

УПРАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВЫМИ ПОТОКАМИ

М.К. Легенькова

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К РАСЧЕТУ ЧИСТЫХ АКТИВОВ НЕКОММЕРЧЕСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ В СИСТЕМЕ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

Аннотация. Предметом исследования являются особенности отражения в учете чистых активов некоммерческих автономных учреждений с позиции оценки эффективности некоммерческих учреждений в системе анализа общественного сектора. Программа реализации административной и бюджетной реформ, заложенная в нормативных документах, в частности в Указе Президента РФ от 28.06.2007 N 825 «Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации» предопределяет необходимость разработки методического обеспечения оценки и управления эффективностью сектора государственного управления. Разработка показателей эффективности данного сектора является важным этапом в достижении поставленных целей реформы. В исследовании применялись методы: сравнение, синтез, анализ, логический подход, системный подход, применены методы статистического и коэффициентного анализа. В статье предложен подход оценки элементов чистых активов на базе справедливой стоимости (затратный подход) и первоначальной стоимости (в сумме инвестиционных поступлений, направляемых в некоммерческое учреждение в форме государственных источников финансирования. Это позволит сочетать разнообразные подходы при оценке активов некоммерческого предприятия в отчете о чистых активах, что обеспечит пользователей информацией как в части результатов эффективности инвестиционного процесса и вложений государственных ресурсов, так и в отношении динамики стоимости предприятия в целом.

Ключевые слова: некоммерческие учреждения, чистые активы, обязательства, особо ценное имущество, международные стандарты, общественный сектор, государственные источники финансирования, справедливая стоимость, МСФО, российские стандарты.

Abstract. The subject of this research is the peculiarities of the reflection in accounting of net assets of non-commercial autonomous organizations from the position of efficiency assessment of non-commercial organization within the system of analysis of the public sector. The program of realization of administrative and budget reforms, established in the normative documents, including the Executive Order of the President of the Russian Federation from 06.28.2007 No. 825 "About an Assessment of Efficiency of the Activity of Executive Authorities of the Subjects of Russian Federation" predetermines the need for developing methodological support of the assessment and management of the efficiency of the sector of government administration. Development of the efficiency indexes in this sector is an important stage in achieving the set goals of reform. This article offers the approach towards the assessment of the elements of net assets on the basis of fair value (expense approach) and initial cost in the amount of investments directed into non-commercial organization in form of government sources of financing. This will allow combining various approaches in assessment of assets of a non-commercial organization in the reports on net assets, which will provide users with information on the results of the efficiency of the investment process and investments of government resources, as well as with regards to the dynamics of the cost of a venture as a whole.

Keywords: Non-commercial organizations, Net assets, Obligations, Special valued property, International standards, Public sector, Government financing, Fair value, IFRS, Russian standards.

В условиях риска и неопределенности существует необходимость непрерывного управления экономическими процессами в общественном секторе. Изменения последних десятилетий привели к смещению в финансовом и управленческом учете акцентов с управления расходами и финансовые потоки на управление экономическими процессами (финансовое положение, риски, резервная система предприятия, реорганизационные процессы, контроль добавленной стоимости) на базе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга (мониторинговые, финансовые, хеджированные или иные производные отчеты). Показатель чистых активов во взаимосвязи с чистыми пассивами представляет собой один из важнейших показателей для оценки экономических процессов, эффективности и устойчивого развития некоммерческого предприятия.

Программа реализации административной и бюджетной реформ, заложенная в нормативных документах, в частности в Указе Президента РФ от 28.06.2007 N 825 «Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации» предопределяет необходимость разработки методического обеспечения оценки и управления эффективностью сектора государственного управления. Макроэкономические изменения, оказавшие существенное влияние на бюджетный процесс, сокращение бюджетных ресурсов предъявляют новые требования к качеству и парадигме управления в государственном секторе на основе экономии экономических ресурсов, поиска и привлечения альтернативных источников финансирования, достижения максимального социально-экономического эффекта от вложенных средств. Как отмечает министр экономического развития Российской Федерации Улюкаев А.В.: «Цены на нефть структурно снизились в два раза. Падение ВВП почти на 4% в этом году также носит в основном структурный характер. В результате доходы в процентном отношении к ВВП резко снижаются: нефтегазовые — с 10,4% в 2014 году до 7,1% в 2016 году, нефтегазовые — с 9,9 до 9,4%. Более того, эта тенденция сохранится и в ближайшие годы». В связи с этим, возникает необходимость повышения эффективности работы всех структур государственного сектора.

Концепция эффективности функционирования общественного сектора, положенная в основу реформирования государственного управления в данной сфере сталкивается с рядом нерешенных проблем методологического и организационного характера. В частности к таким проблемам следует отнести отсутствие в научной литературе и практике общепринятого понятия экономической эффективности в общественном секторе экономики, не определены критерии определения экономической эффективности, система ее показателей. Как отмечает ряд исследователей, экономическая эффективность методологические подходы и принципы определения экономической эффективности в общественном и коммерческом сегменте должны быть едины. Полагаем, что такой подход является несостоятельным ввиду фундаментальных различий принципов и целей функционирования некоммерческого сектора, его глубокой экономической и социальной специфики.

Существующие актуальные подходы в научной литературе к определению эффективности управления в государственном секторе предлагается обобщить в следующем определении: уровень качества взаимодействия институциональных организационно-экономических единиц общественного сектора в форме соотношения социально-экономических результатов и вложенных экономических ресурсов.

Эффективность государственного управления некоммерческими учреждениями во многом зависит от качества информационного обеспечения, которое формируется в системе бухгалтерского учета. Проблемы применения и интерпретация подходов к организации бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской отчетности некоммерческого учреждения представляет одно из актуальных направлений научного исследования с позиции оценки эффективности работы государственного сектора.

Бухгалтерский учет как основной источник информации, необходимо для оценки эффективности государственного (общественного) сектора в настоящее время претерпевает ряд концептуальных преобразований, прежде всего связанных с переходом на Международные стандарты финансовой отчетности. На сегодняшний день разработка национальных стандартов уче-

та и отчетности основывается именно на этой группе международных стандартов, которые активно развиваются и находят применение во всем мире.

Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards) - совокупность стандартов, предназначенных для подготовки бухгалтерской отчетности организациями общественного сектора. Использование этих стандартов направлено на повышение качества, согласованности и прозрачности финансовой отчетности государственного сектора во всем мире.

Даная схема показывает, что в качестве ключевых целей оценки некоммерческой организации следует рассматривать не только достижение максимального социального эффекта, но и оптимизацию бюджетных ресурсов и экономическую результативность. В этом отношении особую значимость приобретает категория «чистые активы», которая позволяет с одной стороны рассматривать инвестиционный процесс с общественный сектор, а с другой стороны обеспечивать оценку прироста общей стоимости некоммерческого предприятия. Удобство показателя также и в том, что в традиционном отношении возможно использование показателя, для прироста нераспределенной прибыли по платной деятельности некоммерческой организации.

Актуальность формирования информации об устойчивом развитии предприятия обусловлена потребностью современных социально-значимых, публичных, системообразующих компаний создать устойчивую организационную деятельность, наладить процесс ведения отчета, поставить цели в области устойчивого развития, и позитивно влиять на изменения в производстве. Отчет по устойчивому развитию является основной платформой для отражения положительных и отрицательных сторон организационной деятельности, а также для сбора информации, которая может влиять на политику компании, стратегию и операции на постоянной основе.

В управлении институциональными субъектами общественного сектора актуальны такие проблемы как отсутствие стратегических ориен-

тиров, стремления ведомств достичь плановых показателей, несовершенство существующих инструментов планирования, неэффективность механизмов финансово-бюджетного контроля. Решение этих проблем последовательно осуществляется посредством системы «Электронный бюджет». Создание российского единого портала «Электронный бюджет», призванного поднять на новый уровень интеграцию и централизацию всех информационных потоков для формирования полного цикла финансового менеджмента в сфере общественных финансов. Основное новшество, предусматриваемое электронным бюджетом, заключается в формировании единого электронного цикла бюджетного процесса, который обязательно должен обеспечивать взаимосвязь стратегического планирования с бюджетным, единый процесс исполнения бюджета, а также встроенные средства мониторинга достигнутых результатов по объему и качеству оказанных государственных и муниципальных услуг.

Процесс создания единой информационной базы в области устойчивого развития по нашему мнению невозможен без параллельного развития методологии и организации формирования учетно-аналитической информации в рамках учета, анализа и контроля о стоимости некоммерческой организации, в том числе стоимости чистых активов, как ее ключевого показателя.

Порядок учета и формирования отчетности некоммерческих учреждений, создаваемых государством для достижения социально-экономических целей регулируется комплексом нормативно-правовых актов, таких как Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете», Приказ Минфина России от 25.03.2011 N 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений».

Реформирование бухгалтерского учета в некоммерческих учреждениях проводится в соответствии с Приказом Минфина России от 10.04.2015 №64н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора».

Процесс создания международных стандартов был инициирован в результате интеграционных процессов, протекающих в мировой экономике с середины XX века, а также усложнение механизмов взаимодействия с инвесторами.

Развитие бухгалтерского учета в современном мире неразрывно связано с мировыми экономическими процессами интеграции и глобализации, формированием и активным ростом международных рынков капитала и инвестиций. Появление новых экономико-финансовых условий функционирования компании привело к смене приоритетных целевых установок при создании бухгалтерской отчетности компании, выступающей как особый вид рыночного продукта, продвигаемый на международном и национальном уровне с целью привлечения капитала, поиска контрагентов, поддержания и развития имиджа, бренда компании.

Особую важность в этих условиях имеет внешний пользователь бухгалтерской отчетности и принимаемые им управленческие решения на базе получаемой информации. Изначально присущая бухгалтерскому учету, как «языку бизнеса», коммуникативная функция передачи и интерпретации информации о финансово-хозяйственной деятельности значительно возрастает на данном этапе развития экономических отношений. В этой связи особую актуальность приобретают проблемы понимания и интерпретации учетно-аналитической информации бухгалтерской финансовой отчетности. Развитие МСФО общественного сектора нацелено прежде всего на развитие информационного обеспечения контроля и оценки эффективности деятельности правительств и государственных организаций, что в качестве приоритетных пользователей выдвигает государство, общественность и социально-ориентированных инвесторов.

Некоммерческое учреждение обладает отличительными чертами, которые определяют особенности состава и раскрытия информации об объектах учета. Одной из важнейших институциональных характеристик общественного сектора такие авторы как Г.А. Ахинов и Е.Н. Жильцов считают то, что в нем не распределены права собственности на ресурсы [8, с. 20]. Таким образом, в качестве отличительной особенности можно также признать полное от-

сутствие, либо ограничения права собственности на имущество и другие ресурсы, находящиеся в распоряжении некоммерческого учреждения, являющиеся общественной собственностью и контролируемые субъектами государственной власти.

Отличительными чертами субъектов – некоммерческих учреждений следует считать:

- отсутствие генерации экономических выгод как основной цели деятельности;
- преобладание нерыночного способа организации деятельности;
- производство, распределение и потребление общественных благ;
- отсутствие/ограничение права собственности на имущество и иные ресурсы, находящиеся в распоряжении некоммерческого учреждения, являющиеся общественной собственностью и контролируемые субъектами государственной власти;
- обеспечение экономического равновесия между спросом и предложением общественных благ посредством государственных механизмов (социальных институтов, инфраструктуры и ресурсов);
- возможность в допустимых пределах осуществлять деятельность, направленную на извлечение дополнительной экономической выгоды при сохранении целевых функций распределения общественных благ и достижения целей государства по удовлетворению общественных потребностей.

В таблице 1 обобщены основные отличительные характеристики некоммерческих учреждений и определено влияние на признание, учет чистых активов/капитала таких учреждений.

Рассмотренный в таблице 2.1 комплекс особенностей трактовки чистых активов некоммерческого учреждения неоднозначно реализуется в методологии национальных и международных стандартов финансовой отчетности.

Основу для применения принципов международных стандартов и ведение учета составляют следующие группы документов:

- для коммерческих организаций – International Accounting Standards (IAS) и International Financial Reporting Standards (IFRS), разрабатываемые Советом по МСФО (IASB);

**Влияние специфики некоммерческих учреждений
на признание и учет чистых активов**

Особенности	Специфика признания и учета категорий Капитал/Чистые активы
-отсутствие генерации экономических выгод как основной цели деятельности;	Исключает возможность использования термина «Капитал» как финансовой оценки вложений ресурсов в операционно-финансовый цикл с целью извлечения экономических выгод.
-преобладание нерыночного способа организации деятельности; -обеспечение экономического равновесия между спросом и предложением общественных благ посредством государственных механизмов (социальных институтов, инфраструктуры и ресурсов);	Отсутствует традиционный для коммерческой организации механизм создания и накопления прибыли, то есть не происходит «накопление» чистых активов во времени.
-отсутствие/ограничение права собственности на имущество и иные ресурсы, находящиеся в распоряжении некоммерческого учреждения, являющиеся общественной собственностью и контролируемые субъектами государственной власти;	Исключает признание активов и капитала на условиях контроля над экономическими выгодами/возможностями полезного использования.
-возможность в допустимых пределах осуществлять деятельность, направленную на извлечение дополнительной экономической выгоды при сохранении целевых функций распределения общественных благ и достижения целей государства по удовлетворению общественных потребностей.	Порождает традиционную коммерческую модель движения ресурсов, вводит понятие «капитал», «доход», «прибыль», тем самым предопределяется смешанный характер категории чистых активов (содержат как компоненту некоммерческого характера, как финансовую оценку ресурса, переданного со стороны субъекта контроля (государства), так и собственные активы, признанные на условиях контроля будущих экономических выгод и извлечения прибыли)

- для общественного сектора International Public Sector Accounting Standard (IPSAS). разрабатываемые Советом по МСФО ОС ((IPSASB) при Международной Федерации бухгалтеров (IFAC).

Обе группы стандартов при определении субъектов и сфер применения исходят из принципа преобладания экономического содержания перед юридической формой. Это позволяет квалифицировать хозяйствующий субъект для возможности применения МСФО ОС исключительно на основе цели деятельности предприятия, функций, реализуемых в экономико-социальной среде, в независимости от юридической формы собственности и структуры вложений со стороны государства. Следовательно, признание активов и источников финансирования в парадигме МСФО основывается исключительно на критериях их использования для достижения основных целей предприятия.

Согласно определению МСФО ОС 22 «Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления» некоммерческие организации – это юридические лица или организации иной формы, которые созданы с целью производства или распределения товаров и услуг, но которые не генерируют финансовую выгоду для контролирурующих организаций [2].

Полагаем, что для оценки эффективности некоммерческого предприятия из вышеперечисленных основным является показатель изменения чистых активов, поскольку данный финансовый показатель позволяет учесть изменения в накопленном и сохраненном имущественном комплексе некоммерческой организации.

Однако концепция чистых активов в общественном секторе требует специфического подхода и разработки основных положений с учетом особенностей общественного сектора (сектора государственного управления).

Автором статьи предлагается рассматривать концепцию чистых активов на основе агрегатных показателей оценки на основе справедливой стоимости.

Приоритетным направлением развития оценки активов и обязательств некоммерческой организации является концепция справедливой стоимости, пришедшая на смену учету по исторической стоимости. Повсеместное использование оценок по справедливой стоимости в международных стандартах финансовой отчетности долгое время не было подкреплено конкретными рекомендациями по ее определению. Важным этапом в решении этой проблемы стал выпуск в 2011 году руководства по определению справедливой стоимости МСФО 13 «Оценка по справедливой стоимости», закрепившего единое определение этого понятия и раскрывшего основные принципы и методы измерения справедливой стоимости. Несмотря на подробное описание концепции справедливой стоимости, в условиях современной российской системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, унаследовавшей от плановой экономики ориентацию на государственные интересы и жесткую регламентацию оценки активов и обязательств, новый стандарт пока не находит широкого применения. Основными причинами такой ситуации является отсутствие понимания концепции справедливой стоимости и заложенных в нее принципов; низкий уровень взаимодействия бухгалтеров, финансовых аналитиков и оценщиков; отказ от использования профессиональных суждений в повседневной практике бухгалтера. Тем не менее, ценный опыт международного бухгалтерского сообщества в области бухгалтерских измерений может быть полезен для становления системы управленческого учета в России.

Стандарт МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости» рассматривает процесс ее измерения в широком смысле, концентрируясь на единой трактовке понятия справедливой стоимости и основных принципах ее определения.

При определении справедливой стоимости отдельных активов и обязательств подразумевается применение статической концепции учета. Принцип непрерывности деятельности как основное допущение бухгалтерского учета в таком

случае заменяется принципом гипотетической реализации. Пользователь информации будет осведомлен относительно стоимости имущества в случае ликвидации, а также об общем уровне кредитоспособности и платежеспособности компании. Поэлементная оценка активов и обязательств по справедливой стоимости составляет основу методологии затратного подхода.

В то же время, затратный подход, оценивающий справедливую стоимость компании с позиции активов, менее трудоемок и позволяет получить информацию о величине полезной ценности некоммерческого предприятия. На следующем уровне стоимостных показателей необходимо рассмотреть справедливую стоимость с позиции процесса создания ценности. Существует два способа проанализировать этот процесс: на основе денежных потоков и на основе бухгалтерских показателей прибыли. В зависимости от выбранной модели оценки справедливой стоимости, следует определиться с выбором соответствующего ей периодического итогового показателя, призванного сигнализировать об изменении ценности для поставщиков капитала.

В таблице 1 приведены основные подходы к формированию концепции чистых активов некоммерческого учреждения на основе справедливой стоимости.

На основании результатов проведенного стратегического анализа положения компании можно оценить уровень ее зрелости в контексте устойчивого развития, сравнить с текущей стратегией, и при выявлении расхождений, внести соответствующие изменения. Следует отметить, что особенности некоммерческого предприятия, которые предполагают выполнение государственного (муниципального) задания), решения социальных функций и достижение общей полезности, трудно измеряемой в финансовых показателях, а, следовательно, тяжело сопоставимой в отчетных периодах требует альтернативного подхода к оценке элементов чистых активов.

Так, основываясь на постулате, что справедливая стоимость является приоритетной по отношению к остальным видам оценки, в статье предлагается использовать затратный подход

**Подходы к формированию концепции
чистых активов некоммерческого учреждения**

Чистое имущество	Балансовая модель	Принципы учета	Оценочные подходы
1. Чистые активы	Положительная/отрицательная величина имущества	Положительный/отрицательный результат сопоставления источников финансирования и активов	Справедливая оценка
2. Чистые пассивы	Свободные денежные ресурсы	Деагрегированный показатель чистых активов: Финансовый результат Экономические выгоды	Справедливая оценка

для оценки нефинансовых активов некоммерческого предприятия.

Анализ природы функционирования предприятий общественного сектора позволил выявить наличие двух взаимоисключающих целей, стоящих перед системой бухгалтерского учета некоммерческого предприятия:

- прежде всего, это достижение максимально объективной оценки активов некоммерческого предприятия на текущую дату для точного и своевременного определения стоимости предприятия как имущественного комплекса, как институциональной единицы социальной сферы, результатом деятельности которой является общая полезность;
- эффективность, контроль и изменение во времени прироста чистых активов по отношению к вложенным в предприятие ресурсам некоммерческого предприятия, которые являются результатом смешанного типа деятельности (частная платная деятельность и государственная).

Таким образом, прибыль или иной финансовый результат, не представляет собой самостоятельной ценности в общей структуре оценки элементов чистых активов.

По нашему мнению, целесообразно использование двойственного подхода для решения проблем оценки устойчивого развития на базе чистых активов. А именно, рекомендуется использовать подход оценки элементов чистых активов на базе справедливой стоимости (затратный подход) и первоначальной стоимости (в сумме инвестиционных поступлений, направля-

емых в некоммерческого учреждение в форме государственных источников финансирования).

Это позволит провести оценку в двух направлениях:

- накопленная стоимость учреждения как имущественного комплекса (как разница между инвестициями со стороны государства и иных собственников и признанными на текущую дату обязательствами);
- справедливая стоимость вновь созданной полезности или экономических выгод, генерируемых некоммерческой организацией в ходе реализации своих социально-экономических функций.

Для реализации предложенного автором диссертационной работы подхода предлагается использовать специальную форму отчет о чистых активах некоммерческого предприятия, в которой «чистые активы» будут рассматриваться как мультиатрибутивная модель, формируемая на нескольких концепциях стоимости.

Бухгалтерская финансовая отчетность государственного некоммерческого учреждения представляется в определенной совокупности взаимосвязанных отчетов, состав и содержание которых определяется национальными и международными стандартами финансовой отчетности.

Состав финансовой отчетности государственных некоммерческих учреждений определяется в соответствии с требованиями нормативного документа Приказ Минфина России от 25.03.2011 N 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности госу-

дарственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений».

Согласно данному документу бухгалтерская отчетность государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений включает в себя следующие отчеты:

- Баланс государственного (муниципального) учреждения (ф. 0503730);
- Справка по консолидируемым расчетам учреждения (ф. 0503725);
- Справка по заключению учреждением счетов бухгалтерского учета отчетного финансового года (ф. 0503710);
- Отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности (ф. 0503737);
- Отчет об обязательствах учреждения (ф. 0503738);
- Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения (ф. 0503721);
- Пояснительная записка к Балансу учреждения (ф. 0503760);
- Разделительный (ликвидационный) баланс государственного (муниципального) учреждения (ф. 0503830).

Согласно МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» состав финансовой отчетности организаций общественного сектора включает в себя следующие отчеты:

- (а) Отчет о финансовом положении;
- (б) Отчет о финансовых результатах деятельности;
- (с) Отчет об изменении чистых активов/капитала;
- (д) Отчет о движении денежных средств;
- (е) когда организация публикует свой утвержденный бюджет, сопоставление бюджета и фактических сумм образует либо отдельный финансовый отчет, либо колонку с бюджетными данными в финансовых отчетах; и
- (ф) Примечания, состоящие из краткого обзора основных принципов учетной политики и прочей пояснительной информации.

Таким образом, следует отметить, что в российских национальных стандартах данный отчет отсутствует. Однако требование МСФО ОС не подразумевает выбора видом отчетов к составлению. Отсутствие какого-либо отчета приводит к несоответствию представляемой публичной отчетности требованиям МСФО ОС.

Полагаем, что для раскрытия информации о чистых активах некоммерческого предприятия и оценки его эффективности целесообразно внедрить в практику представления финансовой отчетности отчет о чистых активах.

Библиография

1. Дуболазов В.А., Неелова Н.В. Учет имущества федеральных государственных автономных образовательных учреждений в соответствии с российскими и Международными стандартами финансовой отчетности//Международный бухгалтерский учет.2014. №12(306). С.2-15
2. Домбровская Е.Н. О применении международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе экономики России//Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2012. №19(307). С.13-21

References (transliterated)

1. Dubolazov V.A., Neelova N.V. Uchet imushchestva federal'nykh gosudarstvennykh avtonomnykh obrazovatel'nykh uchrezhdenii v sootvetstvi s rossiiskimi i Mezhdunarodnymi standartami finansovoi otchetnosti//Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet.2014. №12(306). S.2-15
2. Dombrovskaya E.N. O primenenii mezhdunarodnykh standartov finansovoi otchetnosti v obshchestvennom sektore ekonomiki Rossii//Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh. 2012. №19(307). S.13-21