

Надруковано: Слободяник, Ю. Б. Державний аудит неприбуткових установ і організацій // Актуальні проблеми науки та освіти молоді: теорія, практика, сучасні рішення-2010: (Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції) [Електронний ресурс] : ред. В.С. Пономаренко, А.А. Пилипенко. – Х. : Фактор, 2011. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM) : кольор. ; 12 см. – Систем. вимоги : Pentium; 32 Mb RAM ; CD-ROM Windows 98/2000/NT/XP; Adobe Acrobat Reader. – Назва з контейнера.

УДК 657.6

Юлія Борисівна Слободяник
кандидат економічних наук, доцент
кафедра бухгалтерського обліку і аудиту
ДВНЗ «Українська академія банківської справи
Національного банку України»

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ НЕПРИБУТКОВИХ УСТАНОВ І ОРГАНІЗАЦІЙ

В статті розглянуто актуальні проблеми проведення державного аудиту неприбуткових установ і організацій з урахуванням особливостей їх діяльності та організації облікового процесу.

Постановка проблеми. Побудова в Україні громадянського суспільства тісно пов'язана з розвитком ефективного і прозорого державного управління з обов'язковою участю громадськості. Можливість економічних і соціальних успіхів країни на пряму залежить від співробітництва на основі довіри між громадянами, соціальними інститутами і державою. В основу розбудови правової держави має бути покладено забезпечення прав людини і громадянина у всіх сферах життя – політиці, економіці, культурі, праві, моралі, екології тощо. У розвинутому громадянському суспільстві існує ефективний соціальний захист кожної особи, кращі можливості для її самореалізації в різних сферах життя.

На сучасному етапі розвитку суспільства стало зрозумілим, що економічне зростання само по собі не вирішує багатьох проблем, серед яких – масштабна бідність, велика диференціація доходів населення, значні відмінності в рівні економічного розвитку регіонів, низька ефективність владних інститутів, недостатнє залучення внутрішніх і

зовнішніх інвестицій в економіку тощо. Отже, сьогодні важливо не лише забезпечити економічне зростання, а й покращити якість життя населення, стан навколишнього природного середовища, забезпечити умови сталого розвитку економіки в майбутньому.

Реалізація концепції сталого розвитку можлива лише за активного розвитку організацій громадянського суспільства, які належать до некомерційного, або, як його ще називають, – третього сектора економіки. Таких цілей концепції сталого розвитку, як досягнення соціальної справедливості, можливість доступної та ефективної освіти протягом життя для усіх громадян, формування якісної і доступної системи охорони здоров'я, що забезпечує значну тривалість життя, відповідальне управління, забезпечення можливості впливу громадян на прийняття рішень в економічній і соціальній сферах, питаннях природокористування, неможливо досягти без активного розвитку некомерційного сектору економіки.

У світі некомерційний сектор почав розвиватися надшвидкими темпами наприкінці ХХ століття. Про це свідчить зростання кількості зайнятих в цьому секторі та його частки у національному доході таких країн, як США, Франція, Великобританія тощо. В розвинутих країнах світу держава все частіше делегує некомерційним організаціям виконання соціальних функцій, що свідчить про ефективність їх роботи.

Безумовно, розвиток некомерційного сектору відбувається під впливом конкретних історичних умов і національних традицій. Так, започаткування інституційних основ некомерційного сектору економіки на теренах колишнього СРСР сучасні дослідники пов'язують з правлінням Катерини II, за якого почали створюватися благодійні товариства. На початку ХХ сторіччя численні благодійні організації включали в себе навчальні заклади, опікунські будинки і дитячі притулки, лікарні, благодійні товариства сліпих і глухонімих тощо. Джерелами формування доходів цих некомерційних установ ставали відсотки з капіталів, від орендних статей, платня за виховання, навчання, лікування, піклування, збори з розваг, пожертви, членські внески тощо. За оцінками дослідників близько 20 % складала надходження з державної казни [1]. Тобто в основу фінансового забезпечення некомерційних установ було покладено принцип змішаного фінансування.

У сучасній Україні некомерційний сектор економіки представлений частиною неприбуткових установ і організацій, які відіграють важливу

роль в процесі розвитку ринкових відносин, адже покликані реалізовувати культурні, соціальні, благодійні та інші суспільно важливі цілі. Отже, аналіз умов функціонування неприбуткових установ і організацій набуває все більшого теоретичного та практичного значення.

Аналіз останніх досліджень. Проблемам організації діяльності, оподаткування, обліку і звітності неприбуткових установ і організацій присвячені праці таких науковців і практиків, як Ф. Бутинець, О. Гілета, О. Гриценко, Р. Джога, О. Кириленко, С. Кондратюк, С. Левицька, Т. Поднебесная, С. Свірко, Н. Хорунжак, С. Юрій та ін. Зважаючи на велике розмаїття видів неприбуткових установ, більшість досліджень присвячена окремим питанням організації їх обліку та оподаткування. Зокрема, значна кількість робіт розкриває облікові проблеми бюджетних установ, кредитних спілок, недержавних пенсійних фондів тощо. Проте залишаються недослідженими питання публічного контролю за діяльністю неприбуткових установ і організацій. Вважаємо, що із зростанням кількості останніх і тієї ролі, яку вони відіграють в економіці країни, дослідження в напрямку розвитку незалежного громадського контролю їх діяльності є актуальними.

Мета статті полягає в обґрунтуванні необхідності проведення державного аудиту неприбуткових установ і організацій, враховуючи вкрай важливе соціальне значення їх діяльності для суспільства.

Виклад основного матеріалу. Сучасні дослідники соціально-економічних відносин оперують поняттями «некомерційний сектор економіки», «організації громадянського суспільства», «неприбуткові установи і організації». В загальному розумінні ці поняття об'єднують те, що вони описують організації, які не розглядають отримання прибутку і його розподіл між учасниками в якості основної мети своєї діяльності, адже їх створення направлене на вирішення освітніх, наукових, культурних, благодійних та інших суспільно значимих задач. Але аналіз вітчизняних законодавчих і нормативних актів, сутності діяльності таких установ і організацій доводить, що зазначені поняття не є синонімами. Отже, для досягнення мети нашого дослідження проаналізуємо особливості створення, функціонування, обліку, звітності і оподаткування таких організацій і установ.

Особливості діяльності неприбуткових установ і організацій. Чинна процедура реєстрації неприбуткових установ і організацій в Україні не дозволяє говорити про те, що вони представляють

некомерційний сектор економіки повною мірою. Адже за вимогами вітчизняного законодавства реєстрацію неприбуткових організацій та установ проводить Державна податкова служба України (колишня Державна податкова адміністрація України). Це відбувається шляхом присвоєння таким організаціям (установам) ознаки неприбуткової після внесення до Реєстру неприбуткових організацій і установ [2]. При цьому Державна податкова служба України не лише відповідає за ведення реєстру, але й встановлює порядок визначення структури ознаки неприбуткових установ (організацій), контролює дотримання неприбутковими установами вимог законодавства, приймає рішення щодо скасування наданої раніше ознаки неприбутковості у випадках порушення законодавства [3, 4].

Отже, до неприбуткових установ і організацій відносяться наступні [4]:

- органи державної влади України (код ознаки 0001);
- установи, організації, створені органами державної влади України, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів (код ознаки 0002);
- органи місцевого самоврядування (код ознаки 0003);
- установи, організації, створені органами місцевого самоврядування, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів (код ознаки 0004);
- благодійні фонди (організації), створені у порядку, визначеному законом для проведення благодійної діяльності (код ознаки 0005);
- громадські організації, створені з метою провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності, громадські організації інвалідів та їх місцеві осередки (код ознаки 0006);
- творчі спілки (код ознаки 0007);
- політичні партії (код ознаки 0008);
- пенсійні фонди (код ознаки 0009);
- кредитні спілки (код ознаки 0010);
- інші юридичні особи, діяльність яких не передбачає одержання прибутку (код ознаки 0011);
- спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб, створені для представлення інтересів засновників, що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників та не проводять господарської

діяльності, за винятком отримання пасивних доходів (код ознаки 0012);

- релігійні організації (код ознаки 0013);
- науково-дослідні установи та вищі навчальні заклади III-IV рівнів акредитації, внесені до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави, заповідники, музеї-заповідники (код ознаки 0014);
- житлово-будівельні кооперативи, об'єднання співвласників багатоквартирних будинків (код ознаки 0015);
- професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок (код ознаки 0016).

Одночасно з цим, Господарський кодекс України визначає поняття некомерційного господарювання, яке полягає у самостійній систематичній господарській діяльності, спрямованій на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку (ст. 52). Також зазначається, що не можуть здійснювати некомерційну господарську діяльність органи державної влади, органи місцевого самоврядування [5]. Отже, органи державної влади, які визнані за ознакою класифікації неприбутковими установами, відповідно до вимог господарського законодавства не можуть здійснювати некомерційну діяльність. Це доводить тезу про те, що у вітчизняній практиці поняття неприбуткових і некомерційних установ і організацій не є тотожними.

Зазначене значно ускладнює проведення аналізу діяльності неприбуткових установ, оскільки кількість суб'єктів господарювання, що відповідно до статутів здійснюють некомерційну діяльність, не відповідає кількості зареєстрованих неприбуткових установ.

У своєму дослідженні щодо кількості некомерційних неприбуткових установ (організацій) ми провели порівняння даних Держкомстату України за останні два роки (див. табл. 1). Так, кількість суб'єктів ЄДРПОУ, які за видами економічної діяльності та організаційно-правовими формами господарювання формально відповідають ознакам неприбутковості, на початок 2011 року становить 251 956, що складає 19,46 % від загальної кількості зареєстрованих суб'єктів ЄДРПОУ [6]. В порівнянні з попереднім роком відбулося збільшення кількості таких суб'єктів на 4,76 %, що в цілому відображає загальну тенденцію останніх років [7]. Нажаль, відсутність оприлюдненої інформації не дає

Таблиця 1 – Кількість суб'єктів ЄДРПОУ, що відповідають структурі ознаки неприбуткових установ (організацій) станом на 01.01.2011 року [6,7]

Види суб'єктів ЄДРПОУ	Усього	У % до загальної кількості суб'єктів ЄДРПОУ	У % до суб'єктів, що відповідають структурі ознаки	Усього станом на 01.01.2010	Можливе застосування ознаки неприбутковості
Підприємство об'єднання громадян (релігійної організації, профспілки)	4 551	0,35 %	1,80 %	4 568	0002
Державна організація (установа, заклад)	15 926	1,23 %	6,32 %	15 786	0002; 0004
Комунальна організація (установа, заклад)	66 242	5,12 %	26,29 %	65 308	0004
Організація (установа, заклад) об'єднання громадян (релігійної організації, профспілки, споживчої кооперації)	1 466	0,11 %	0,58 %	1 393	0011
Кредитна спілка	1 155	0,09 %	0,46 %	1 127	0010
Недержавний пенсійний фонд	80	0,01 %	0,03 %	83	0009
Політична партія	18 942	1,46 %	7,52 %	17 375	0008
Громадська організація	67 696	5,23 %	26,87 %	63 899	0006
Релігійна організація	23 271	1,80 %	9,24 %	22 343	0013
Профспілка, об'єднання профспілок	26 340	2,04 %	10,45 %	24 649	0016
Творча спілка (інша професійна організація)	261	0,02 %	0,10 %	240	0007
Благодійна організація	12 860	0,99 %	5,11 %	12 267	0005
Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку	11 956	0,92 %	4,75 %	10 329	0015
Орган самоорганізації населення	1 210	0,09 %	0,48 %	1 152	0006; 0011
Усього	251 956	19,46 %	100,00 %	240 519	x

можливості порівняти зазначені дані з кількістю фактично зареєстрованих неприбуткових організацій за цей самий період часу. Але загальна тенденція до збільшення зареєстрованих неприбуткових установ простежується за існуючими даними Державної податкової адміністрації України, зокрема, у 2002 році їх налічувалось 121,5 тис., у 2003 – 124,3 тис., у 2005 – 147,8 тис., у 2006 – 163,5 тис., у 2007 – 190,5 тис. Стрімке зростання кількості неприбуткових установ (більше, ніж на 50 % за п'ять років), що підтверджується й аналізом даних Держкомстату, свідчить про швидкі темпи розвитку некомерційного сектору вітчизняної економіки.

Особливості організації обліку і звітності неприбуткових установ і організацій. Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі суб'єкти господарювання зобов'язані вести бухгалтерський облік, на підставі даних якого базуються фінансова, податкова, статистична та інші форми бухгалтерської звітності [8]. Зазначимо, що різні неприбуткові підприємства і установи, враховуючи вимоги численних нормативно-правових актів з цього приводу, можуть вести бухгалтерський облік за різними формами і з використанням різних облікових реєстрів. Порядок створення фінансової звітності та її оприлюднення також різний.

Так, наприклад, органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також установи і організації, що створені ними та утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів, мають вести бухгалтерський облік за меморіально-ордерною або автоматизованою формою, використовувати план рахунків бюджетних установ і подавати фінансову звітність до Державного казначейства без оприлюднення. Всі інші неприбуткові установи і організації залежно від кількості операцій можуть обирати ведення обліку або за простою чи спрощеною формою, за журнально-ордерною формою або за автоматизованою формою. Обраний план рахунків має відповідати формі обліку – повний або спрощений. Щодо фінансової звітності, то тут все не так однозначно. Аналіз законодавчих актів свідчить про те, що окремі неприбуткові установи і організації зобов'язані оприлюднювати показники фінансової звітності. Ця вимога стосується пенсійних фондів, кредитних спілок, політичних партій та інших об'єднань громадян [8-11]. При цьому в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» існує пряма вимога щодо оприлюднення фінансової звітності лише кредитних

спілок і недержавних пенсійних фондів [8]. Висновок щодо обов'язкового оприлюднення фінансової звітності всіх інших об'єднань громадян ми робимо на підставі аналізу інших законодавчих актів. Так, наприклад, вимога щодо обов'язковості щорічної публікації фінансового звіту про доходи і видатки, а також звіту про майно політичної партії, яка міститься в Законі України «Про політичні партії в Україні», навіть була оскаржена народними депутатами в Конституційному суді [11]. Щодо благодійних фондів і організацій, то у відповідному законі зазначено, що вони мають забезпечити вільний доступ до своїх звітів, документів про господарську та фінансову діяльність [12]. При цьому визначення форм і порядок складання і подання фінансової звітності про використання коштів і майна благодійної організації законодавець невідомо чому поклав на центральний податковий орган (стаття 24) [12]. Стосовно професійних спілок і їх об'єднань у відповідному законі зазначається, що фінансовий контроль за коштами цих неприбуткових організацій органами державної влади та органами місцевого самоврядування не здійснюється [13]. Тобто такі неприбуткові організації звітують лише перед своїми членами, а громадський контроль їх діяльності не проводиться взагалі.

Таким чином, в ході проведеного дослідження ми дійшли висновку, що результати діяльності більшості неприбуткових установ і організацій не оприлюднюються, тобто знаходяться поза межами громадського незалежного контролю.

Особливості оподаткування неприбуткових установ і організацій. Одним з важливих інструментів розвитку соціального сектора економіки є непряме фінансування у вигляді податкових пільг. На це спрямовані й норми оподаткування неприбуткових організацій, що містяться у новому Податковому кодексі України [2]. Особливістю зазначених норм є те, що застосування пільгового режиму оподаткування можливе лише за жорсткого дотримання вимог, які висуваються до статутних документів неприбуткових організацій, зокрема, перелік видів діяльності, які не передбачають отримання прибутку, має бути вичерпним. Крім того, в разі виявлення порушень норм чинного законодавства, що регулюють діяльність неприбуткових установ і організацій, така установа може бути виключена з вже згаданого Реєстру неприбуткових організацій, що тягне за собою позбавлення пільг в оподаткуванні. У таблиці 2 ми згрупували види доходів неприбуткових установ і організацій, що звільняються від оподаткування, залежно від ознаки неприбутковості.

Таблиця 2 – Податкові пільги неприбуткових організацій і установ

[2].

№	Доходи, що звільнені від оподаткування	Неприбуткові установи і організації за ознаками							
		0001 0002 0003 0004	0005 0006 0007 0008 0014	0009 0010	0011	0012	0013	0015	0016
1	Кошти або майно, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань	+	+				+		+
2	Пасивні доходи	+	+		+	+	+	+	+
3	Кошти або майно, які надходять як компенсація вартості отриманих державних послуг, у тому числі доходів державних навчальних закладів, отриманих від виготовлення та реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг, у тому числі від надання платних послуг, пов'язаних з їх основною статутною діяльністю	+							
4	Дотації або субсидії, отриманих з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або в межах технічної чи благодійної, у тому числі гуманітарної, допомоги, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх одержувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін	+	+	+	+				
5	Кошти або майно, які надходять від ведення їх основної діяльності		+		+			+	
6	Кошти, які надходять у вигляді внесків на недержавне пенсійне забезпечення або внесків на інші потреби, передбачені законом			+					
7	Доходи від здійснення операцій з активами (у тому числі пасивних доходів) недержавних пенсійних фондів та кредитних спілок, за пенсійними вкладками (внесками), рахунками учасників фондів банківського управління відповідно до закону з цих питань			+					
8	Разові або періодичні внески, відрахування засновників і членів				+	+			

Продовження табл. 2

№	Доходи, що звільнені від оподаткування	Неприбуткові установи і організації за ознаками							
		0001 0002 0003 0004	0005 0006 0007 0008 0014	0009 0010	0011	0012	0013	0015	0016
9	Дотації або субсидії, отриманих з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або в межах технічної чи благодійної, у тому числі гуманітарної, допомоги, що надаються відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх одержувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін					+			
10	Будь-які інші доходи від надання культових послуг						+		
11	Вступні, членські та цільові внески, відрахування коштів підприємств, установ і організацій на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу								+
12	Вартість майна та послуг, отриманих первинною профспілковою організацією від роботодавця згідно з положеннями колективного договору (угоди), з метою забезпечення умов діяльності такої профспілкової організації відповідно до статті 42 Закону України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності»								+

Також необхідно звернути увагу на те, що у випадку, коли доходи неприбуткових організацій отримані з зазначених джерел, але на кінець першого кварталу року, що настає за звітним, перевищують 25 % загальних доходів, отриманих протягом такого звітного (податкового) року, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок із нерозподіленої суми прибутку за встановленою ставкою до суми такого перевищення. Внесення до бюджету зазначеного податку здійснюється за результатами першого кварталу року, що настає за звітним, у строки, встановлені для інших платників податку. Крім цього, у підрахунку суми

перевищення доходів над витратами, а також при визначенні сум оподаткованого прибутку сума амортизаційних відрахувань не враховується [2].

Таким чином, неприбуткові установи і організації, різні за напрямками діяльності, умовами функціонування, порядком ведення обліку і звітності, формами фінансування і оподаткування, потребують незалежного громадського контролю їх діяльності, враховуючи особливу функцію, яку вони покликані виконувати у суспільстві. В умовах ринкової економіки, коли фізичні і юридичні особи мають приймати рішення про взаємодію з такими установами, інформація щодо діяльності цих установ має бути достовірною, повною і прозорою. Традиційно підтвердження достовірності такого роду інформації – це завдання аудиторів.

Види і форми аудиту неприбуткових установ мають відповідати особливостям їх функціонування. Крім того, вважаємо, що аудит неприбуткових установ і організацій має бути державним, враховуючи те, що їх діяльність відноситься до основних напрямів державної політики з питань національної безпеки, зокрема: забезпечення конституційних прав і свобод людини і громадянина; зміцнення законності і правопорядку та збереження соціально-політичної стабільності суспільства; забезпечення прозорості в діяльності державних органів, прийнятті управлінських рішень, інформованості населення, зміцнення на цій основі його довіри до владних інститутів [14].

Відповідно до традиційного вітчизняного підходу під аудитом розуміють здійснення перевірки та підтвердження достовірності фінансової звітності на замовлення власника суб'єкта господарювання. Але світова теорія і практика аудиту вже давно відійшли від вузького розуміння поняття «аудит», яке використовувалося в XIX столітті. Західна практика аудиту політичних партій, громадських організацій, соціальних проблем, навколишнього середовища, національних відносин та ін. сьогодні в Україні не має аналогів.

Хоча в напрямку запровадження інституту державного аудиту Україна почала просуватись ще з 2001 року з прийняттям Бюджетного кодексу, більш розвинутим залишається напрямок аудиту діяльності бюджетних установ, який було запроваджено з 2006 року у практику роботи органів державної контрольно-ревізійної служби. Його основна мета – забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку, використання бюджетних коштів, державного і комунального майна,

складання достовірної фінансової звітності та організація дієвого внутрішнього фінансового контролю бюджетної установи. Даний вид аудиту забезпечує здійснення контролю лише на мікроекономічному рівні.

На відміну від державного фінансового контролю, державний аудит не лише фіксує проблеми, але й здатен досліджувати суть і причини виявлених відхилень, пропонувати рекомендації щодо їх усунення. І це є найбільш вагомою причиною запровадження державного аудиту неприбуткових установ і організацій. Адже діяльність аудиторів в цій сфері має бути спрямована не лише на аналіз законності функціонування установи, але й на вирішення загальнодержавних завдань. Держава має бути зацікавлена у пошуку нових форм і методів задоволення соціальних потреб суспільства, аналізі можливостей створення системи багатоканального фінансування соціального сектора, зниженні частки централізованих джерел фінансування, переміщенні акцентів з цільового характеру використання коштів до ефективності використання централізованих фінансових ресурсів, створенні механізмів соціальної відповідальності і участі бізнесу в розв'язанні соціальних проблем суспільства.

Форми аудиту мають відповідати особливостям неприбуткових установ. Так, наприклад, для неприбуткових установ і організацій з кодом структурної ознаки 0001, 0002, 0003, 0004 необхідно проводити фінансовий аудит, під час якого аналізується правильність ведення обліку, законність та цільове використання державних ресурсів, і аудит ефективності, в т.ч.: діяльності органів виконавчої влади; виконання окремих державних функцій органом виконавчої влади; організації бюджетного процесу; виконання державного (місцевого) бюджету; державних (місцевих) програм; інвестиційних державних і місцевих програм; використання коштів державного (місцевого) бюджету; використання державної власності; використання природних та інших державних ресурсів та ін. Для інших видів неприбуткових установ може проводитись аудит законності формування і використання внесків і аудит ефективності діяльності, а також інші форми аудиту.

Державний аудит, на відміну від державного фінансового контролю, – це незалежний вид аудиту, тому не може проводитись суб'єктом, що підпорядковується органам виконавчої влади, які безпосередньо управляють суспільними ресурсами, адже це є порушенням принципів

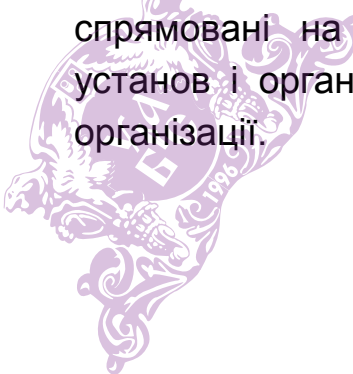
незалежності та об'єктивності. Державний аудит в світовій практиці зазвичай здійснює вищий орган державного аудиту, яким в Україні є Рахункова палата. Для виконання завдань державного аудиту вищий орган державного аудиту має зберігати незалежність від організацій, що перевіряються, і бути захищеними від зовнішнього впливу. Така незалежність гарантує збалансованість, надійність і об'єктивність висновків аудиторів вищого органу державного аудиту, тому сприяє досягненню гласності, гарантує ефективний незалежний контроль, а отже, – слугує укріпленню довіри громадян до влади.

Система державного аудиту в Україні перебуває на стадії становлення, і на сучасному етапі існує нерозвиненість організаційної структури Рахункової палати України, що не дозволить швидко реалізувати мету державного аудиту неприбуткових установ і організацій. Враховуючи те, що кількість неприбуткових установ значна і має тенденцію до зростання, на початкових етапах можна залучати до аудиту аудиторські компанії на договірних засадах. До речі, аналогічна практика існує в багатьох розвинутих країнах.

Висновки. Запровадження державного аудиту неприбуткових установ і організацій, на нашу думку, дозволить вирішити цілу низку проблем як на мікрорівні, так і на рівні держави. По-перше, враховуючи особливості обліку, звітності і оподаткування, дозволить самим установам більш ефективно здійснювати діяльність. По-друге, контроль громадськості за діяльністю неприбуткових установ сприятиме подальшому розвитку громадянського суспільства і його партнерству з державою у розв'язанні актуальних суспільних проблем.

Наші міркування щодо необхідності запровадження державного аудиту неприбуткових установ і організацій підтверджують і результати аудитів, проведених і оприлюднених Рахунковою палатою України останнім часом (див. матеріали сайту <http://www.ac-rada.gov.ua>).

Безумовно чинні методики проведення аудиту комерційних організацій не можуть бути використані для аудиту неприбуткових установ і організацій. Отже, подальші дослідження мають бути спрямовані на розвиток теорії і методології аудиту неприбуткових установ і організацій, а також на розробку комплексних методик його організації.



Список літератури:

1. Шекова Е. Л. Экономика и менеджмент некоммерческих организаций [Текст] : учебник / Е. Л. Шекова. – СПб : Лань, 2004. – 191 с. – ISBN 5-8114-0549-9:3000.
2. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
3. Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових організацій та установ : наказ Державної податкової адміністрації України від 11 липня 1997 р. № 232 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0291-97>.
4. Про затвердження Порядку визначення структури ознаки неприбуткових установ (організацій) : наказ Державної податкової адміністрації України від 03 липня 2000 р. № 355 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0451-00>.
5. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15.3>. Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>.
6. Показники Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) на 1 січня 2011 року : експрес-випуск від 20.01.2011 № 12 [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики України. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.
7. Показники Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) на 1 січня 2010 року : експрес-випуск від 20.01.2010 № 13 [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики України. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
9. Про аудиторську діяльність : закон України від 22 квітня 1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.



10. Про об'єднання громадян : закон України від 16 червня 1992 р. № 2461-XII [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2460-12>.
11. Про політичні партії в Україні : закон України від 05 квітня 2001 р. № 2365-III [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2365-14>.
12. Про благодійництво та благодійні організації : закон України від 16 вересня 1997 р. № 531/97-ВР [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=531%2F97-%E2%F0>.
13. Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності : закон України від 15 вересня 1999 р. № 1045-XIV [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1045-14>.
14. Про основи національної безпеки : закон України від 19 червня 2003 р. № 964-IV // Урядовий кур'єр. – 2003. – 22 липня. – № 134.

Державний вищий навчальний заклад
“УКРАЇНЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”

