

ПРОБЛЕМЫ ОБРАЗОВАНИЯ

Е. Л. Шекова

РОЛЬ КУРСА «МЕНЕДЖМЕНТ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ» В ПРОЦЕССЕ ПОДГОТОВКИ МЕНЕДЖЕРОВ

В статье представлен краткий обзор курса «Менеджмент некоммерческих организаций», предназначенный для студентов 3 и 4 года обучения. Его важность обусловлена возросшей ролью некоммерческого сектора в отечественной экономике и актуальностью различных аспектов менеджмента некоммерческих организаций.

ВВЕДЕНИЕ

В последние годы в России значительно возрос интерес к некоммерческой сфере, что обусловлено высокими темпами развития данного сектора и его усиливающейся ролью в отечественной экономике. В настоящее время стоимость продукции и услуг некоммерческих организаций (НКО), обслуживающих домашние хозяйства, составляет 1,2% ВВП. Это в 1,6 раза превышает объем продукции легкой промышленности страны и сравнимо с объемом продукции отрасли «жилищное хозяйство».¹ В 2002 г. только общественные и религиозные объединения обеспечили занятость 500 тыс. человек, или 0,8% от общего числа занятых в России. Все это повышает актуальность механизма управления некоммерческими организациями.

Знание особенностей функционирования и конкурентных преимуществ некоммерческих организаций является на сегодняшний день неотъемлемой частью процесса подготовки менеджеров. Как следствие, курс «Менеджмент некоммерческих организаций» получает все большее распространение в российских гуманитарных вузах.

¹ Из доклада М. Либоракиной «Роль некоммерческого сектора в экономике России» на заседании Совета по развитию гражданского общества и правам человека при Президенте РФ 25 ноября 2004 г.

© Е. Л. Шекова, 2005

Общая концепция и содержание курса. Учебный курс «Менеджмент некоммерческих организаций» читается студентам четвертого года обучения направления «Менеджмент» и студентам третьего года обучения специальности «Менеджмент организации» в качестве общепрофессиональной дисциплины.

Цель курса — дать слушателям теоретические знания относительно различных аспектов менеджмента некоммерческих организаций, а также привить им навыки решения конкретных управленческих проблем.

Основные задачи курса состоят в следующем:

- ♦ ознакомить студентов с ведущими направлениями менеджмента некоммерческих организаций;
- ♦ рассмотреть организационно-правовые формы некоммерческих организаций;
- ♦ раскрыть особенности финансового менеджмента некоммерческих организаций;
- ♦ изучить направления оценки эффективности менеджмента в некоммерческих организациях.

Программа представленного курса охватывает следующие темы:

- ♦ «Цели и задачи менеджмента в некоммерческой сфере»;
- ♦ «Организационно-правовые формы некоммерческих организаций»;
- ♦ «Маркетинг некоммерческих организаций»;
- ♦ «Планирование в некоммерческих организациях»;
- ♦ «Структуры управления некоммерческих организаций»;
- ♦ «Финансовый менеджмент некоммерческих организаций»;
- ♦ «Ценообразование на услуги некоммерческих организаций»;
- ♦ «Фандрейзинг некоммерческих организаций»;
- ♦ «Налогообложение некоммерческих организаций»;
- ♦ «Оценка эффективности менеджмента некоммерческой организации».

Всего предусмотрено 10 тем, общий объем курса составляет 32 лекционных часа.

Теоретический материал курса сопровождается конкретными примерами из российской и зарубежной практики управления. В его основу вошли результаты диссертационного исследования автора, посвященного менеджменту некоммерческих организаций в России и за рубежом.

Теоретические материалы были успешно апробированы автором на практике при чтении курсов «Менеджмент некоммерческих организаций» и «Менеджмент культуры» в Санкт-Петербургском государственном университете, а также «Экономика социально-культурной сферы» — в Санкт-Петербургском университете культуры и искусств.

Предлагаемый курс представляет большой интерес не только для студентов направления «Менеджмент» и специальности «Менеджмент органи-

зации», но также и для тех, кто обучается по специальностям «Государственное и муниципальное управление», «Социальный менеджмент», «Экономика социально-культурной сферы», «Менеджмент в социальной сфере», «Менеджмент в сфере культуры» и др.

Теоретический материал курса закрепляется разработкой студентами проекта создания некоммерческой организации. В ходе проекта студенты выбирают организационно-правовую форму некоммерческой организации, разрабатывают учредительные документы, формулируют уставные цели деятельности организации, проектируют ее организационную структуру управления; анализируют маркетинговую среду некоммерческой организации (потенциальных потребителей, заинтересованных лиц, конкурентов и др.) и определяют ее маркетинговую стратегию; планируют расходы и доходы организации, разрабатывают фандрейзинговую кампанию и определяют параметры оценки результатов работы организации.

СОДЕРЖАНИЕ КУРСА

Составной частью подготовки менеджеров является знание организационно-правовых аспектов функционирования некоммерческих организаций.

В России к некоммерческим, согласно ст. 50 части первой ГК РФ и ст. 2 Закона РФ «О некоммерческих организациях», относятся государственные и негосударственные организации, которые не рассматривают в качестве основной цели своей деятельности извлечение прибыли и не распределяют полученную прибыль между участниками. Их работа направлена на достижение культурных, образовательных, научных, благотворительных и иных общественно полезных целей. При этом особо важно, что значительная часть некоммерческих организаций в России представлена государственными некоммерческими организациями.

Следует подчеркнуть, что организационно-правовые формы некоммерческих организаций в России крайне разнообразны и определяются не только ГК РФ и законом «О некоммерческих организациях», но и другими нормативно-правовыми документами (например, Законом РФ «Об общественных объединениях») (рис. 1).

Отечественные некоммерческие организации могут существовать в организационно-правовой форме учреждения, фонда, автономной некоммерческой организации, некоммерческого партнерства, объединения юридических лиц (ассоциации и союза), общественной организации, общественного движения и др.

Особенности организационно-правовых форм некоммерческих организаций основываются на различиях вещных прав самих некоммерческих организаций и их учредителей (членов, участников), а также ответственности последних по обязательствам организации (табл. 1).



Рис. 1. Наиболее распространенные организационно-правовые формы некоммерческих организаций

К вещным правам, согласно ст. 216 ГК РФ, относятся право собственности, право оперативного управления, право хозяйственного ведения и др. В большинстве организационно-правовых форм некоммерческих организаций переданное учредителями имущество находится в собственности организации, и учредители (члены, участники) не могут претендовать на получение всего или части переданного ими имущества при выходе из организации или ее ликвидации. Исключением являются некоммерческие партнерства, в которых учредители (члены) могут получать при выходе из партнерства или его ликвидации часть имущества, переданного ими в собственность партнерства. Правом оперативного управления имуществом, когда учредитель сохраняет право собственности на переданное имущество, обладают учреждения.

Кроме того, во многих организационно-правовых формах некоммерческих организаций учредители (члены, участники) не несут ответственности по обязательствам организации, а организация, в свою очередь, не отвечает по обязательствам своих учредителей (членов, участников). Однако в таких организационно-правовых формах некоммерческих организаций, как учреждение и объединение юридических лиц (ассоциации и союзы), учредители (члены) несут субсидиарную (дополнительную) ответственность по обязательствам организации. Так, в случае недостаточности денежных средств, находящихся в распоряжении учреждения, для покрытия своих обязательств, ответственность по их погашению переходит к учредителю учреждения.

Таблица 1

**Характеристики отдельных организационно-правовых форм
некоммерческих организаций**

Вещные права НКО	Вещные права учредителей (членов, участников) НКО	Ответственность учредителей (членов, участников) по обязательствам НКО	Учредительные документы	Членство
Учреждение				
Имущество на праве оперативного управления	Сохраняют право собственности на переданное имущество	Субсидиарная ответственность	Устав	Нет
Фонд				
Имущество на праве собственности	Не сохраняют право собственности на переданное имущество	Учредители не несут ответственности по обязательствам организации	Устав	Нет
Автономная некоммерческая организация				
Имущество на праве собственности	Не сохраняют право собственности на переданное имущество	Учредители не несут ответственности по обязательствам организации	Устав	Нет
Некоммерческое партнерство				
Имущество на праве собственности	Могут сохранять право собственности на переданное имущество	Учредители (члены) не несут ответственности по обязательствам организации	Устав и учредительный договор	Есть
Объединение юридических лиц (ассоциация и союз)				
Имущество на праве собственности	Не сохраняют право собственности на переданное имущество	Субсидиарная ответственность	Устав и учредительный договор	Есть
Общественная организация				
Имущество на праве собственности	Не сохраняют право собственности на переданное имущество	Учредители (члены) не несут ответственности по обязательствам организации	Устав	Есть
Общественное движение				
Имущество на праве собственности	Не сохраняют право собственности на переданное имущество	Учредители (участники) не несут ответственности по обязательствам организации	Устав	Нет

Большое внимание в рамках курса уделяется вопросам о ресурсах и источниках финансирования некоммерческих организаций.

Специфика функционирования некоммерческих организаций выражается в особенностях их трудовых ресурсов. Общественно полезные цели деятельности некоммерческих организаций, ограничения в распределении доходов внутри организации предъявляют особые требования к занятому персоналу. Прежде всего это приверженность к некоммерческим целям деятельности организации, оценка вознаграждения за труд не только с материальной точки зрения. Приоритет некоммерческих целей сказывается на более низкой оплате труда в некоммерческих организациях, по сравнению с коммерческими предприятиями. Помимо традиционных штатных сотрудников, некоммерческие организации активно привлекают к работе и добровольцев (см.: [Шекова, 2003а]).

Некоммерческие организации также выделяются диверсификацией источников финансирования. Некоммерческие цели хозяйствования требуют от них не только разработки собственных доходных направлений деятельности, но и использования внешних источников финансирования со стороны государства, населения и частного сектора.

Источники финансирования некоммерческих организаций делятся на три группы средств (рис. 2):

- ♦ привлеченные,
- ♦ государственные,
- ♦ собственные.

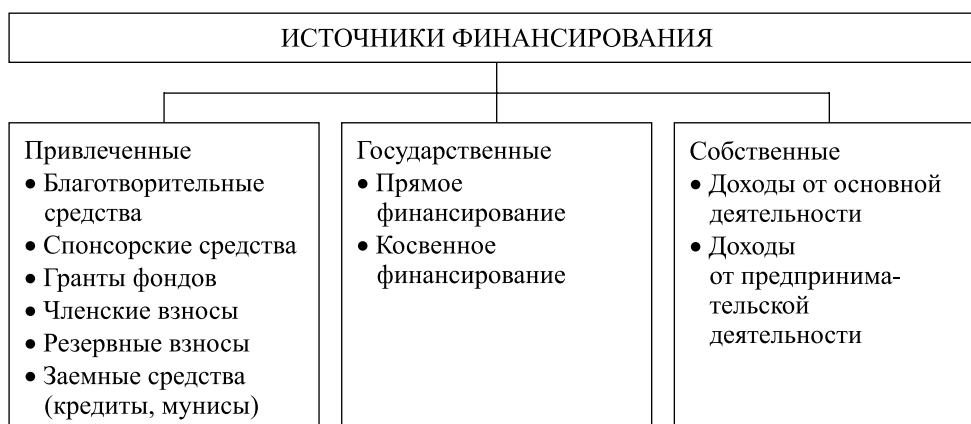


Рис. 2. Источники финансирования некоммерческих организаций

К привлеченному финансированию относятся благотворительные, спонсорские средства, гранты фондов, членские взносы и др. Государственное финансирование объединяет прямые и косвенные субсидии государ-

ства. Собственные средства включают доходы от некоммерческой и предпринимательской деятельности.

Важно обратить внимание на то, что наличие различных источников финансирования в структуре доходов некоммерческих организаций определяется национальными особенностями менеджмента в некоммерческой сфере. В России, Франции, Германии традиционно доминируют государственные источники финансирования, тогда как в США — привлеченные и собственные.

Фандрейзинг. Привлеченные источники финансирования тесно связаны со специальным инструментом менеджмента, характерным для некоммерческих организаций, — фандрейзингом. В связи с этим важным разделом курса является рассмотрение сущности фандрейзинга, его видов и особенностей проведения.

Фандрейзинг (*FR*) — направление менеджмента, нацеленное на привлечение различных источников финансирования для развития некоммерческой деятельности.

Организация *FR*-кампании является сложным процессом, который условно можно разделить на *четыре этапа* (табл. 2).

Таблица 2

Этапы проведения *FR*-кампании в некоммерческой организации

Этапы <i>FR</i>-кампании	Составляющие этапа
1. Планирование (поквартальное, годовое, на 3–5 лет)	<ul style="list-style-type: none"> • Разработка содержательной программы привлечения средств (за 3–12 месяцев до начала <i>FR</i>-кампании): <ul style="list-style-type: none"> — планирование основных направлений деятельности некоммерческой организации; — определение краткосрочных и долгосрочных проектов; — прогнозирование потоков потребителей, вкладчиков. • Определение расходов некоммерческой организации на предстоящий период • Определение источников покрытия расходов некоммерческой организации • Выбор видов <i>FR</i>
2. Реализация	<ul style="list-style-type: none"> • Выбор методов проведения <i>FR</i> • Установление ответственности за проведение <i>FR</i> • Выделение средств на реализацию <i>FR</i>
3. Контроль	<ul style="list-style-type: none"> • Осуществление контроля за ходом реализации <i>FR</i>-кампании (например, со стороны финансовых служб) • Корректировка планов с учетом произошедших изменений
4. Анализ	<ul style="list-style-type: none"> • Определение эффективности этапа планирования • Анализ эффективности этапа реализации • Оценка эффективности конечных результатов

Каждая FR-кампания имеет строго определенные задачи, в соответствии с которыми выделяются три основных вида FR.

Первый вид FR. Если цели FR сводятся к поступлению конкретных средств под реализацию проекта, то данный вид FR называется *проектным*. Проектный FR является наиболее удобной формой привлечения средств как для самой некоммерческой организации, так и для финансирующей стороны. Это объясняется наличием четко определенных целей использования средств, возможностью привлечения значительных доходов при относительно низких расходах на FR, а также возможностями получения спонсорами коммерческих выгод от финансирования проекта.

В рамках проектного FR активно используется так называемый *территориальный FR*. К методам территориального FR в некоммерческих организациях относятся: проведение выездных выставок, концертов, публичных лекций и других мероприятий; распространение информации и рекламы через партнеров и туристические агентства; коммерческая реализация сувенирной и печатной продукции; создание филиалов и представительств.

Второй вид FR. В случае направления привлеченных средств на покрытие текущих расходов некоммерческой организации FR считается *оперативным*. Это — наименее эффективная форма привлечения средств в некоммерческую организацию, так как поступающие средства не имеют целевого назначения и аккумулируются в ее текущем бюджете. Они могут идти на выплату заработной платы, покрытие коммунальных и материальных расходов, вследствие чего снижается заинтересованность финансирующей стороны в подобной поддержке. Чаще всего оперативный FR применяется некоммерческими организациями, находящимися в критическом финансовом положении. В такой ситуации в силу своей социальной значимости некоммерческие организации могут привлечь от государства, компаний и частных лиц средства на погашение своих долгов.

Третий вид FR. Когда цели FR заключаются в привлечении определенного числа членов или участников, имеет место *FR вкладчиков*. Его активно применяют некоммерческие организации, основанные на системе членства или участия, такие как некоммерческие партнерства, ассоциации, общественные организации, общественные движения. Оплачивая членский взнос, физические и юридические лица получают определенные права или привилегии в некоммерческой организации. Данный вид FR является достаточно трудоемким и отличается высокими административными расходами на обслуживание большого числа вкладчиков.

Необходимо подчеркнуть, что методы реализации FR-кампании крайне разнообразны: проведение рекламных акций в средствах массовой информации, по почте, а также распространение внешней рекламы (стенды, брошюры, буклеты); система обращения к потенциальным спонсорам и

благотворителям по телефону и факсу (*telefundraising* — телеFR), по почте (*mail fundraising* — почтовый FR), а также в личной беседе (*individual fundraising* — индивидуальный FR); приобретение поддержки влиятельных, известных лиц (*solo fundraising* — солоFR) и т. д.

Ответственность за проведение FR-кампании может возлагаться на внутренние службы некоммерческой организации: отделы развития, маркетинга, связей с общественностью. Кроме того, участие в FR-кампании принимают самостоятельные организации, действующие на базе некоммерческой организации, — Клубы Друзей, Общества и Фонды.

Проведение FR в крупных некоммерческих организациях предполагает наличие разветвленной структуры управления. Однако небольшие некоммерческие организации, как правило, не имеют специальных FR-служб и нередко обращаются к услугам сторонних организаций. За рубежом действуют специальные агентства, оказывающие консультации по привлечению средств и предоставляющие услуги *фандрейзеров*, специалистов по организации финансовых кампаний.

С маркетинговой точки зрения фандрейзер — продавец специфического товара, в качестве которого выступают проекты и программы. Успешная реализация товара фандрейзером предполагает проведение сегментации рынка, определение целевых групп благотворителей и спонсоров, а также позиционирование товара, акцентирование внимания на тех характеристиках проекта, которые важны для потенциального вкладчика. Услуги фандрейзера являются крайне дорогостоящими, поэтому не каждая некоммерческая организация может позволить себе их использовать.

Не менее важной составляющей FR является оценка результатов FR-кампании. Оценка результативности FR должна дать ответы на три основных вопроса:

- 1). Насколько поставленные цели FR-кампании отвечают фактическим потребностям некоммерческой организации, т. е. как определяется эффективность этапа планирования?
- 2). Насколько фактические результаты FR-кампании соответствуют запланированным, т. е. как анализируется эффективность этапа реализации FR-кампании? В ходе этой оценки рассчитываются такие итоговые экономические показатели, как степень выполнения финансового плана в установленные сроки, фактическая реализация программ и т. д.
- 3). Насколько эффективными оказались затраты на достижение результатов FR, т. е. какова эффективность конечных результатов?

Для оценки эффективности конечных результатов FR используются *коэффициент окупаемости расходов на FR* ($K_{\text{обор.}}$) и *коэффициент рентабельности FR* (R_{ϕ}).

Коэффициент окупаемости расходов на FR показывает, сколько раз за выбранный период расходы на FR окупаются за счет привлеченных в ходе FR средств:

$$K_{\text{обор.}} = \frac{\text{Привлеченные средства}}{\text{Расходы на фандрейзинг}}. \quad (1)$$

Коэффициент рентабельности FR показывает, сколько прибыли (разница между привлеченными средствами и расходами на FR) приходится на единицу привлеченных от FR средств:

$$K_{\phi} = \frac{\text{Прибыль}}{\text{Привлеченные средства}} \cdot 100\%. \quad (2)$$

Для каждого вида фандрейзинга можно выделить частные показатели эффективности. Так, для проектного фандрейзинга актуальны показатели доходности проекта, фондоемкости проекта и др. Для оперативного фандрейзинга целесообразно применять коэффициенты покрытия различных видов расходов (коммунальных расходов, расходов на заработную плату и др.). Для фандрейзинга вкладчиков интерес представляют средние величины взносов и процент возобновляемости членства.

В целом эффективность конечных результатов FR зависит от уровня организации каждого из четырех этапов кампании. Эффективность планирования, реализации, контроля и анализа FR отражается на итоговых показателях.

Таким образом, FR не является единовременной акцией или разовым событием. Под FR понимается целый комплекс управленческих мероприятий, ежегодно осуществляемых некоммерческими организациями, что позволяет выделить его в отдельную область менеджмента.

Процесс привлечения внешних источников финансирования приобретает в условиях переходной экономики свои особенности. FR ведущих отечественных музеев, театров, вузов осуществляется с помощью благотворительных организаций и представительств как в России, так и за рубежом. Это связано, в частности, с тем, что внебюджетные доходы государственных учреждений, согласно Бюджетному кодексу РФ, не являются их собственностью и отражаются в доходах соответствующих бюджетов.

В рамках курса рассматриваются модели функционирования благотворительных обществ и фондов при учреждениях, которые в соответствии с целями и масштабами FR позволяют усовершенствовать процесс привлечения финансирования в российских условиях.

Преимущества открытия при учреждении благотворительного фонда или общественной организации, на наш взгляд, состоят в следующем.

Во-первых, благотворительный фонд и общественная организация имеют большую свободу в выборе направлений уставной деятельности, чем учреждение. Они могут более широко осуществлять предпринимательскую деятельность, а именно: производить товары и услуги, приобретать и реализовывать ценные бумаги, имущественные и неимущественные права, учреждать и участвовать в хозяйственных обществах и т. д.

Во-вторых, благотворительный фонд и общественная организация самостоятельно распоряжаются своим имуществом в отличие от учреждения, которое владеет имуществом на правах оперативного управления. Имущественная независимость создает дополнительные предпосылки для эффективного управления фондом и общественной организацией. В зависимости от юридического статуса благотворительных организаций выделяются внутренняя, внешняя (простая и сложная), автономная и независимая модели (табл. 3).

Налогообложение некоммерческих организаций. Отдельный раздел курса посвящен налогообложению некоммерческих организаций. Последние выступают плательщиками федеральных (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость и др.), региональных (налог на имущество организаций, налог с продаж и др.) и местных налогов и сборов (земельный налог, налог на рекламу и др.).

С принятием части второй Налогового кодекса РФ число налоговых льгот для некоммерческих организаций значительно сократилось. Наиболее существенной стала отмена льгот по уплате налога на прибыль для некоммерческих организаций. Несмотря на то что целью деятельности некоммерческой организации не может быть извлечение прибыли, некоммерческая организация вправе получать различные доходы как от основных некоммерческих видов деятельности, так и от дополнительных предпринимательских направлений.

Налог на прибыль. Согласно гл. 25 Налогового кодекса, вступившей в действие с 1 января 2002 г., все некоммерческие организации являются плательщиками налога на прибыль независимо от того, ведут они предпринимательскую деятельность или нет. Для целей налогообложения учитываются доходы от реализации товаров (услуг, работ), имущественных прав, а также внереализационные доходы. Налоговая ставка составляет 24% от суммы налогооблагаемой прибыли.

Однако в ст. 251 Налогового кодекса определены доходы, не учитываемые при определении налоговой базы. Для некоммерческих организаций это преимущественно целевые поступления (табл. 4). К ним относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям, целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, полученные безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные по назначению.

Таблица 3

Модели благотворительных организаций при учреждениях

Название модели	Характеристики
Внутренняя	Общественные объединения не являются самостоятельными юридическими лицами, а представляют структурные подразделения учреждения. Применение данной модели рекомендуется на начальном этапе организации FR и при его небольших масштабах (Клубы Друзей Государственного Эрмитажа, Русского музея, Московского художественного академического театра (МХАТа))
Простая внешняя	Благотворительный фонд или общественная организация действуют как самостоятельные юридические лица и имеют уставной целью поддержку конкретного учреждения (их задачи: сбор финансовых средств, организация мероприятий). Позволяет усовершенствовать FR при реализации крупных проектов (Фонд Развития Большого театра оперы и балета, Благотворительный Фонд Большого драматического театра им. Г. А. Товстоногова в Санкт-Петербурге)
Сложная внешняя	Разветвленная сеть благотворительных фондов и общественных организаций при учреждении (иногда с выделением координационного центра). Позволяет усовершенствовать FR при достаточно больших масштабах привлечения финансовых средств (сеть зарубежных Обществ Друзей Мариинского театра, Государственного Эрмитажа)
Автономная	Благотворительный фонд или общественная организация функционируют автономно от какого-либо учреждения, но при этом оказывают финансовую поддержку ограниченному числу учреждений. Фонд самостоятелен в принятии управленческих решений, но вынужден учитывать замечания представителей финансируемых им учреждений, входящих в исполнительную дирекцию Фонда. Позволяет усовершенствовать FR сразу нескольких учреждений, которые имеют тесные партнерские отношения (Международный благотворительный Строгановский Фонд)
Независимая	Фонд или общественная организация как самостоятельные юридические лица оказывают поддержку неограниченному числу учреждений, отвечающих установленным требованиям, и являются полностью независимыми в принятии управленческих решений. Рекомендуется применять с целью реализации регулярных крупных проектов, в которых задействовано большое число участников (Благотворительный фонд «Симфонический оркестр»)

Налог на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость (НДС) взимается с некоммерческих организаций в случае реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также передачи

имущественных прав, в том числе прав собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе. Налог взимается по ставке 20 (10)% от стоимости реализованных (переданных, оказанных) товаров (работ, услуг), исчисленной исходя из рыночных цен (с учетом акцизов), без включения в них налога с продаж. Налоговые льготы по НДС не предусматриваются для отдельных организационно-правовых форм некоммерческих организаций. Освобождается от налогообложения реализация (передача, выполнение) на территории РФ отдельных видов товаров, услуг и работ.

Таблица 4

Виды целевого финансирования некоммерческих организаций, облагаемые и не облагаемые налогом на прибыль

Источники финансирования	Организационно-правовая форма						
	Общественная организация	Некоммерческое партнерство	Ассоциация (союз)	Автономная некоммерческая организация	Фонд	Религиозная организация	Учреждение
Членские и вступительные взносы	-			+			
Пожертвования	-	+			-		
Гранты							
Суммы финансирования из бюджетов всех уровней							
Имущество, переходящее по завещанию в порядке наследования							
Средства, полученные в рамках благотворительной деятельности							
Средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия)							
Поступления от собственников учреждений, используемые по целевому назначению	+				-		

Примечания:

«+» — облагаются, «-» — не облагаются.

Согласно ст. 149 Налогового кодекса РФ, освобождается от налогообложения реализация (передача, выполнение) медицинских товаров и услуг²; услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях; услуг в сфере обра-

² Подробнее см. ст. 149 Налогового кодекса РФ.

зования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений; услуг, оказываемых учреждениями культуры и искусства в сфере культуры и искусства; передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов и внебюджетных фондов и др.

Налог на имущество. Порядок исчисления и уплаты налога на имущество регулируется в настоящее время Законом РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий». Некоммерческие организации могут иметь в собственности имущество (основные средства, материальные активы, запасы и затраты), которые являются объектом налогообложения.

Налоговой базой выступает остаточная стоимость имущества некоммерческой организации (разница между первоначальной стоимостью имущества и начисленным износом). Ставка налога устанавливается законодательным органом субъекта РФ в пределах 2% налогооблагаемой базы.

Согласно Закону «О налоге на имущество предприятий», некоммерческие организации могут иметь льготы по налогу на имущество. Некоммерческие организации, имеющие право на льготы, можно разделить на три группы:

1. Некоммерческие организации, имеющие право на безусловную льготу по налогу на имущество:
 - религиозные объединения и организации;
 - национально-культурные общества;
 - жилищно-строительные, дачно-строительные и гаражные кооперативы;
 - садоводческие товарищества.
2. Некоммерческие организации, у которых из налогооблагаемой базы исключается стоимость определенного имущества:
 - используемого исключительно для нужд образования и культуры;
 - объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, полностью или частично находящихся на балансе налогоплательщиков (товарищества собственников жилья).
3. Некоммерческие организации, имеющие право на условную льготу по налогу на имущество:
 - некоммерческие организации освобождаются от налога на имущество при условии, что они осуществляют свою деятельность только за счет целевых взносов граждан и организаций и не за-

- нимаются предпринимательской деятельностью. К ним, в частности, относятся общественные объединения и ассоциации;
- некоммерческие организации освобождаются от налога на имущество при условии, что инвалиды составляют не менее 50% от общего числа работников.

Не имеют права на льготы по налогу на имущество следующие некоммерческие организации:

- некоммерческие партнерства;
- автономные некоммерческие организации;
- фонды (кроме общественных фондов как разновидности общественных объединений);
- учреждения, кроме указанных в п. 1.

Оценка эффективности деятельности некоммерческой организации.

Специфика хозяйственного механизма некоммерческих организаций требует применения особых показателей для оценки эффективности их деятельности. Это обуславливает рассмотрение в рамках курса особенностей анализа эффективности работы некоммерческих организаций. В отличие от коммерческих предприятий, оценка эффективности деятельности некоммерческих организаций носит двойственный характер. Помимо экономической оценки, большое значение придается анализу социальных результатов, которые отражают степень достижения основных целей деятельности некоммерческой организации. К показателям социальной эффективности относятся индекс социальности Вайсброда и коэффициент социальной рентабельности (подробнее см.: [Шекова, 2003а]).

Анализ социальной эффективности является составной частью оценки инвестиционных проектов некоммерческой организации. К показателям социальной эффективности инвестиционных проектов относятся *коэффициент социальной рентабельности, показатель чистой приведенной социальной стоимости, индекс социальной доходности, коэффициент внутренней нормы социальной доходности* (табл. 5).

При оценке инвестиционных проектов некоммерческой организации наиболее привлекательны проекты с наибольшими значениями социальной рентабельности. Однако в основном проекты с высокими значениями социальной рентабельности являются экономически убыточными. При этом важно, чтобы социальная рентабельность проекта компенсировала его финансовую нерентабельность, т. е. сумма экономической и социальной рентабельности была выше нуля. Для подобной оценки используют *показатель общей рентабельности проекта, или общей нормы доходности TR (Total Return Rate)*:

$$TR = R + SR = \frac{\text{Чистая прибыль} + \text{Социальный эффект}}{\text{Затраты}}. \quad (3)$$

Таблица 5

Показатели социальной эффективности

Наименование показателя	Формула для расчета
Индекс социальности Вайсброда (<i>Publicness Index</i>)	$PI = \frac{\text{Доходы от выпуска общественных благ}}{\text{Доходы от выпуска частных благ}}$
Коэффициент социальной рентабельности (<i>Social Return Rate</i>)	$SR = \frac{\text{Социальный эффект}}{\text{Затраты}}$
Показатель чистой приведенной социальной стоимости (<i>Net Present Social Value</i>)	$NPSV = \sum_{t=1}^n \frac{\text{социальная ценность}_t}{(1 + k_s)^t} -$ – первоначальные инвестиции
Индекс социальной доходности (<i>Social Profitability Index</i>)	$SPI = \frac{\sum_{t=1}^n \frac{\text{социальная ценность}}{(1 + k_s)^t}}{\text{первоначальные инвестиции}}$
Коэффициент внутренней нормы социальной доходности проекта (<i>Internal Rate of Social Return</i>)	$IRSR = k$, при $NPSV = 0$

Показатель общей рентабельности есть сумма экономической и социальной рентабельности, т. е. чистая прибыль от реализации проекта суммируется с денежной оценкой социального эффекта от проекта и относится к затратам, связанным с его выполнением.

Коэффициенты рентабельности являются достаточно наглядными и удобными показателями для анализа проектов некоммерческих организаций. Однако они не учитывают временной стоимости поступлений от проекта, что имеет большое значение, если доходы от проекта сильно растянуты во времени. В этом случае важную роль играет показатель чистой приведенной социальной стоимости NPSV (табл. 5).

Определение социальной ценности проекта по годам сталкивается с теми же проблемами, что и измерение социального эффекта. Поэтому на практике пользуются упрощенным методом. Так, в случае оказания медицинских, образовательных услуг на бесплатной или льготной основе социальная ценность измеряется полной ценой подобных услуг в других организациях или разницей между полной и льготной ценой.

Ставка дисконта (K_s) с точки зрения некоммерческой организации отражает альтернативные направления вложения средств и принимается на уровне доходной ставки по краткосрочным казначейским обязательствам

как наименее рисковым ценным бумагам. С позиции спонсоров, коэффициент дисконтирования отражает альтернативную доходность спонсорских взносов. Спонсоры имеют возможность вкладывать средства в портфель ценных бумаг, а затем использовать доходы для прямого приобретения необходимых услуг. В большинстве случаев ставка дисконтирования берется как доходность от вложений в акции коммерческой фирмы, предоставляющей интересующие спонсоров услуги.

Для общей оценки инвестиционных проектов некоммерческой организации можно использовать коэффициент общей чистой приведенной стоимости $TNPV$ (Total Net Present Value) или сводный индекс доходности инвестиционных проектов TPI (Total Profitability Index):

$$TNPV = \sum_{t=1}^n \frac{\text{финансовый доход}_t}{(1 + k_d)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{\text{социальная ценность}_t}{(1 + k_s)^t} - \quad (4)$$

– первоначальные инвестиции,

$$TNPV = NPV + NPSV, \quad (4^*)$$

$$TPI = \frac{\sum_{t=1}^n \frac{\text{финансовый доход}}{(1 + k_d)^t} + \sum_{t=1}^n \frac{\text{социальная ценность}}{(1 + k_s)^t}}{\text{первоначальные инвестиции}}, \quad (5)$$

$$TPI = PI + SPI. \quad (5^*)$$

Проект считается приемлемым, если $TNPV > 0$ или $TPI > 1$. Однако, как говорилось выше, это не означает, что, например, каждая составляющая формулы $TNPV$ (NPV и $NPSV$) также должна быть положительной. Некоммерческая организация в силу высокой социальной ценности проекта может реализовывать неприбыльные и экономически убыточные проекты, в которых $NPV \leq 0$ или $PI \leq 1$. Кроме того, возможен и такой вариант, когда инвестиционный проект имеет положительную приведенную денежную стоимость, но отрицательную социальную оценку. Так, высокие цены на медицинские, образовательные, культурные услуги позволят получать высокие доходы от такой деятельности, но в то же время ограничат доступ к услугам малообеспеченных слоев населения.

Необходимо заметить, что в отличие от коммерческой фирмы оптимизация бюджета капиталовложений некоммерческой организации не сводится к максимизации $TNPV$ или TPI , так как при этом возможны варианты, когда финансовая ценность инвестиционных проектов будет вытеснена социальной ценностью, и наоборот. Для некоммерческой организации

оптимизация бюджета капиталовложений заключается в том, что экономические убытки от инвестиционных проектов должны покрываться либо за счет прибыли от реализации других проектов, либо посредством привлеченных средств от населения, коммерческого сектора и государства.

На практике некоммерческая организация, как правило, занимается реализацией сразу нескольких проектов, поэтому для нее не менее актуальными, чем для коммерческих предприятий, являются вопросы формирования бюджета капиталовложений.

Для оптимизации бюджета капиталовложений некоммерческих организаций большое значение приобретает коэффициент внутренней нормы социальной доходности проекта (*Internal Rate of Social Return — IRSR*). Он определяется как ставка доходности, при которой настоящая стоимость будущих социальных выгод равна настоящей стоимости затрат на реализацию проекта, т. е. чистая приведенная социальная стоимость NPSV равна нулю. Очевидно, чем выше внутренняя норма социальной доходности, тем более привлекательным является тот или иной проект с социальной точки зрения. Проекты с высокой нормой социальной доходности имеют больше оснований для привлечения благотворительных средств, государственных субсидий, грантов и др.

Оптимизация структуры капитала некоммерческой организации. Наряду с формированием оптимального инвестиционного портфеля некоммерческой организации в курсе рассматриваются вопросы построения оптимальной структуры капитала некоммерческой организации. Актуальность данных вопросов обусловлена разнообразием доходов некоммерческих организаций и необходимостью определения цены каждого источника финансирования.

Привлеченные доходы являются самой большой группой источников финансирования, которые можно разделить на две части. К первой относятся безвозмездные источники (благотворительные взносы, пожертвования, гранты фондов), а ко второй — возмездные источники финансирования (спонсорские, членские взносы), предполагающие предоставление ответных услуг.

Безвозмездные источники финансирования — своего рода бесплатный общественный капитал для некоммерческих организаций. Однако чтобы получить доступ к такому капиталу некоммерческая организация должна заниматься выпуском общественно полезных благ и иметь прочную репутацию на рынке.

Возмездные источники финансирования оцениваются стоимостью предоставляемых ответных услуг. Так, цена спонсорских средств измеряется стоимостью рекламы, затратами на организацию пресс-конференций и других мероприятий для спонсоров. Цена членских взносов как источника

финансирования определяется стоимостью получаемых привилегий (скидками на продукцию фирмы, бесплатными услугами и др.).

Государственные субсидии так же, как и безвозмездные источники финансирования, относятся к бесплатному общественному капиталу. Государство предъявляет жесткие требования к получателям бюджетных средств и осуществляет контроль за их использованием.

Таким образом, в отличие от коммерческих предприятий, некоммерческие организации обладают исключительными возможностями в использовании бесплатного общественного капитала.

Заемные источники финансирования в некоммерческих организациях оцениваются аналогично заемным средствам коммерческих предприятий и измеряются размерами банковского процента или доходной ставкой по облигациям. Однако существуют два принципиальных отличия цены заемных средств некоммерческих организаций, которые следуют из специфики их деятельности.

В силу того что некоммерческие организации могут освободиться от уплаты налога на прибыль, для них будет отсутствовать эффект налогового снижения цены заемного финансирования. Иными словами, нет возможности понизить цену заемного капитала за счет умножения на коэффициент $(1 - T)$. Вместе с тем некоммерческие организации имеют доступ на рынок не облагаемых налогами заемных средств, они могут выпустить не облагаемые налогом муниципальные облигации — мунисы. В результате некоммерческая организация компенсирует отсутствие эффекта снижения цены заемного капитала за счет доступа на рынок не облагаемых налогами заемных средств.

Собственные источники финансирования некоммерческих организаций, в отличие от коммерческих предприятий, объединяют доходы от основной неприбыльной деятельности и дополнительных предпринимательских направлений. В противовес коммерческим предприятиям, доходы некоммерческих организаций, согласно ГК РФ, не могут быть распределены между участниками. Иными словами, учредители, управленцы и другие заинтересованные лица не могут получать доходы на вложенный в некоммерческую организацию капитал. Таким образом, некоммерческие организации ограничены в возможностях использования собственного капитала, и цена собственного капитала некоммерческой организации не может быть оценена с помощью дивидендов на вложенный капитал, как в коммерческом предприятии.

Цена собственного капитала некоммерческой организации может быть измерена двумя способами. С точки зрения альтернативных вложений средств она определяется процентной ставкой по краткосрочным казначейским обязательствам как наименее рисковым ценным бумагам. С точ-

ки зрения альтернативных организаций, предоставляющих подобные услуги на рынке, цена собственного капитала некоммерческой организации может быть измерена как размер дивидендов на вложенный капитал коммерческой организации с сопоставимым риском.

Следовательно, средневзвешенная цена капитала некоммерческой организации (WACC) будет выглядеть следующим образом:

$$WACC = K_{\text{привл.}} \cdot d_{\text{привл.}} + K_{\text{заем.}} \cdot d_{\text{заем.}} + K_{\text{соб.}} \cdot d_{\text{соб.}}, \quad (6)$$

где $K_{\text{привл.}}$ — цена возмездных привлеченных средств, $d_{\text{привл.}}$ — доля возмездных привлеченных средств в общих финансовых поступлениях, $K_{\text{заем.}}$ — цена заемных средств, $d_{\text{заем.}}$ — доля заемных средств в общих финансовых поступлениях, $K_{\text{соб.}}$ — цена собственных средств, $d_{\text{соб.}}$ — доля собственных средств в общих финансовых поступлениях. (В формуле отсутствуют государственные и безвозмездные привлеченные средства, так как их цена равна нулю.)

Формула средневзвешенной цены капитала носит универсальный характер и может быть использована различными некоммерческими организациями для оптимизации структуры финансовых источников.

Важно отметить, что некоммерческим организациям достаточно трудно поменять свою структуру капитала, в отличие от коммерческих предприятий. Так, коммерческая организация, обладающая недостаточной долей заемных средств по сравнению с собственным капиталом, способна выпустить новые долговые обязательства и использовать полученные средства для скупки своих акций; либо, если у фирмы слишком много долгов, она может выпустить новые акции и использовать полученные за них деньги для погашения займов. Некоммерческая организация располагает возможностью наращивать собственный капитал в основном за счет привлеченных средств от населения, коммерческого сектора, государства, однако ей чаще всего не разрешается использовать эти средства для погашения долгов. Выпуск долговых ценных бумаг некоммерческой организацией также не может привести к наращиванию собственного капитала.

В силу негибкой структуры финансирования некоммерческие организации часто испытывают недостаток финансовых средств для реализации проектов. Обращение к заемным источникам финансирования как наиболее оперативным средствам не всегда возможно. Высокая цена заемного финансирования приводит к росту цены капитала, что часто отрицательно сказывается на финансовых результатах деятельности некоммерческой организации.

Привлечение некоммерческой организацией заемных средств наиболее эффективно, если они способствуют реализации высокодоходных коммер-

ческих проектов, финансовые поступления от которых будут превышать цену заемного капитала. Использование заемных средств для финансирования основной некоммерческой деятельности возможно в случае тяжелого экономического положения некоммерческой организации как единственный источник финансирования, а также если оно способствует повышению качества оказываемых услуг, расширению некоммерческих видов деятельности, что в дальнейшем позволит увеличить привлеченные источники финансирования и повысить доходы от собственной основной деятельности.

Несмотря на то что некоммерческая организация имеет доступ к бесплатному общественному капиталу в форме благотворительных вкладов, субсидий государства, это вовсе не означает, что оптимизация структуры капитала в некоммерческой организации должна сводиться к вытеснению платных источников финансирования бесплатными. Очевидно, что платные источники финансирования должны оптимально сочетаться с «бесплатными» средствами.

Значительное влияние на структуру капитала некоммерческой организации оказывает отраслевая принадлежность. Так, некоммерческие организации здравоохранения в большей степени, чем остальные некоммерческие организации, пользуются заемными источниками финансирования, тогда как некоммерческие организации культуры — безвозмездными привлеченными средствами при почти полном отсутствии заемных средств.

Таким образом, при построении оптимальной структуры капитала некоммерческой организации необходимо учитывать влияние различных факторов, определяющих специфику деятельности в некоммерческом секторе. Оптимизация структуры капитала некоммерческой организации так же, как и оценка инвестиционных проектов, не имеет однозначного решения и требует анализа не только экономических, но и социальных составляющих деятельности некоммерческой организации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Изучение кратко описанных разделов курса должно сформировать у студентов ясное представление о взаимосвязанности различных направлений менеджмента некоммерческих организаций. Знакомство студентов с инструментами и системой оценки менеджмента в некоммерческой сфере, принципиально отличающихся от механизма управления коммерческими организациями, является важнейшей составляющей курса. Данный курс позволяет студентам, прослушавшим основные общеобразовательные дисциплины, уяснить конкурентные преимущества некоммерческих организаций и облегчить выбор их будущей специализации.

Рекомендуемая литература

- Андреев С. Н.* Маркетинг некоммерческих субъектов. М.: Финнпресс, 2002.
- Афанасьев В., Черкасов В.* Маркетинг образовательных услуг // Маркетинг. № 5. 1999. С. 68–76; 1999. № 6. С. 77–90.
- Гордин В. Э.* Управление социальной сферой: Учебник. СПб.: СПбУЭиФ, 1998.
- Коммерческая и некоммерческая деятельность в социальной сфере /* Под ред. И. М. Шеймана и др. М.: Наука, 1995.
- Михеева Н. А., Галенская Л. Н.* Менеджмент в СКС: Учеб. пособие. СПб.: Изд-во В. А. Михайлова, 2000.
- Савченко П.* Статус некоммерческих организаций // Экономист. 1999. № 4.
- Суворов А. В.* Международная практика налогообложения благотворительных и других некоммерческих организаций // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2000. № 11.
- Суворов А. В.* Характеристика некоммерческого сектора России // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2000. № 7.
- Тульчинский Г. Л., Шекова Е. Л.* Менеджмент в сфере культуры. СПб.: Лань, 2003.
- Шекова Е. Л.* Особенности менеджмента некоммерческих организаций культуры: российский опыт // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. Менеджмент. 2003а. Вып. 1. С. 55–75.
- Шекова Е. Л.* Особенности маркетинга некоммерческих организаций культуры: российский опыт // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. Менеджмент. 2003б. Вып. 2. С. 55–77.
- Шекова Е. Л.* Экономика и менеджмент некоммерческих организаций: Учеб. пособие. СПб.: Лань, 2004.
- Шлихтер А. А.* Некоммерческие организации и добровольческий труд в США // Труд за рубежом. 2000. № 4.
- Юрьева Т. В.* Некоммерческие организации. Экономика и управление. М.: Русская деловая литература, 1998.

Статья поступила в редакцию 29 сентября 2004 г.