храма (церкви) 3 Пожертвования на убранство храма (церкви) 4 Свечной сбор 5 Пожертвования от предметов распространения 6 Прочие источники по неосновным видам деятельности 7 Прочие поступления | Поступления по неосновной деятельности: 1 Поступления от паломнической деятельности 2 Поступления от сельскохозяйственной деятельности 3 Поступления от деятельности мастерских 4 Поступления на издательскую деятельность 5 Поступления на благотворительную деятельность | |
| Раздел VIII. Финансовые результаты | | | | |
| Прочие доходы и расходы | 91 | 1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 3. Сальдо прочих доходов и расходов | | |
| Недостачи и потери от порчи ценностей | 94 | | | |
| Резервы предстоящих расходов | 96 | | | |
| Расходы будущих периодов | 97 | | | |
| Прибыли и убытки | 99 | | | |

Забалансовые счета

002 «Церковные ценности, полученные на ответственное хранение (пользование)»

010 «Износ церковного имущества»

011 «Основные средства, сданные в аренду»

**Приложение К. Положение о ревизионной комиссии православного
прихода**
ПОЛОЖЕНИЕ

о ревизионной комиссии православного прихода

1. Общие положения.

Положение определяет состав, функции, порядок деятельности ревизионной комиссии (далее – Ревизионная комиссия) православного прихода _____ и взаимодействия с органами управления Русской Православной Церкви (РПЦ).

В своей работе Ревизионная комиссия руководствуется законодательством Российской Федерации, Уставом РПЦ и внутренними документами прихода, относящимися к ее деятельности.

Ревизионная комиссия является постоянно действующим органом внутреннего контроля деятельности прихода.

Ревизионная комиссия проверяет финансово-хозяйственную деятельность прихода, сохранность и учет имущества, его использование по назначению, проводит ежегодную инвентаризацию, ревизует зачисление пожертвований и поступлений и расход денежных средств.

Ревизионная комиссия подотчетна Приходскому собранию.

2. Обязанности Ревизионной комиссии:

а) регулярная ревизия, включающая проверку наличия денежных средств, законности и правильности произведенных расходов и ведения приходом расходных книг;

б) наблюдение за состоянием имущества;

в) ежегодная инвентаризация;

г) контроль за вскрытием ящика пожертвований прихожан.

3. Права ревизионной комиссии.

Ревизионная комиссия в целях надлежащего выполнения своих функций имеет право:

- получать от сотрудников бухгалтерии документы, необходимые для выполнения стоящих перед ней задач;
- привлекать к своей работе сторонних специалистов (на договорной основе);
- участвовать в заседаниях Приходского собрания.

4. Состав ревизионной комиссии:

3.1 Приходское собрание из числа своих членов избирает Ревизионную комиссию прихода, состоящую из председателя и двух членов, сроком на три года.

3.2 Члены Приходского совета и Ревизионной комиссии не могут состоять в близком родстве.

5. Заседания ревизионной комиссии:

4.1 Заседания ревизионной комиссии проводятся для решения организационных вопросов деятельности Ревизионной комиссии, а также каждый раз перед началом проведения проверки и по итогам ее проведения.

4.2 Перед проверкой на заседании Ревизионной комиссии обсуждаются вопросы подготовки и проведения предстоящей проверки, определяют перечень информации и материалов, необходимых для проведения проверки.

4.3 На заседании ревизионной комиссии по завершению проверки:

- подводятся итоги проверки,
- обобщаются выводы и формируются предложения;
- на основании итогов проверки составляется акт ревизии, который заверяется Председателем Приходского собрания.

4.4. Итоги ревизионной проверки сообщаются на заседании Приходского совета.

6. Оформление результатов ревизионной комиссии:

5.1 Ревизионная комиссия составляет акты о проведенных проверках и представляет их на очередное или чрезвычайное заседание Приходского собрания. Акт ревизии прилагается к отчетности, которая передается в Епархиальное управление.

5.2 При наличии злоупотреблений, нехватки имущества или денежных средств, а также при обнаружении ошибок в ведении и оформлении финансовых операций Приходское собрание принимает соответствующее решение. Оно имеет право предъявить иск в суде, предварительно получив на то согласие епархиального архиерея.

Приложение Л. Акт проведения ревизии православного прихода

АКТ

проведения ревизии православного прихода РПЦ

« ____ » _____
(число, месяц, год)

Г. _____

На основании решения _____
(Епархиального архиерея, Приходского совета)

Состав ревизионной комиссии:

1. _____ (должность, ФИО)
2. _____ (должность, ФИО)
3. _____ (должность, ФИО)

проведена ревизия финансово-хозяйственной деятельности _____

_____ (наименование организации)

за период с _____ по _____ .

В проведении ревизии (подведении ее итогов) принимали участие

_____ (должность, фамилия, инициалы сотрудников, привлекаемых к ревизии)

Предыдущая ревизия произведена _____
(дата проведения, кем проведена, основные результаты)

Ответственными за совершение финансово-хозяйственную деятельность являлись:

_____ (должность, фамилия и инициалы сотрудников бухгалтерской службы)

Ревизия проведена в объеме задания и прилагаемого плана.

Ревизия начата: « ____ » _____ Г.

окончена: « ____ » _____ Г.

Ревизией установлено:

Отражается систематизированное изложение материалов со ссылкой на соответствующие нормативные и иные правовые документы, с указанием конкретных виновных лиц и размера причиненного ущерба.

Должность, ФИО ревизора,
ответственного за проведение ревизии

(подпись)

Должность, ФИО казначея,
ответственного за ведение
бухгалтерского учета прихода

(подпись)

Председатель Приходского совета

(подпись)

**Приложение М. Форма сметы православной религиозной организации
(прихода)**

Форма сметы православной религиозной организации (прихода)

| Статьи поступлений и расходований средств | План | Отч. год |
|---|-------------|----------------|
| | Сумма, руб. | Сумма, руб. |
| Поступления: | | |
| 1. Пожертвования, в т.ч. | | |
| 1.1.свечной сбор | | |
| 1.2.тарелочный сбор | | |
| 1.3.кружечный сбор | | |
| 1.4.от реализации книг | | |
| 1.5.от церковной утвари | | |
| 2. Целевые поступления (в т.ч. пожертвования с целевым назначением) по видам программ | | |
| 3. Прочие поступления | | |
| Расходы: | | |
| 1.Административно-хозяйственные расходы, в т.ч. | | |
| 1.1. Расходы на проведение богослужений | | |
| 1.2. Заработная плата, отчисления на соц. нужды | | |
| 1.3. Расходы на содержание храма (коммунальные платежи) | | |
| 2. Расходы на осуществление целевых программ | | |
| 3. Прочие расходы | | |

**Приложение Н. Отчет о поступлениях и расходовании средств
религиозной организации**

**Отчет о поступлениях и расходовании средств религиозной
организации**

| Наименование показателя | За предыдущий период | За отчетный период | Отклонение |
|--|----------------------|--------------------|-------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Поступления: | 3 192 491 | 2 881 593 | - 310 898 |
| 1. Богослужбная деятельность | | | |
| 1.1. свечной сбор | 386 876 | 374 813 | -12 063 |
| 1.2 пожертвования от треб | 336 785 | 315 847 | - 20 938 |
| 1.3. тарелочно-кружечный сбор | 127 019 | 25 784 | - 101 235 |
| 1.4 пожертвования на убранство храма (церкви) | 58 932 | 36 017 | - 22 915 |
| 1.5 пожертвования от распространения церковной утвари и книг | 1 850 436 | 1 907 434 | +56 998 |
| 1.6 прочие поступления | 305 671 | 178 053 | - 127 618 |
| | 126 772 | 43 645 | - 83 127 |
| 2. Благотворительная деятельность | - | - | - |
| 3. Предпринимательская деятельность: | - | - | |
| 3.1 аренда имущества (за искл. церковных зданий, имущества богослужбного назначения) | | | |
| 3.2.торговая деятельность | | | |
| 3.3 доходы от ценных бумаг | | | |
| Расходы: | 3 036 839 | 2 915 574 | - 121 265 |
| 1. Богослужбная деятельность | 2 269 458 | 1 189 897 | - 1 079 561 |
| 1.1 оплата труда священнослужителям | 323 270 | 374 680 | + 51 410 |
| 1.2. оплата труда прочему персоналу | 106 318 | 128 359 | + 22 041 |
| 1.2.отчисления на социальные нужды | 102 493 | 48 400 | - 54 093 |
| 1.3. расходы на материалы для осуществления богослужбной деятельности | 1 737 377 | 638 458 | - 1 098 919 |
| 2. Коммунальные расходы | 118 323 | 379 585 | 261 262 |
| 4. Текущие расходы и капитальный ремонт храма | 598 106 | 470 731 | -127 375 |
| 5. Прочие расходы (отчисления Епархии) | 50 952 | 875 361 | 824 409 |

**Приложение О. Отчет о кассовом поступлении и расходовании средств
религиозной организации**

Отчет о кассовом поступлении и расходовании средств религиозной
организации

| Наименование показателя | Фактическая сумма, руб. | Структура, % | Комментарии |
|---|----------------------------|--------------|-------------|
| Поступления, всего | 2 881 593 | 100,00 | |
| в т.ч. | | | |
| богослужебная деятельность | | | |
| анонимные пожертвования: | | | |
| – от совершения треб; | 315 847 | 10,96 | |
| – тарелочно-кружечный сбор; | 25 784 | 0,89 | |
| – прочие поступления. | 43 645 | 1,51 | |
| пожертвования на реставрацию храма (церкви) | - | - | |
| пожертвования на убранство храма (церкви) | 36 017 | 1,25 | |
| свечной сбор | 374 813 | 13,01 | |
| пожертвования от распространения церковной утвари | 1 907 434 | 66,19 | |
| пожертвования от распространения книг | 178 053 | 6,18 | |
| поступления от прочей неосновной деятельности | - | - | |
| доходы от предпринимательской деятельности | - | - | |
| Расходы | 2 915 574 | 100,00 | |
| в т.ч. | | | |
| богослужебная деятельность | | | |
| коммунальные расходы | 379 585 | 13,02 | |
| расходы на материалы для осуществления богослужебной деятельности | 638 458 | 21,90 | |
| расходы на оплату труда священнослужителям | 503 039 | 17,25 | |
| расходы на оплату труда персонала прихода | | | |
| расходы на социальные нужды | 48 400 | 1,66 | |
| расходы на содержание храма | 470 731 | 16,15 | |
| Отчисления Епархии | 875 361 | 30,02 | |
| расходы по прочей неосновной деятельности | - | | |
| расходы по предпринимательской деятельности | - | | |
| | | | |
| Результат | - 33 981 | - | |

**Приложение П. Отчет об исполнении сметы православной религиозной
организации**

Отчет об исполнении сметы православной религиозной организации

| Наименование показателя | Сумма согласно сметному планированию, руб. | Фактическая сумма, руб. | Отклонения, руб. | Комментарии |
|---|--|-------------------------|------------------|-------------|
| Поступления, всего | 3 000 000 | 2 881 593 | - 118 407 | |
| в т.ч. | | | | |
| богослужебная деятельность | | | | |
| анонимные пожертвования: | | | | |
| – от совершения треб; | 300 000 | 315 847 | +15 847 | |
| – тарелочно-кружечный сбор; | 120 000 | 25 784 | - 94 216 | |
| – прочие поступления. | 80 000 | 43 645 | - 36 355 | |
| пожертвования на реставрацию храма (церкви) | - | - | - | |
| пожертвования на убранство храма (церкви) | 50 000 | 36 017 | - 13 983 | |
| свечной сбор | 300 000 | 374 813 | + 54 813 | |
| пожертвования от распространения церковной утвари | 1 850 000 | 1 907 434 | + 57 434 | |
| пожертвования от распространения книг | 300 000 | 178 053 | - 121 947 | |
| поступления от прочей неосновной деятельности | - | - | - | |
| доходы от предпринимательской деятельности | - | - | - | |
| Расходы | 2 850 000 | 2 915 574 | + 65 574 | |
| в т.ч. | | | | |
| богослужебная деятельность | | | | |
| коммунальные расходы | 400 000 | 379 585 | - 20 415 | |
| расходы на материалы для осуществления богослужебной деятельности | 394 000 | 638 458 | - 168 458 | |
| расходы на оплату труда священнослужителям | 400 000 | 503 039 | - 96 961 | |
| расходы на оплату труда персонала прихода | 200 000 | | | |
| расходы на социальные нужды | 156 000 | 48 400 | - 107 600 | |
| расходы на содержание храма | 450 000 | 470 731 | + 20 731 | |
| Отчисления Епархии | 850 000 | 875 361 | + 25 361 | |
| расходы по прочей неосновной деятельности | - | - | | |
| расходы по предпринимательской деятельности | - | - | | |
| Результат | + 50 000 | - 33 981 | | |

Приложение Р. Показатели финансово-экономической и социальной эффективности

Таблица Р.1 – Показатели финансово-экономической и социальной эффективности

| Показатель | Расчет | Значение |
|--|---|---|
| ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ | | |
| Эффект самодостаточности религиозной деятельности (ЭСД РО) | $\text{ЭСД РО} = \text{Целевые Поступления РО} - \text{Переменные Расходы РО}$ $\text{ЭСД РО} = \text{Полезный потенциал РО} + \text{Постоянные Расходы РО}$ | Отражает сумму, достаточную для покрытия постоянных расходов и формирования достаточного профицита финансирования. |
| Точка самодостаточности (выживаемости) | $\text{ТСД РО (стоим.)} = \frac{\text{Расходы на обеспечение функционирования РО}}{\text{Ур. эффекта смодостаточности РО (ЭСД/Цел. пост)}}$ | Отражает возможность покрытия расходов целевыми поступлениями (от уставной деятельности) |
| Запас самодостаточности | $\text{ЗСД РО (стоим.)} = \text{целевые поступления} - \text{Точка СД (стоим.)}$ $\text{ЗСД РО (\%)} = \frac{\text{целевые поступления} - \text{Точка СД}}{\text{поступления}}$ | Отражает дефицит или профицит текущего финансирования относительно покрытия расходов на обеспечение деятельности религиозной организации. |
| Минимальное количество прихожан (жертвователей) | $\text{СД РО (кол.)} = \frac{\text{Расходы на обеспечение функционирования РО}}{\text{Средняя величина поступления от 1-ого жертвоват.} - \text{Уд. прямые расходы на создание ед. дух. продукта}}$ | Отражает жизнеспособность (выживаемость) религиозной организации и реализации ее миссии при нулевом полезном потенциале. |
| ФИНАНСОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ | | |
| Коэффициент зависимости от источников поступлений | $K_{\text{зав}} = \frac{\text{Самый крупный источник денежных поступлений}}{\text{Сумма целевого финансирования уставной деятельности}}$ | Отражает, насколько религиозная организация зависима от самых крупных источников (доноров). |
| Коэффициент автономии (самодостаточности) | $K_{\text{авт.}} = \frac{\text{Общая сумма целевых поступлений}}{\text{Общая сумма расходов на уст. деятельность}}$ | Показывает способность организации покрывать расходы за счет целевых поступлений |
| СОЦИАЛЬНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ | | |
| Социальный индекс, <i>PI</i> , (индекс общественности) | $PI = \frac{\text{Поступления от выпуска общественных благ}}{\text{Поступления от выпуска частных благ}}$ | Дает оценку социального эффекта или пропорцию поступлений (финансовых потоков) от некоммерческой и приносящей доход деятельности |
| Чистая приведенная социальная стоимость (NPSV) | $NPSV = \sum \frac{\text{Социальная ценность } t}{(1 + Es)^t} - \text{Первоначальные инвестиции}$ | Применяется для оценки инвестиций и отражает альтернативную доходность социальных взносов. |
| Индекс социальной доходности (Social Profitability Index) | $SPI = \frac{[\text{Социальная ценность}/(1 + Es)^t]}{\text{первоначальные инвестиции}}$ | Отражает оправданность социальных инвестиций. Чем выше индекс социальной доходности, тем привлекательнее оценивается проект с позиции вложений. |

Приложение С. Расчет экономической и финансовой эффективности религиозных организаций

Таблица С.1 – Расчет экономической и финансовой эффективности религиозных организаций

| Показатель ⁷ | | ПРО 1 | | | ПРО 2 | | | ПРО 3 | | |
|---|---------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|---------|---------|-----------|
| | Усл. обознач. | 2017 | 2018 | 2019 | 2017 | 2018 | 2019 | 2017 | 2018 | 2019 |
| Экономические показатели | | | | | | | | | | |
| Эффект самодостаточности религиозной деятельности | Э1 | 853 659 | 1 398 670 | 1 756 051 | 4 679 567 | 3 894 091 | 5 038 799 | 376 984 | 468 903 | 567 654 |
| Точка самодостаточности (выживаемости) | Э2 | 1 760 376 | 2 789 450 | 3 107 626 | 6 143 960 | 4 467 910 | 7 062 865 | 689 401 | 848 012 | 1 289 540 |
| Запас самодостаточности | Э3 | 110 678 | - 78 942 | - 226 033 | 4 514 369 | - 658 505 | 1 520 382 | 104 035 | 395 603 | 234 896 |
| Минимальное количество прихожан (жертвователей) | Э4 | 17 650 | 18 250 | 22 440 | 56 007 | 59 784 | 72 403 | 3 007 | 3 890 | 4 569 |
| Финансовые показатели | | | | | | | | | | |
| Коэффициент зависимости от источников поступлений | Ф1 | 1 | 1 | 1 | 0,71 | 0,68 | 0,8 | 1 | 1 | 1 |
| Коэффициент автономии (самодостаточности) | Ф2 | 100 | 98% | 95,5% | 134% | 93% | 127% | | | |
| Социальные показатели | | | | | | | | | | |
| Социальный индекс (индекс общественности) | С1 | ∞ | ∞ | ∞ | 4 | 2,6 | 2,8 | ∞ | ∞ | ∞ |
| Чистая приведенная социальная стоимость | С2 | - | - | - | 3 567 908 | - | - | - | - | - |
| Индекс социальной доходности | С2 | - | - | - | 2,98 | - | - | - | - | - |

⁷ Принимаются проиндексированные показатели с целью сохранения коммерческой тайны