

О.О. Височан, к.е.н., доц.

Національний університет «Львівська політехніка»

## Особливості організації і методології індикативного контролю у небюджетних неприбуткових організаціях

*Стабільність розвитку та результативність діяльності організацій некомерційного сектору економіки залежить від належно організованої та ефективно функціонуючої системи контролю щодо розрахунків та грошових коштів, майна, звітності та інших ділянок.*

*Для упорядкування контрольної функції управління небюджетними неприбутковими організаціями виокремлено чотири види контролю за ознакою суб'єкта ініціативи: державний, громадський, донаційний, управлінський. Кожен з них відрізняється формою здійснення та сферою інтересів.*

*Встановлено спільні та відмінні риси організацій комерційного та некомерційного секторів економіки, які чинять вплив на організацію та методологію їх контролю. Найбільш вагомими для небюджетних неприбуткових організацій є: мета та спрямованість діяльності, відсутність виробництва, джерела фінансування, способи контролю ефективності.*

*Доведено важливість індикативного контролю для вирішення задач підвищення ефективності діяльності небюджетних неприбуткових організацій. Виокремлено основні фінансові індикатори можливої неефективності діяльності небюджетної неприбуткової організації: дебіторська та кредиторська заборгованість; маневреність власних коштів; частка запасів в оборотних активах; ритмічність руху грошових коштів; штрафні санкції з боку контролюючих органів; грошовий обіг в розрізі контрагентів; відхилення фактичних показників від планових (кошторисних); нетипові для організації операції; концентрація залученого капіталу; питома вага адміністративних витрат у витратах операційної діяльності.*

**Ключові слова:** *небюджетні неприбуткові організації; некомерційний сектор економіки; індикативний контроль; аудит; контроль ефективності.*

**Постановка проблеми.** Управління небюджетними неприбутковими організаціями (ННО) є складною, багатоаспектною та суспільно важливою задачею в умовах соціально відповідальної економіки. У свою чергу, контроль перетворюється у найважливішу функцію управління, коли йде мова про ефективність останнього. Контроль з боку держави, організацій-донорів та, власне, самих ННО повинен відповідати запитам сьогодення, використовувати сучасний інструментарій та дотримуватися чітких організаційно-методологічних принципів.

Некомерційні (неприбуткові) організації утворюють так званий «третій сектор» економіки – поряд з державним (органи державної влади всіх рівнів, а також підприємства, установи та організації бюджетної сфери) і комерційним секторами. У строгому розумінні «третій сектор» економіки (громадянського суспільства) є недержавним (неурядовим); відносно незалежним від держави та бізнесу; сферою добровільної активності; філантропічним (благодійним) за своєю природою, бо значну його частку утворюють благодійні організації [1, с. 2].

Спрямованість на досягнення нематеріальних цілей, організаційно-правова форма діяльності, специфічні джерела фінансування та інші характеристики накладають свій відбиток на організацію й методологію контролю у небюджетних неприбуткових організаціях.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблематика обліку та контролю діяльності небюджетних неприбуткових організацій знаходиться у сфері інтересів таких науковців: М.В. Батуріної [2], В.М. Бодяко [3], Ю.Н. Гольської [4], Л.В. Гусарової [5–7], Л.В. Єгорової [8], Ю.А. Котлової [9], Ю.Б. Слободяник [14–15], В.Н. Шаталіна [16] та ін. Водночас, окремі специфічні аспекти організації та здійснення контролю (як внутрішнього, так і зовнішнього) у ННО залишилися поза увагою вітчизняних вчених-економістів. До таких питань, серед інших, відносимо попередній контроль за індикативними показниками.

**Метою статті** є дослідження особливостей реалізації контрольної функції управління в організаціях некомерційного сектору економіки, а також характеристика індикативного контролю як перспективного засобу для забезпечення ефективної діяльності ННО.

**Викладення основного матеріалу.** Створення дієвої системи контролю ННО неможливе без детального дослідження питань, пов'язаних із суб'єктами його здійснення, етапами та процедурами реалізації, а також інструментарієм і функціоналом контролюючих органів.

Система контролю виступає одним з механізмів управління некомерційною організацією, який дозволяє їй успішно розвиватися, зберігати і примножувати активи. Систему внутрішнього контролю в

організації створює керівництво з метою здійснення нею впорядкованої і ефективної діяльності, забезпечення дотримання політики управління, збереженості активів [4, с. 104]. Окрім внутрішнього, існує низка інших видів контролю за діяльністю небюджетних неприбуткових організацій, які можна об'єднати ознакою класифікації «суб'єкт ініціативи» (табл. 1).

Таблиця 1

*Види контролю діяльності небюджетних неприбуткових організацій за суб'єктом ініціативи*

Види контролю ННО	Форма здійснення	Сфера інтересів
Державний	Зовнішній обов'язковий аудит, інспектування	Податкова дисципліна, суспільна корисність
Громадський	Громадський контроль	Вплив на соціум та довкілля
Донаційний	Зовнішній ініціативний аудит	Цільове та раціональне використання наданого фінансування
Управлінський (внутрішній)	Внутрішній та зовнішній ініціативний аудит, самоконтроль	Ефективна діяльність, дотримання статутних цілей

Джерело: власна розробка

Перші два види контролю мають загальнодержавне значення і від їх результатів залежить подальше функціонування небюджетної неприбуткової організації. Державний контроль реалізується засобами інспектування або обов'язкового аудиту.

Слободяник Ю.Б. доводить необхідність здійснення державного аудиту некомерційних (неприбуткових) організацій. Аргументи науковця такі:

- враховуючи особливості бухгалтерського обліку, звітності і оподаткування, державний аудит дозволить самим організаціям більш ефективно здійснювати діяльність;
- контроль громадськості за функціонуванням некомерційних (неприбуткових) організацій сприятиме подальшому розвитку громадянського суспільства і його партнерства з державою у вирішенні актуальних проблем [15, с. 35].

У той же час сама автор визнає, що 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 [14].

На відсутність в Україні державного органу, прямими функціями якого є контроль діяльності неприбуткових організацій, вказує у своїх дослідженнях Я.В. Олійник [13, с. 199–200], пропонуючи функцію забезпечення законності та цільової спрямованості діяльності таких суб'єктів делегувати зацікавленим членам громади та засобам масової інформації, особливо там, де неприбуткові організації мають значні пільги чи урядові гранти.

Громадський контроль зазвичай здійснюється шляхом моніторингу діяльності небюджетної неприбуткової організації.

Аудит є найбільш ефективною формою контролю також у випадку донаційного (з боку організацій-донорів та грантодавців) та управлінського (з боку керівництва організації) контролю.

На думку В.Н. Шаталіна, головна мета аудиту – висловлення професійної думки щодо достовірності фінансової звітності некомерційної організації і відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку законодавству і внутрішнім вимогам некомерційної організації [16, с. 40].

Дві основні цілі аудиту некомерційних організацій, за Л.В. Єгоровою [8, с. 16] та В.М. Бодяко [3, с. 3], такі:

- 1) співставлення напрямів діяльності некомерційної організації, принципів формування і використання її майна з цілями і задачами, визначеними статутами і органами управління некомерційними організаціями;
- 2) підтвердження цільового використання отриманих коштів. А саме: оцінка напрямів використання цільових коштів відповідно до затверджених кошторисів, програм, а також відповідність абсолютних величин витрачання коштів плановим показникам з врахуванням обмежень, які накладаються відповідними нормативними актами або грантодавцями (спонсорами, донорами).

При цьому, аудиторські процедури, які використовуються для збору аудиторських доказів під час перевірки недержавних некомерційних організацій, М.В. Батуріна класифікує на: процедури загального характеру, які застосовуються в аудиті комерційних і некомерційних організацій; спеціальні процедури, викликані специфікою фінансово-господарської діяльності і обліку в некомерційних організаціях; специфічні процедури, розроблені для перевірок виконання цільових проектів [2, с. 17].

Для чіткого встановлення та коректного використання спеціальних процедур аудиту необхідне розуміння відмінностей у діяльності небюджетних неприбуткових організацій та комерційних підприємств (табл. 2).

## Спільні та відмінні риси організацій комерційного та некомерційного секторів економіки

Сфера порівняння	Комерційні організації	Некомерційні організації
1	2	3
<b>Спільні риси:</b>		
<i>Середовище існування</i>	Функціонування в ринковому середовищі як продавця і покупця товарів та послуг	
<i>Основний ресурс</i>	<b>Грошові кошти</b>	
<i>Управління основним ресурсом</i>	Необхідність заробляння коштів, управління ними, їх інвестування та витрачання	
<i>Завдання фінансового управління</i>	Необхідність покриття поточних витрат надходженнями, їх планування на довгострокову перспективу та знаходження, як мінімум, на рівні беззбитковості	
<i>Обов'язковість ведення обліку</i>	Ведення бухгалтерського обліку є обов'язковим	
<b>Відмінні риси:</b>		
<i>Головна мета діяльності</i>	Максимізація вартості компанії і добробуту власників	Досягнення цілей, визначених Статутом організації, до яких відноситься виконання робіт і надання послуг для членів організації і третіх осіб
<i>Спрямованість діяльності</i>	Одержання прибутку	Досягнення нематеріальних цілей
<i>Розподіл чистого прибутку</i>	Весь отриманий прибуток розподіляється між учасниками а також йде на розвиток компанії	Весь прибуток спрямовується на досягнення статутних цілей
<i>Виготовлення продукції і надання послуг</i>	Виготовлення приватного індивідуального продукту, який користується попитом	Діяльність спрямована на надання суспільних благ
<i>Цільова група</i>	Кінцевий споживач продукції	Члени організації і клієнти
<i>Співробітники організації</i>	Штатні наймані працівники, виконавці за договорами цивільно-правового характеру, практиканти	Штатні наймані працівники, виконавці за договорами цивільно-правового характеру, практиканти, а також добровольці (волонтери), члени організації і Правління
<i>Джерела фінансування</i>	Зароблений прибуток, а також пайова участь у капіталі інших організацій	Зовнішні (надходження від держави, фондів, бізнесу, громадян) та внутрішні (членські внески, дохід від здавання власності в оренду, доходи від вкладів, операції з цінними паперами, дохід від підприємницької діяльності для досягнення статутних цілей)
<i>Управління організацією</i>	Особлива увага звертається на поведінку клієнтів та конкурентів, а також ринкові зміни	Орієнтація на суспільні потреби і державне нормування. Ринкове управління часто не існує або є вторинним. Керівництво здійснюється на демократичній основі
<i>Контроль успіху</i>	Розроблено достатньо багато показників для вимірювання ефективності діяльності. Переважають встановлені ринком величини: прибуток, виручка, оборот, ROI(рентабельність інвестицій, дохід на вкладений капітал)	Відсутній індикатор для оцінки загальної ефективності, уніфікація цілей є утруднена, так само як і вимірювання корисності.

1	2	3
Організаційно-правові форми	Закритий перелік: приватні підприємства, підприємства колективної власності, колективні підприємства, державні підприємства, підприємства, засновані на змішаній формі власності, спільні комунальні підприємства	Відкритий перелік: асоціації та об'єднання, партії, спілки, фонди, благодійні організації, кооперативи тощо

Джерело: узагальнено та доопрацьовано автором на основі [10, с. 123–125; 11, с. 6]

З точки зору Є.В. Морозової, об'єкти внутрішнього контролю формуються під дією різних факторів:

- особливостей економічної діяльності, її нормативно-правового регулювання, виду конкурентного середовища, ступеню втручання держави, державної політики у цю сферу тощо;
- характеру діяльності економічного суб'єкта, в тому числі організаційної структури, джерел і способів фінансування, географічних і операційних сегментів ведення діяльності;
- цілей і задач, які визначаються власниками і (або) керівництвом організації, а також бізнес-ризиків, пов'язаних з досягненням цілей і вирішенням задач;
- значення ключових показників фінансово-господарської діяльності, тенденцій зміни або цільових значень цих показників [12, с. 10–11].

Як наслідок, організація та методика аудиту ННО реалізується з врахуванням низки специфічних ознак (табл. 3).

Таблиця 3

Чинники (ознаки), які визначають специфіку проведення аудиту  
небюджетних неприбуткових організацій

Тип чинника	Характеристика типу чинника	Найменування чинників	Вплив
Чинники прямого впливу	Спричиняють докорінну реорганізацію процесу перевірки, використання специфічних процедур та інструментарію а також додаткових знань контролера у предметній області	Мета та спрямованість діяльності, відсутність виробництва, джерела фінансування, контроль ефективності	Найбільшу увагу приділяється аудиту розрахункових операцій, фінансування, надання послуг, ефективності діяльності
Чинники опосередкованого впливу	Забезпечують необхідність коригування методології аудиту для комерційних підприємств з метою врахування окремих аспектів діяльності ННО	Цільова група кінцевих послуг, управління організацією	Враховується орієнтація організації на суспільні потреби
Чинники мінімального впливу	Існує можливість використання типових процедур, притаманних аудиту в комерційному секторі без суттєвих змін	Організаційно-правова форма	Враховується при встановленні правомірності здійснення некомерційної діяльності

Джерело: авторська розробка

Гусарова Л.В. виділяє 8 етапів аудиту, зміст яких відрізняється залежно від того здійснює некомерційна організація статутну чи підприємницьку діяльність. Для статутної діяльності: 1) аудит нормативно-правового забезпечення діяльності некомерційної організації; 2) аудит джерел цільового фінансування; 3) аудит виконання кошторису; 4) аудит активів, розрахунків; 5) аудит фінансової (бухгалтерської) звітності; 6) аудит ефективності статутної діяльності; 7) контроль якості аудиту; 8) підготовка аудиторського висновку. Для підприємницької діяльності: 1) аудит правомірності здійснення підприємницької діяльності; 2) аудит доходів від підприємницької діяльності; 3) аудит витрат підприємницької діяльності; 4) аудит активів, розрахунків; 5) аудит фінансової (бухгалтерської) звітності; 6) аудит ефективності підприємницької діяльності; 7) контроль якості аудиту; 8) підготовка аудиторського висновку [6, с. 17; 5, с. 29]. У Ю.А. Котлової питання, які охоплює система контролю некомерційної організації, такі: 1) дотримання вимог нормативних правових і локальних актів,

інструкції, наказів і розпоряджень керівника установи; 2) достовірність бухгалтерської звітності; 3) дотримання (виконання) показників плану фінансово-господарської діяльності; 4) обґрунтованість формування витрат в планових документах і відображення витрат в обліку; 5) достовірність показників обсягів виконаних робіт і наданих послуг, відображених в планових документах і звітності; 6) повнота оприбуткування, збереженість і фактична наявність продукції, грошових коштів і матеріальних цінностей; 7) цільове використання грошових коштів і майна; 8) обґрунтованість прийняття і повнота виконання закладом обов'язків і грошових зобов'язань; 9) наявність і збереженість первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку; 10) контроль оформлення і відображення в реєстрах бухгалтерського обліку окремих фактів господарського життя; 11) перевірка розрахунків допомоги, правильності нарахування заробітної плати та інших виплат [9, с. 259].

На всіх етапах важливим є максимально якісне дотримання вимог, які висуваються до процедури його реалізації.

На якість системи внутрішнього аудиту некомерційної організації можуть вплинути такі фактори:

- через обмеженість ресурсів, вимога з боку керівництва некомерційної організації, щоб витрати на здійснення внутрішнього контролю не перевищували економічних вигід від цих заходів;
- низький або недостатньо високий рівень компетентності працівника, відповідального за внутрішній контроль, що не дозволяє виявити незвичні, суперечливі операції;
- нерозуміння вимог інструктивних листів, недбалість та неуважність працівників;
- навмисне порушення системи контролю внаслідок змови;
- зловживання з боку представників керівництва, відповідальних за внутрішній аудит;
- зміна правил обліку або умов ведення господарської діяльності, які впливають на ефективність контрольних функцій [7, с. 173].

Найбільш проблемною ланкою аудиту діяльності небюджетних неприбуткових організацій є аудит ефективності, оскільки відсутні показники, які її чітко ідентифікують. Для розв'язання цього питання рекомендуємо використання засобів індикативного контролю, який полягає в дослідженні величини та тенденцій зміни низки показників-індикаторів, що вказують на можливу наявність проблем у різних секторах діяльності ННО.

Виокремимо фінансові індикатори можливої неефективності діяльності небюджетної неприбуткової організації:

1) значні суми дебіторської та/або кредиторської заборгованостей (у т.ч. за простроченими розрахунками). Через відсутність виробництва, фінансової діяльності, а також низьку пріоритетність інвестиційних операцій, найбільша господарча активність таких організацій спостерігаються у сфері поточних розрахункових операцій, а тому наявність чи відсутність заборгованості, а також її величина є основним індикатором «фінансового здоров'я» ННО. Особливо корисним є розрахунок та детальний аналіз проміжного коефіцієнту покриття як відношення суми грошових коштів і дебіторської заборгованості до поточних зобов'язань. Його низьке значення та тенденція до зменшення можуть свідчити про проблеми з платоспроможністю в діяльності організації;

2) зниження показника маневреності власних коштів (як відношення різниці власного капіталу і необоротних активів до власного капіталу, скориговане на величину довгострокових зобов'язань). Оскільки необоротні активи в діяльності ННО відіграють роль засобів праці майже виключно у сфері управління та реалізації окремих проектів, в той час як основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, отримані для подальшого перерозподілу, відображаються за балансом, адже організації не належать, частка перших у загальному майні та власних коштах організації зазвичай є меншою, ніж грошових коштів та дебіторської заборгованості;

3) зростання частки запасів в оборотних активах. У більшості випадків організації неприбуткового сектору економіки не мають об'єктивних підстав для накопичення запасів матеріальних цінностей, як через незначну матеріальну складову витрат діяльності, так і через відсутність необхідних умов для їх зберігання;

4) аритмічність руху грошових потоків. Активність діяльності, суспільна корисність, реалізація статутних завдань небюджетними неприбутковими організаціями залежить від постійного залучення фінансування та цільового використання отриманих коштів, тому критично важливим є забезпечення стабільного руху грошових коштів у коротко- та довгостроковому періодах. Зменшення обсягів фінансування є ключовим субіндикатором виникнення фінансових проблем у діяльності ННО;

5) наявність штрафних санкцій з боку контролюючих органів. Вплив державних структур на діяльність ННО є меншою у порівнянні з комерційними підприємствами, однак в аспекті адміністрування податків, контролю за використанням наданого бюджетного фінансування, вчасності та повноти подання звітності, сума нарахованих штрафів за порушення є базовим індикатором ефективності управління організаціями третього сектору;

6) значна питома вага грошового обігу з одним або декількома контрагентами впродовж тривалого часового відтинку. Цей факт може вказувати на порушення прозорості й раціональності використання отриманого фінансування;

7) значні неузгоджені відхилення фактичних показників від планових (кошторисних). Фінансування ННО здійснюється в обсягах та розрізі статей, передбачених у кошторисах витрат, планах надходження та використання коштів. Відхилення допускаються лише за погодження з органом фінансування або донорською організацією;

8) наявність нетипових для організації операцій, які носять комерційний характер. Організації третього сектору мають статус неприбуткових, а їх діяльність є вузькопрофільною (виходячи з напрямків, передбачених установчими документами і обмеженими законодавчими нормами), тому будь-які відхилення у виконанні притаманних їм функцій є предметом детальної перевірки;

9) зниження концентрації залученого капіталу. На відміну від комерційних підприємств, для яких залежність від зовнішніх джерел фінансування може стати передумовою виникнення кризових явищ, небюджетна неприбуткова організація прагне до збільшення співвідношення цільового фінансування та активів на конкретну дату. Важливим є не статичне значення, а динамічне відслідковування зміни цього показника, оскільки залучення та використання коштів є перманентним процесом для ННО;

10) зростання питомої ваги адміністративних витрат у складі витрат операційної діяльності. Це може бути свідченням порушення ефективності використання фінансових ресурсів, виведенням їх зі сфери основної діяльності організації, спрямованої на вирішення соціально значущих завдань.

Кожен окремий показник ще не є підтвердженням неефективної діяльності небюджетної неприбуткової організації, в той час як діагностування фінансових проблем може відбуватися лише за їх сукупністю та в результаті ґрунтовного аналізу. Пріоритетною при цьому є оцінка платоспроможності та фінансової стійкості, в той час як для підприємств комерційного сектору – прибутковості, рентабельності та ділової активності.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Особливості здійснення контролю у небюджетних неприбуткових організаціях визначаються низкою факторів: головна мета діяльності та її спрямованість; принципи розподілу доходів; відсутність виробництва; цільова група користувачів послуг; юридичне оформлення взаємовідносин з працівниками та виконавцями окремих робіт; джерела фінансування; управління організацією; встановлення ефективності діяльності; організаційно-правова форма.

Індикативний контроль як найбільш дієва його форма для вирішення задач підвищення ефективності діяльності ННО, базується на 10 основних фінансових показниках: дебіторська та кредиторська заборгованість; маневреність власних коштів; частка запасів в оборотних активах; ритмічність руху грошових коштів; штрафні санкції з боку контролюючих органів; грошовий обіг в розрізі контрагентів; відхилення фактичних показників від планових (кошторисних); нетипові для організації операції; концентрація залученого капіталу; питома вага адміністративних витрат у витратах операційної діяльності.

У подальшому наукові дослідження повинні бути спрямовані на розвиток процедурного інструментарію індикативного контролю у небюджетних неприбуткових організаціях.

#### Список використаної літератури:

1. *Артьомова Т.І.* Некомерційна сфера економіки як середовище становлення інститутів розвитку: світовий досвід і реалії України / *Т.І. Артьомова* // Вісник Інституту економіки та прогнозування. – 2014. – С. 2–7.
2. *Батурина М.В.* Учет и аудит негосударственных некоммерческих организаций : автореф. дис. ... к.э.н. : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / *М.В. Батурина*. – Санкт-Петербург, 2007. – 24 с.
3. *Бодяко В.М.* Аудит некоммерческих организаций (ассоциаций, союзов) : дис. ... к.э.н. : спец. 08.00.12 / *В.М. Бодяко* ; Гос. образов. учреж. «Государственный университет управления». – Москва, 2007. – 240 с.
4. *Гольская Ю.Н.* Система внутреннего контроля в некоммерческих организациях / *Ю.Н. Гольская* // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2016. – № 2 (44). – С. 104–107.
5. *Гусарова Л.В.* Концепция бухгалтерского учета, аудита и анализа в некоммерческих организациях : автореф. дис. ... д.э.н. : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / *Л.В. Гусарова*. – Йошкар-Ола, 2010. – 36 с.
6. *Гусарова Л.В.* Особенности организации и методология внутреннего и внешнего аудита в некоммерческих организациях / *Л.В. Гусарова* // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 17 (167). – С. 15–23.
7. *Гусарова Л.В.* Сущность и роль внутреннего аудита в повышении эффективности деятельности некоммерческих организаций / *Л.В. Гусарова* // Актуальные проблемы экономики и права. – 2009. – № 4. – С. 172–178.
8. *Егорова Л.В.* Контроль и аудит в некоммерческих организациях / *Л.В. Егорова* // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2016. – № 4. – С. 13–20.
9. *Котлова Ю.А.* К вопросу о системе внутреннего контроля в некоммерческих организациях общественного сектора / *Ю.А. Котлова* // Новое слово в науке: перспективы развития. – 2014. – № 2 (2). – С. 257–259.

10. Кутьева Д.А. Сходства и отличия некоммерческих организаций от коммерческих организаций / Д.А. Кутьева, В.А. Макарова // Проблемы и перспективы развития экономики и управления : мат-лы Междунар. заочн. науч.-практ. конф-ции (г. Новосибирск, 22 мая 2013 г.). – Новосибирск : Изд. «СибАК», 2013. – С. 123–129.
11. Некоммерческие организации: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет в свете последних изменений законодательства / под ред. Г.Ю. Касьяновой. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : АБАК, 2012. – 376 с.
12. Морозова Е.В. Методика внутренней проверки выполнения проекта по внедрению дистанционных образовательных технологий / Е.В. Морозова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 21 (315). – С. 10–22.
13. Олійник Я.В. Проблемні аспекти інституціонального забезпечення діяльності неприбуткових організацій в Україні / Я.В. Олійник // Фінансові механізми забезпечення розвитку економіки України в сучасних умовах : зб. наук. мат-лів Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 15 квітня 2016 р.). – К. : ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», 2016. – С. 198–200.
14. Слободяник Ю.Б. Державний аудит неприбуткових установ і організацій / Ю.Б. Слободяник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6161/1/sl40.pdf>.
15. Слободяник Ю.Б. Некоммерческие организации в Украине: бухгалтерский учет, налогообложение и аудит / Ю.Б. Слободяник // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013. – № 6 (318). – С. 29–36.
16. Шаталин В.Н. Особенности аудита в некоммерческих организациях / В.Н. Шаталин // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2010. – № 17 (257). – С. 39–41.

#### References:

1. Art'omova, T.I. (2014), «Nekomercijna sfera ekonomiky jak seredovyshe stanovlennja instytutiv rozvytku: svitovoj dosvid i realii' Ukrainy», *Visnyk Instytutu ekonomiky ta prognozuvannja*, pp. 2–7.
2. Baturina, M.V. (2007), *Uchet i audit negosudarstvennyh nekommercheskih organizacij*, Abstract of diss. k.je.n., spec. 08.00.12 «Buhgalterskij uchet, statistika», Sankt-Peterburg, 24 p.
3. Bodjako, V.M. (2007), *Audit nekommercheskih organizacij (associacij, sojuzov)*, diss. k.je.n., spec. 08.00.12, Gos. obrazov. uchrezh. «Gosudarstvennyj universitet upravlenija», Moskva, 240 p.
4. Gol'skaja, Ju.N. (2016), «Sistema vnutrennego kontrolja v nekommercheskih organizacijah», *Vestnik Altajskoj akademii ekonomiki i prava*, No. 2 (44), pp. 104–107.
5. Gusarova, L.V. (2010), *Koncepcija buhgalterskogo ucheta, audita i analiza v nekommercheskih organizacijah*, Abstract of diss. d.je.n., spec. 08.00.12 «Buhgalterskij uchet, statistika», Joshkar-Ola, 36 p.
6. Gusarova, L.V. (2011), «Osobennosti organizacii i metodologija vnutrennego i vneshnego audita v nekommercheskih organizacijah», *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, No. 17 (167), pp. 15–23.
7. Gusarova, L.V. (2009), «Sushhnost' i rol' vnutrennego audita v povyshenii jeffektivnosti dejatel'nosti nekommercheskih organizacij», *Aktual'nye problemy jekonomiki i prava*, No. 4, pp. 172–178.
8. Egorova, L.V. «Kontrol' i audit v nekommercheskih organizacijah», *Vestnik professional'nyh buhgalterov*, No. 4, pp. 13–20.
9. Kotlova, Ju.A. (2014), «K voprosu o sisteme vnutrennego kontrolja v nekommercheskih organizacijah obshhestvennogo sektora», *Novoe slovo v nauke: perspektivy razvitija*, No. 2 (2), pp. 257–259.
10. Kut'eva, D.A. and Makarova, V.A. (2013), «Shodstva i otlichija nekommercheskih organizacij ot kommercheskih organizacij», *Problemy i perspektivy razvitija jekonomiki i upravlenija*, materialy *Mezhdunar. zaochn. nauch.-prakt. konf-cii*, ot 22 maja, Izd. «SibAK», Novosibirsk, pp. 123–129.
11. Kas'janova, G.Ju. (ed.) (2012), *Nekommercheskie organizacii: pravovoe regulirovanie, buhgalterskij i nalogovyj uchet v svete poslednih izmenenij zakonodatel'stva*, 6 ed., pererab. i dop., АБАК, Moskva, 376 p.
12. Morozova, E.V. (2014), «Metodika vnutrennej proverki vypolnenija proekta po vnedreniju distancionnyh obrazovatel'nyh tehnologij», *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, No. 21 (315), pp. 10–22.
13. Olijnik, Ja.V. (2016), «Problemni aspekti institucional'nogo zabezpechennja dijal'nosti nepributkovih organizacij v Ukraini», *Finansovi mehanizmi zabezpechennja rozvitku ekonomiki Ukraini v suchasnih umovah*, zbirnik naukovih materialiv *Vseukr. nauk.-prakt. konf.*, vid 15 kvitnja, DVNZ «Kiivs'kij nacional'nij ekonomichnij universitet im. Vadima Get'mana», Kiiv, pp. 198–200.
14. Slobodjanik, Ju.B., *Derzhavnij audit nepributkovih ustanov i organizacij*, available at: <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6161/1/sl40.pdf>
15. Slobodjanik, Ju.B. (2013), «Nekommercheskie organizacii v Ukraine: buhgalterskij uchet, nalogooblozhenie i audit», *Buhgalterskij uchet v bjudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah*, No. 6 (318), pp. 29–36.
16. Shatalin, V.N. (2010), «Osobennosti audita v nekommercheskih organizacijah», *Buhgalterskij uchet v bjudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah*, No. 17 (257), pp. 39–41.

**Височан** Ольга Олегівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка».

Наукові інтереси:

– розвиток теорій та методології обліку і контролю в небюджетних неприбуткових організаціях.

E-mail: osidach\_o@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 29.09.2017.