

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования «Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б.Н. Ельцина»

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)

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Екатеринбург – 2024

Работа выполнена на кафедре учета, анализа и аудита Института экономики и управления Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б. Н. Ельцина».

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент,
Юрьева Лариса Владимировна

Официальные оппоненты: **Панкова Светлана Валентиновна,**
доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО
«Оренбургский государственный университет»,
профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа
и аудита Института менеджмента, экономики и
предпринимательства;

Зонова Алевтина Вениаминовна, доктор
экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО
«Вятский государственный университет»,
г. Киров, профессор кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита;

Дружиловская Эмилия Сергеевна, кандидат
экономических наук, доцент, ФГАОУ ВО
«Национальный исследовательский Нижегородский
государственный университет им. Н.И.
Лобачевского», г. Нижний Новгород, доцент
кафедры бухгалтерского учета Института экономики

Защита состоится «24» июня 2024 г. в 14 час. 00 мин. на заседании диссертационного совета УрФУ 5.2.19.33 по адресу: 620002, Россия, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19, ауд. И-420 (зал Ученого совета).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГАОУ ВО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина», адрес объявления на сайте УрФУ <https://dissovet2.urfu.ru/mod/data/view.php?d=12&rid=5977>

Автореферат разослан «___» мая 2024 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Савостина Ольга Викторовна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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

Религиозные организации реализуют духовные цели и в рамках своей деятельности опираются на принципы самофинансирования и самокупаемости. Ведение хозяйственной деятельности является основой достижения их уставных целей. Актуальность исследования объясняется недостаточно эффективной учетной системой православных религиозных организаций (далее – ПРО), 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 ПРО характерна закрытость их экономической системы и непубличность отчетности для оценки эффективности деятельности и получение качественной информации для заинтересованных пользователей, включая жертвователей и попечителей ПРО.

Степень разработанности направления научного исследования.

Проблематику учетного и аналитического обеспечения отразили в своих трудах: А.С. Бакаев, С.А. Бороненкова, В.Г. Гетьман, М.А. Вахрушина, А.В. Зонина, Т.В. Зырянова, В.Б. Ивашкевич, Н.Н. Ильшева, В.Э. Керимов, С.И. Крылов, М.В. Мельник, Н.С. Нечехина, С.В. Панкова, Я.В. Соколов, З. С. Туякова, А.Д. Шермет, Т.Г. Шешукова, В.Т. Чай, 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 ПРО.

Целью исследования 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 ПРО, на основе структуризации эволюционного развития учетного процесса и контроля в ПРО и систематизации нормативно-правового обеспечения учета и отчетности религиозных организаций, выделив специфические черты и проблемы в информированности о деятельности ПРО с целью разработки методики 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 ПРО, 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 выводов и формировании рекомендаций в части учетного обеспечения деятельности ПРО 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.

Области исследования диссертационной работы соответствуют следующим пунктам паспорта специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика (бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика):

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

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.

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в развитии теоретико-методических положений учета и формирования отчетности в ПРО с целью улучшения качества предоставляемой информации.

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 ВАК РФ);

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 ВАК РФ);

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 ВАК РФ);

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 ВАК РФ).

Теоретическая значимость работы заключается в обобщении и углублении знаний в области методики учетного обеспечения, формировании концептуальных основ учета и отчетности ПРО 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 в Уральском государственном экономическом университете и Уральском федеральном университете.

Публикации. Основные положения и выводы диссертационного исследования отражены в 22 научных публикациях, из них 9 статей, опубликованных 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 рассмотрены теоретические основы деятельности некоммерческих организаций, определены основные особенности деятельности ПРО, представлена статистика по количеству ПРО, 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 сформулированы методические подходы и направления существующей методики учета, рассмотрены этапы развития бухгалтерского учета в ПРО, представлены требования к отчетности и необходимость ее расширения, проанализированы текущие контрольные мероприятия в ПРО и проблемы их реализации, отражены подходы к внешней и внутренней среде деятельности религиозных организаций с точки зрения формирования аналитических показателей.

Третья глава 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 ПРО, систематизированы показатели экономической результативности и социальной эффективности деятельности ПРО.

В заключении обобщены основные результаты и сформулированы предложения по использованию результатов диссертационного исследования.

ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ, 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 ВАК РФ).

ПРО являются уникальным субъектом экономических отношений, которые удовлетворяют духовные потребности, предоставляют духовное благо и создают духовный продукт. Под *духовным продуктом* в рамках исследования понимается нематериальное благо, получаемое в результате деятельности религиозной организации, удовлетворяющее духовные потребности прихожан, 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. 1).



Рисунок 1 – Цепочка формирования понятия «ценности духовного продукта» в религиозных организациях с точки зрения учетно-аналитического обеспечения

В результате исследования сформулированы специфические задачи учетно-аналитического обеспечения по этапам цепочки «ценности духовного продукта» (таблица 1).

Таблица 1 – Задачи учетно-аналитического обеспечения по этапам цепочки формирования «ценности духовного продукта» (фрагмент)

Ресурсное обеспечение	Богослужebные процессы	Распространение предметов религиозного назначения	Социальная и духовная поддержка паствы и прихожан
– обеспечение духовной деятельности материальными ресурсами; – учет и анализ ресурсно-духовной базы с целью эффективного использования ресурсов.	– учет наличия и движения церковного имущества и запасов с целью контроля за их сохранностью; – учет и анализ источников финансирования деятельности с целью предотвращения дефицита финансирования.	– количественный учет и анализ предметов религиозного назначения с целью контроля за их движением и наличием; – учет и анализ расходования средств по распространению предметов религиозного назначения.	– учет поступлений в рамках благотворительной деятельности и рациональное расходование средств; – анализ социальных показателей для оценки социальной эффективности.

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 ВАК РФ).

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.

В процессе исследования проведена систематизация нормативно-правовой базы и сравнение нормативного регулирования в некоммерческих и православных религиозных организациях (рисунок 2).

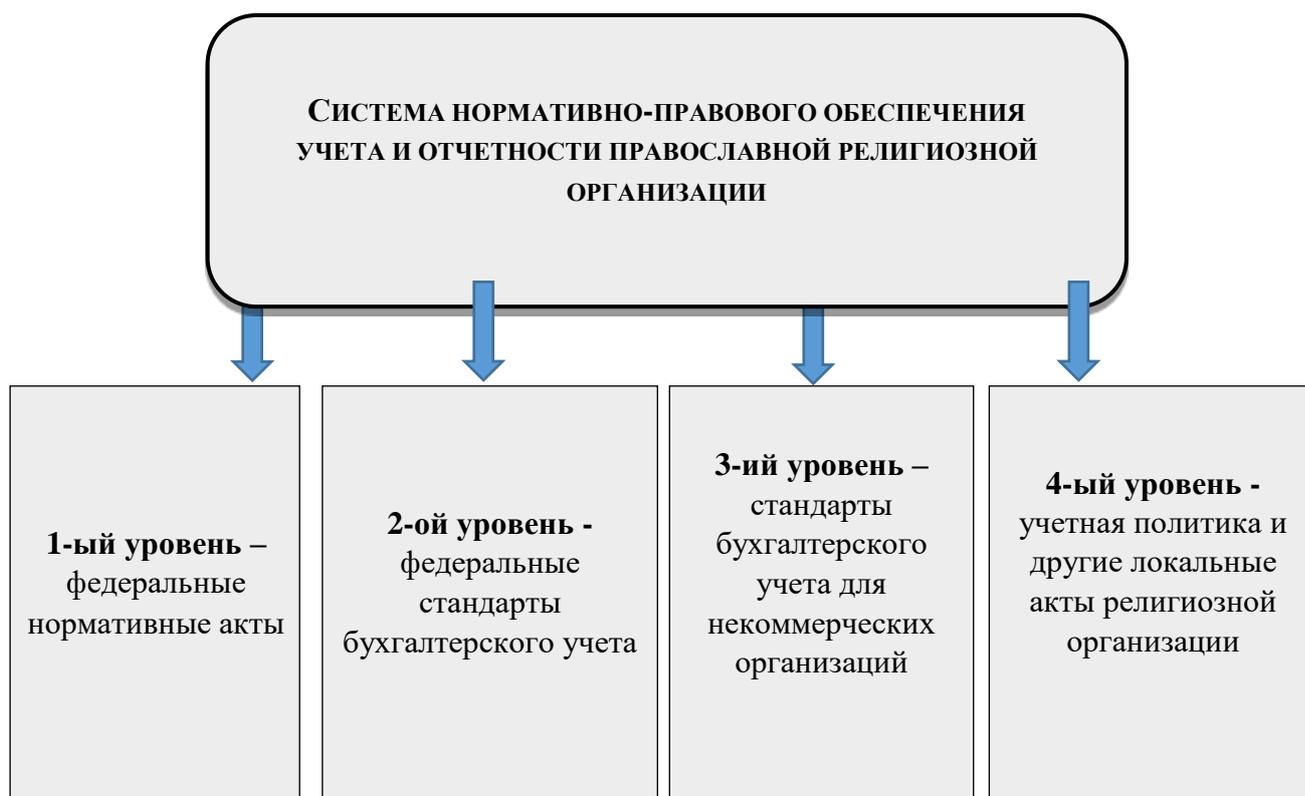


Рисунок 2 – Система нормативно-правового регулирования

Анализ количества религиозных организаций отражает ежегодное увеличение их числа. Превалирующими в структуре являются ПРО, которые составляют порядка 60 % от их общего количества (таблица 2).

Таблица 2 – Статистика изменений количества ПРО и собственности религиозных организаций

Параметр	Год							
	2010	2015	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Приходы и монастыри (ед.)	12941	16 076	17 687	18 191	18 550	19369	20095	20124
Собственность общественных и религиозных организаций (тыс. ед.)	157,0	152,2	139,4	136,6	134,1	131	130	127
Процент приверженцев православной веры, %	74	76	75	72	70	68	66	68

Ввиду схожести организационно-правовой деятельности некоммерческих организаций и религиозных, проведено сравнение основных положений нормативно-правовой базы фрагмент его представлен в таблице 3.

Таблица 3 – Сравнение нормативного регулирования организаций (фрагмент)

Критерии	Некоммерческие организации	Православные религиозные организации
<i>Участники организации</i>	Граждане и (или) юридические лица (количество не ограничено)	Граждане РФ (достигшие 18 лет и постоянно проживающие в одной местности либо в одном городском или сельском поселении). Местной организации – не менее 10 человек, централизованной – не менее трех местных религиозных организаций.
<i>Цели деятельности</i>	Достижение социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.	Совместное исповедание и распространение веры.
<i>Формирование источников финансирования</i>	1. Регулярные и единовременные поступления от учредителей, участников, членов; 2. Добровольные имущественные взносы и пожертвования; 3. Выручка от реализации товаров, работ, услуг; 4. Дивиденды, получаемые по ценным бумагам и вкладам; 5. Доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации и др.	1. Пожертвования при совершении богослужений, таинств, треб и обрядов; 2. Добровольные пожертвования физических и юридических лиц и иных организаций; 3. Пожертвования при распространении предметов православного религиозного назначения и православной религиозной литературы и др.; 4. Доходы, получаемые от деятельности учреждений и предприятий РПЦ, направляемых на уставные цели; и иные не запрещенные законодательством поступления.

Критерии	Некоммерческие организации	Православные религиозные организации
<i>Объекты учета</i>	Факты хозяйственной жизни, имущество, поступления, доходы, расходование средств, обязательства, источники финансирования.	Факты хозяйственной жизни, активы, духовный продукт, обязательства, поступления, расходование средств, источники финансирования.
<i>Право осуществления предпринимательской деятельности</i>	Некоммерческие организации могут осуществлять приносящую доход деятельность, если это предусмотрено их уставами, и это служит достижению целей, ради которых они созданы.	Религиозные организации вправе осуществлять предпринимательскую деятельность и создавать собственные предприятия если это служит достижению целей, ради которых они созданы. На практике религиозные организации редко используют это право.

В настоящий момент в религиозных организациях выявлены следующие учетные проблемы, влияющие на прозрачность их информационной системы:

Проблема 1. Вопрос учета и оценки церковного имущества. Существует множество проблемных моментов, связанных с организацией учета и управления имуществом на разных уровнях иерархической системы ПРО.

Проблема 2. Отсутствие регламентированного подхода для учета средств целевого финансирования и поступления средств от распространения предметов религиозного назначения. В настоящее время для учета поступлений целевого финансирования предусмотрен счет 86 «Целевое финансирование», но при этом отсутствуют методические рекомендации по его применению. По вопросу учета поступления средств от распространения предметов религиозного назначения также имеется противоречивая позиция.

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 может применяться в некоммерческих организациях только в адаптированном виде.

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

В результате исследования разработана учетная модель, включающая особенности методики религиозных организаций (рисунок 3).

Наибольший интерес представляет методика учетного обеспечения имущества с целью контроля его наличия и движения и источников его формирования. Новизна представленной методики заключается в детализации аналитических счетов к счету 01 «Основные средства» следующим образом (таблица 4).



Рисунок 3 – Учетная модель формирования показателей ПРО

Таблица 4 – Аналитика по счету 01 «Основные средства»

Уровни		Наименование	Код
I порядка	II порядка		
Синтетический уровень	I уровень	Вид деятельности - уставная (код 1); - неуставная (прочая) (код 2).	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	01.X.XX.XX.01 01.X.XX.XX.02 01.X.XX.XX.03
	V уровень	Артикул объекта церковного имущества	01.X.XX.XX.XX.X.(код)

Предлагаемая методика включает отдельный учет особо ценных предметов на основе картотеки и реестра особо ценных предметов.

Основным источником формирования средств ПРО являются добровольные пожертвования прихожан в виде денежных средств или имущества. Данные пожертвования являются целевыми средствами и учитываются на счете 86 «Целевое финансирование», который необходимо раскрывать в разрезе видов поступлений с целью достижения самокупаемости:

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».

Расходование средств предлагается учитывать на счете 26 «Общецерковные расходы» с детализацией по аналитическим счетам исходя из деятельности религиозной организации.

Решение учетных задач и рациональное использования ресурсного потенциала в рамках применения предложенной методики позволит выявить профицит средств по уставной деятельности и сформировать дополнительные источники финансирования за счет эффективного использования средств.

Система учета ПРО выстраивается на основании исторически сложившегося опыта. Поэтому в рамках диссертационного исследования проведена хронологизация эволюционного развития учетного обеспечения в ПРО (таблица 5).

Таблица 5 – Развитие бухгалтерского учета в ПРО

Период (веи)	Особенности развития ПРО	Особенности бухгалтерского учета
<i>1-ый этап.</i> 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.	Данный период ознаменовался становлением и развитием хозяйственного учета в ПРО. В первых православных монастырях учет сводился к подсчету поступлений и расходования средств, которые отражались в приходских книгах.
<i>2-ой этап.</i> конец XVI–XVII вв.	Создание монастырского приказа для регулирования деятельности ПРО и контроля финансово-хозяйственных дел Церкви.	Хозяйственный учет ведется в основном в монастырях в Приходно-расходных книгах, осуществляется жесткий контроль со стороны государства всех поступлений и расходований средств. Введение в практику инструмента инвентаризации.
<i>3-ий этап.</i> XVIII – нач. XX вв.	Упразднение Патриаршества и учреждение Священного Синода как органа. Данный период характеризуется усилением контроля за поступлением средств ПРО со стороны государства, централизацией учета и полной подотчетности.	Вводится отчетность со стороны Синода. При архиерейских домах заведены шнуровые книги и ежегодно они должны подавать отчеты. Дважды в год Священному Синоду архиереи подавали отчеты о составе своих епархий. К началу XIX в. вводятся ведомости поступлений и расходовании церковных сумм.
<i>4 этап.</i> 1918–1991 гг. (советский период)	Отделение Церкви от государства, провозглашение атеистического мировоззрения, восстановление Патриаршества. Период гонений на церковь, закрытость хозяйственной деятельности ПРО.	Отсутствие системного подхода к финансово-хозяйственной деятельности ПРО. Контроль церковных поступлений и расходования осуществлялся специально организованными комиссиями на основе методов ревизии.

Период (вехи)	Особенности развития ПРО	Особенности бухгалтерского учета
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. Восстанавливается иерархическая финансовая подотчетность внутри 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, осуществляется введение в образовательный процесс.	Проникновение современных технологий в учетные процессы. Применение современных средств обработки информации, внедрение автоматизированных программных продуктов.

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 ВАК РФ).

Цели и задачи организации учета соотносятся с миссией и стратегией деятельности ПРО на уровне РПЦ. В рамках хозяйственной деятельности религиозных организаций учет призван решать 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 за состоянием церковного имущества;
- выполнение социально-экономических показателей хозяйственной деятельности религиозной организации.

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.

Авторским предложением является применение отчетности общего и управленческого назначения (рисунки 4).



Рисунок 4 – Система формирования отчетности ПРО

Система формирования отчетности строится на упрощении форм ввиду возможности ведения учета без применения двойной записи. В управленческую отчетность, состоящую из сметы, отчета о поступлении и использовании средств и кассовом поступлении средств предлагается включать показатели, необходимые для формирования полного и достоверного представления как о финансовом положении

организации, так и нефинансовые показатели, которые могут повлиять на привлечение ресурсов.

Аналогично организациям государственного сектора в финансовой отчетности общего назначения православных религиозных организаций необходимо раскрывать информацию 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. Данная отчетность может послужить расширению информированности о деятельности конкретной ПРО и увеличить доверие со стороны прихожан и привлечь новых верующих.

Отчетность управленческого назначения необходима для пользователей, напрямую заинтересованным в деятельности организации, к которым относятся структурные подразделения Патриархии, Митрополий, Епархий.

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.

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

Ввиду того, что ряд методических положений учета требуют специфического подхода, предложена авторская система формирования учетной политики (рисунок 5).

Выбор способа ведения учета – полного или упрощенного, будет влиять на формирование учетно-аналитической системы. Для централизованной религиозной организации и крупных религиозных организаций упрощенный способ недопустим из-за иерархической структуры и необходимости всей полноты информационного обеспечения. Упрощенный способ учета возможен в приходах и небольших монастырях. Разработанное Положение по учетной политике представлено в Приложении к диссертационному исследованию.

Управленческая отчетность православных религиозных организаций должна содержать детализированные показатели, необходимые для принятия эффективных решений. К таким показателям может быть отнесен дефицит финансирования (недостаток собственных средств), который необходимо покрыть из общецерковного бюджета.

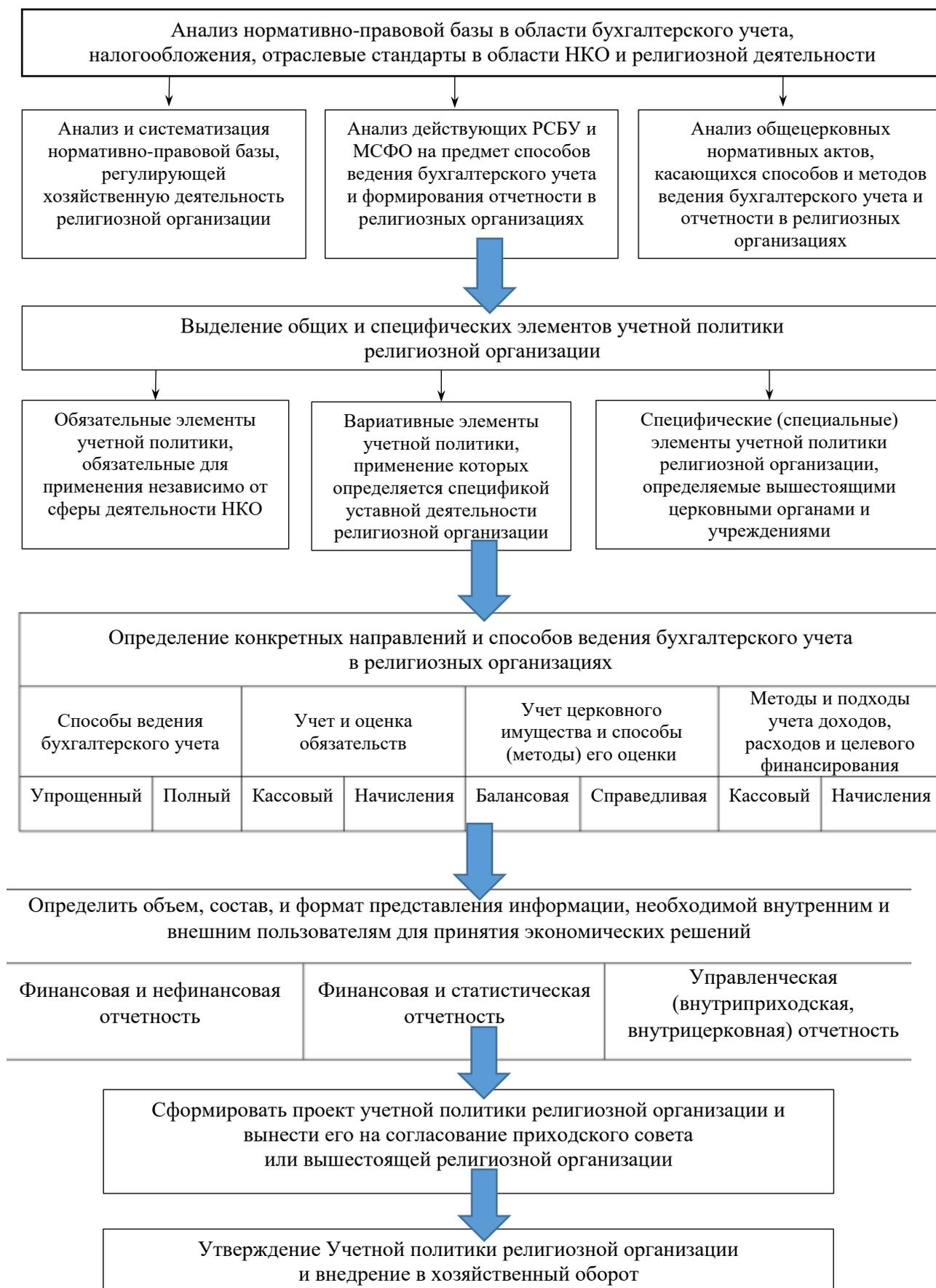


Рисунок 5 – Модель формирования учетной политики религиозной организации

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 ВАК РФ).

Для исследования внутренней среды религиозной деятельности может быть применен метод сбалансированных показателей (таблица 6).

Таблица 6 – Сбалансированная система показателей религиозной организации

Блок «Социальное окружение и причт»	Блок «Богослужебные 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.	Богослужебные 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.

В диссертационном исследовании рассмотрены показатели эффективности: экономические, социальные и финансовые. Последние имеют в религиозных организациях второстепенное значение и используются с позиции оценки достаточности финансирования для покрытия текущих расходов. Под социальной эффективностью религиозных организаций понимается совокупность показателей, которые дают относительную (качественную) оценку социального эффекта. Специфические показатели, отражающие различные направления деятельности представлены в таблице 7.

В диссертационном исследовании представлен расчет с использованием индексированных показателей нескольких ПРО. Авторским вкладом в систему показателей является расчет эффекта самодостаточности и точки выживаемости. Применение данных коэффициентов позволит произвести расчет необходимой суммы поступлений для покрытия расходов и выйти на уровень самофинансирования без профицита бюджета.

Таблица 7 – Показатели финансово-экономической и социальной эффективности

Показатель	Расчет	Значение
<i>ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ</i>		
<i>Эффект самодостаточности религиозной деятельности (ЭСД РО)</i>	$\begin{aligned} \text{ЭСД РО} &= \text{Целевые Поступления РО} - \text{Переменные Расходы РО} \\ \text{ЭСД РО} &= \text{Полезный потенциал РО} + \text{Постоянные Расходы РО} \end{aligned}$	Отражает сумму, достаточную для покрытия постоянных расходов и формирования достаточного профицита финансирования.
<i>Точка самодостаточности (выживаемости)</i>	$\text{ТСД РО (стоим.)} = \frac{\text{Расходы на обеспечение функционирования РО}}{\text{Ур. эффекта смодостаточности РО (ЭСД/Цел. пост)}}$	Отражает возможность покрытия расходов целевыми поступлениями (от уставной деятельности)
<i>Запас самодостаточности</i>	$\begin{aligned} \text{ЗСД РО (стоим.)} &= \text{целевые поступления} - \text{Точка СД (стоим.)} \\ \text{ЗСД РО (\%)} &= \frac{\text{целевые поступления} - \text{Точка СД}}{\text{поступления}} \end{aligned}$	Отражает дефицит или профицит текущего финансирования относительно покрытия расходов на обеспечение деятельности религиозной организации.
<i>Минимальное количество прихожан (жертвователей)</i>	$\begin{aligned} \text{СД РО (кол.)} &= \frac{\text{Расходы на обеспечение функционирования РО}}{\text{Средняя величина поступления от 1-ого жертвоват.}} \\ &- \text{Уд. прямые расходы на создание ед. дух. продукта} \end{aligned}$	Отражает жизнеспособность (выживаемость) религиозной организации и реализации ее миссии при нулевом полезном потенциале.
<i>СОЦИАЛЬНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ</i>		
<i>Социальный индекс, PI, (индекс общественности)</i>	$PI = \frac{\text{Поступления от выпуска общественных благ}}{\text{Поступления от выпуска частных благ}}$	Дает оценку социального эффекта или пропорцию поступлений (финансовых потоков) от некоммерческой и приносящей доход деятельности
<i>Чистая приведенная социальная стоимость (NPSV)</i>	$NPSV = \sum_{t=0}^N \frac{\text{Социальная ценность } t}{(1 + Es)^t} - \text{Первоначальные инвестиции}$	Применяется для оценки инвестиций и отражает альтернативную доходность социальных взносов.
<i>Индекс социальной доходности (Social Profitability Index)</i>	$SPI = \frac{[\text{Социальная ценность}/(1 + Es)^t]}{\text{первоначальные инвестиции}}$	Отражает оправданность социальных инвестиций. Чем выше индекс социальной доходности, тем привлекательнее оценивается проект с позиции вложений.

При расчете эффекта самодостаточности, исходя из целевых поступлений одного из доходов УрФО (на основании данных оборотно-сальдового баланса), отражается сумма покрытия постоянных расходов:

$$\text{Эффект СД}_{\text{PO}} = 2\,881\,593 - 1\,109\,189 = 1\,771\,804 \text{ (руб.)}$$

$$\text{Точка СД} = \frac{1892544}{0,609} = 3\,107\,626 \text{ (руб.)}$$

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.

В большинстве религиозных организаций социальный индекс будет стремиться к ∞ (бесконечности), поскольку доходов от частных благ (приносящей доход деятельности) они не имеют, как и в нашем случае. Это означает, что деятельность религиозных организаций направлена на достижение социально-духовного эффекта.

Привлечение дополнительных источников финансирования строится на инструментах фандрайзинга, краудфайдинга, эндаумент-фондов.

Данные инструменты позволяют привлечь дополнительный доход путем расширения социальных связей, участия большего количества людей в мероприятиях религиозной организации и использованием цифровых платформ и финансовых механизмов.

Фандрайзинговая деятельность подразумевает увеличение уровня привлеченных средств и эффективность их целевого использования за счет расширения круга информированности о деятельности религиозных организаций, привлечения различных ресурсов: человеческого, финансовых, материальных и информационных.

Краудфайдинг позволяет привлечь через цифровые платформы внимание к определенным социальным и благотворительным проектам. Тем самым проводится активная социальная реклама, появляется возможность реализации потребности личности в социальных, культурных, общественных проектах религиозной организации. При этом привлекаются не только финансовые ресурсы, но и волонтеры, активно участвующие в деятельности религиозной организации.

Под эндаумент-фондом понимается часть имущества некоммерческой организации, обособленная с целью получения дохода и направляемую на финансирование основной (уставной) деятельности некоммерческой организации. Религиозная организация в этом случае получает дополнительное финансирование от попечителей (попечительского совета) и направляет на решение текущих задач религиозной организации.

Признаком эффективности совокупности инструментов дополнительного привлечения средств будет являться увеличение профицита финансирования религиозной организации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В диссертационном исследовании произведена систематизация нормативной базы, на основе которой осуществлена сравнительная характеристика учетного обеспечения в коммерческих и религиозных организациях и выявлены проблемы нормативного законодательства.

Уточнено понятие духовного продукта с позиции учетного обеспечения, позволяющего сформировать его стоимость на основе цепочки ценностей применяя процессно-ориентированный подход, что дает возможность обосновать задачи учетного обеспечения на каждом этапе цепочки ценностей.

Обоснованы концептуальные подходы развития учета, обеспечивающие комплексную методику учета с выделением необходимых элементов и формированием алгоритма учетной политики, позволяющую создать полноценную систему учетного обеспечения и отчетности в религиозных организациях, учитывающую специфику их деятельности.

Разработана система показателей оценки экономической результативности и социальной эффективности религиозных организаций для принятия решений различным категориям пользователей и возможностью оценки уровня самодостаточности.

Перспективы дальнейшей разработки темы исследования связаны со следующими направлениями: 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.

ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в рецензируемых научных журналах и изданиях, определенных ВАК РФ и Аттестационным советом УрФУ:

1. Титова А.В. Модель учетно-методического обеспечения деятельности в религиозных организациях / Л.В. Юрьева, **А.В. Титова** // Управленческий учет. – 2023. – № 8. – С. 212-218. 0,4 п.л./0,2 п.л.

2. Титова А.В. Совершенствование системы внутреннего контроля и ревизии в религиозных организациях / Л.В. Юрьева, **А.В. Титова** // Russian Economic Bulletin. – 2023. – Том 6. – № 4. С. 393-401 . 0,5 п.л./0,25 п.л.

3. Титова А.В. Особенности учета активов в религиозных организациях / Л.В. Юрьева, **А.В. Титова** // Управленческий учет. – 2022. – № 4. – С. 446-452. 0,4 п.л./0,2 п.л.

4. Титова А.В. Отчетность религиозных организаций // Наука о человеке: гуманитарные исследования. – 2021. – Т. 15. – № 4. – С. 237-245. 0,75 п.л.

5. Титова А.В. Анализ эффективности и результативности деятельности религиозных организаций / А.В. Чепулянис, **А.В. Титова** // Современная экономика: проблемы и решения. – 2021. – № 12 (144). – С. 165-176. ,75 п.л./0,4 п.л.

6. 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. 0,6 п.л./0,3 п.л.

7. 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. 0,7 п.л./0,35 п.л.

8. 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. 1,0 п.л./0,5 п.л.

9. Верзакова А.В. (Титова А.В.) Особенности управления и эффективность деятельности религиозных организациях / **А.В. Верзакова (Титова)**, Н.А. Мезенин // European Social Science Journal. – 2011. – № 7 (10). – С. 371-377. 0,4 п.л./0,2 п.л.

Другие публикации:

10. Титова, А. В. Особенности формирования учетного процесса в религиозных // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития. Материалы XIV Международной научно-практической конференции – Екатеринбург. – 2023. – С. 68-70. 0,2 п.л.

11. Титова, А. В. Особенности учета имущества и источников его формирования в религиозных организациях // Российские регионы в фокусе перемен : Сборник докладов XVII Международной конференции. – Екатеринбург. – 2023. – С. 1025-1029. 0,3 п.л.

12. Титова, А.В. Экономическая результативность некоммерческих организаций // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития. Материалы XIII Международной научно-практической конференции. – Екатеринбург. – 2022. – С. 85-88. 0,2 п.л.

13. Титова, А.В. Анализ эффективности некоммерческих организаций // Финансовые и правовые аспекты социально ориентированного инвестирования. Материалы V Всероссийской научно-практической конференции. – Екатеринбург. – 2022. – С. 99-103. 0,3 п.л.

14. Титова, А.В. Показатели отчетности некоммерческих организаций // Российские регионы в фокусе перемен. Сборник докладов XVI Международной конференции. – Издательство: ООО "Издательство УМЦ УПИ" (Екатеринбург). – 2022. – С. 372-375. 0,3 п.л.

15. Титова, А.В. Основные аспекты ФСБУ «Некоммерческая деятельность» // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития. Материалы XII Международной научно-практической конференции. Уральский государственный экономический университет. – Екатеринбург. – 2021. – С. 130-133. 0,2 п.л.

16. Титова А.В. Актуальные направления развития учетного обеспечения в некоммерческих организациях /**Титова А.В.**, Чепулянис А.В.// Развитие и взаимодействие реального и финансового секторов экономики в условиях цифровой

трансформации. Материалы Международной научно-практической конференции. Оренбург. – 2021. – С. 272-275. 0,2/0,1 п.л.

17. Титова, А.В. Проблемы формирования отчетности некоммерческих организаций // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития. Материалы XI Международной научно-практической конференции. – Екатеринбург. - 2020. - С. 132-135. 0,3 п.л.

18. 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. 0,3 п.л.

19. Titova A. Main Directions of Improving Managerial Accounting in Religious Organizations / N. Necheuhina, **A. Titova**, A. Chernenko // Advances in Social Science, Education and Humanities Research. – 2019. – Vol. 392. – P. 529-531. DOI 10.2991/assehr.k.200113.110. 0,3 п.л./0,1 п.л.

20. Титова, А. В. Проблемы методологии бухгалтерского учета в религиозных организациях // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития : материалы X Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 15 апреля 2019 г.). – Екатеринбург : УрГЭУ, 2019. – С. 116–119. 0,2 п.л.

21. 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. 0,2 п.л.

22. Титова, А.В. Источники финансирования некоммерческих организаций // Проблемы и перспективы развития России: Молодежный взгляд в будущее. Сборник научных статей Всероссийской научной конференции. – Курск. – 2018. – С. 269-272. 0,1 п.л.

Подписано к печати __.__.2024

Бумага офсетная. Ризография

Формат 60x80 1/16

Уч. Изд. л.

Усл. печ. л.

Заказ № ____

Тираж 100 экз.

Типография

620____, г. Екатеринбург, ул.