

## ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА В НЕПРИБЫЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

**КОВАЛЁВ А. И.**

*доктор экономических наук*

**КИРСАНОВА Ю. В.**

*соискатель*

**Одесса**

**В** условиях становления и развития гражданского общества, реализации различных социальных программ получил развитие ряд организаций, основной целью которых является: защита и продвижения интересов своих членов, помощь незащищенным слоям населения, поддержка и развитие инициатив граждан на местном и государственном уровне и т. п. Среди них – благотворительные фонды и благотворительные организации, общественные организации, обслуживающие кооперативы и т. п. Главным объединяющим принципом функционирования таких организация является то, что получение прибыли не является целью их деятельности [1, 2]. Если подобная организация в своих уставных документах соблюдает все требования Законов Украины «О благотворительности и благотворительных организациях», «Об объединениях граждан», на основании которых она создается, то ей в установленном порядке присваивается статус неприбыльной организации [3]. Неприбыльные организации наряду со всеми прочими хозяйствующими субъектами ведут бухгалтерский учет и составляют финансовую отчетность [4]. Учитывая особый характер функционирования неприбыльных организаций и их роль в становлении гражданского общества в Украине, аудиту их деятельности должно быть уделено особое внимание.

Вопросы организации и методики аудита получили глубокое развитие в работах А. Кузьминского, Н. Кужельного, В. Савченко, Ф. Бутынца, Л. Кулаковской, Н. Дорош, В. Завгороднего, Ю. Пича, О. Петрик, В. Рудницкого и других ученых, которые разработали основные методы, приемы, способы аудиторской деятельности. Однако основное внимание уделяется развитию аудиторской теории и практики прибыльных предприятий. Пробле-

мы и специфика аудита неприбыльных организаций нуждаются в исследовании и нормативном отражении.

Основной целью данной статьи является исследование методических особенностей проведения аудита в неприбыльных организациях.

Аудит в неприбыльной организации (далее – НПО) – это проверка данных бухгалтерского учета и показателей финансовой отчетности с целью проверки их достоверности и соответствия законодательной базе, положениям бухгалтерского учета требованиям пользователей [5]. В то же время аудит в НПО это – комплексная оценка работы всех структурных подразделений организации. Одной из главных целей аудита НПО должна стать помощь лицам, заинтересованным в развитии организации – правлению, сотрудникам, членам, волонтерам, сделать работу максимально эффективной, поставленные цели и задачи реализованными. Сложившая практика аудита деятельности НПО и ее анализ показали, что большинство аудиторов, проверяющих НПО, применяют принципы и методику проверки организаций, целью которых является получение прибыли. Для проверок разнообразных коммерческих структур существуют описанные в литературе методики и нормативы, да и самих прибыльных организаций несравнимо больше, чем неприбыльных, а следовательно, аудиторы имеют больший опыт, знания и практику проведения аудита в этой области. Анализ методик аудиторской деятельности показывает, что в настоящее время не разработаны специальные нормативы проведения аудита в НПО. И, как следствие, пользователи и заказчики аудита получают продукт – аудиторское заключение, которое не отвечает потребностям организации и не указывает на основные проблемы в организации бухгалтерского учета и отчетности.

Конечная цель проведения аудита заключается в том, чтобы помочь организации составить либо внести корректировки в уже подготовленную публичную финансовую отчетность, уставные, первичные и другие документы таким образом, чтобы:

1) вся документация организации, включая отчетность, соответствовала требованиям действующего законодательства, связанного с созданием и функциони-

рованием неприбыльных организаций, бухгалтерского учета, а, следовательно, была «прозрачной», т. е. понятной для всех, кто в дальнейшем будет с ней работать, проверять, оценивать;

2) в организации осуществлялось регулярное финансовое планирование, позволяющее привлекать необходимое количество ресурсов для эффективного функционирования и развития; проводился анализ планирования бюджетов организации и проектов и фактического их выполнения, выявлялись причины возникших отклонений;

3) полномочия в организации были распределены таким образом, чтобы эффективно функционировали подразделения, отвечающие за принятие решений, выполнение принятых решений и осуществление контроля за принятием и выполнением принятых решений, а также отсутствовали конфликты внутри организации, связанные с непониманием сотрудниками степени ответственности и полномочий.

**В**сех пользователей информации, которую предоставляют аудиторы, можно условно разделить на три группы.

*Первая группа* включает лиц, которые имеют непосредственное отношение к организации. Это сотрудники, члены правления и высший орган управления организации — общее собрание. Общее собрание — главный орган, который определяет направления деятельности организации, утверждает отчетность и баланс, назначает и утверждает исполнительные органы — правление и контролирующий орган [1]. Данная группа пользователей от аудитора, в первую очередь, ожидает выводов, что предоставленная на утверждение отчетность соответствует реальному финансовому состоянию организации, направления и виды деятельности, утвержденные общим собранием, не противоречат уставу и закону, на основании которого создана организация. Правление — это исполнительный орган, который отвечает за выполнение решений общего собрания. Правление организации нуждается в квалифицированных консультационно-аудиторских услугах, которые позволят оптимально планировать бюджет и расходы, учетную политику, наилучшим образом организовать работу административно-управленческого персонала. Сотрудники, входящие в состав административно-управленческого аппарата, ожидают от аудиторской проверки подтверждения, что они выполняют свои обязанности в соответствии с требованиями законодательства, особенно это касается материально ответственных лиц.

*Вторая группа* пользователей аудиторской информации включает инвесторов, другими словами доноров, благотворителей, зарубежных и отечественных грантодающих фондов и организаций. Для них аудиторское заключение должно предоставить характеристику организации, которую дают независимые эксперты. Эта группа пользователей из аудиторского заключения хочет узнать, используются ли денежные средства в организации целевым образом, соблюдаются ли нормативные требования к организации бухгалтерского учета и составлению отчетности, имеют ли место в бухгалтерском учете операции, которые ведут к штрафным санкциям при проверке контролирующими органами.

*Третья группа* пользователей — это контролирующие органы. Для них аудиторское заключение является своеобразным сигналом о том, что организация заботится о своей системе учета. Однако аудиторские проверки не исключают осуществление государственным налоговыми инспекциями контроля за соблюдением налогового законодательства и выполнение контрольных функций другими субъектами, уполномоченными на это законами Украины.

Пользователи бухгалтерской отчетности из всех трех групп имеют право выступать заказчиками на проведение аудита и выполнение других аудиторских услуг, определять объемы и направления аудиторских проверок в пределах полномочий, предоставленных законодательством, учредительными документами или отдельными договорами.

Решение значительных по объему и важности аудиторских задач требует прежде всего ознакомление с деятельностью организации, перспективами развития. Механизм функционирования конкретной неприбыльной организацией существенным образом влияет на организацию аудита. Проведенные исследования объектов аудита в НПО позволяют выделить в первую очередь: анализ и рекомендации по составлению бюджетов, которые являются финансовой основой реализации благотворительных и социальных программ; учетную политику и ее основные характеристики; разделение расходов и доходов на программные и административные; формирование финансовых результатов и расшифровка бухгалтерской прибыли.

**Р**ассмотрим более подробно вопросы, которые подлежат исследованию аудитором деятельности НПО.

1) Главные цели и задачи организации формулируются в уставе, поэтому аудиторскую оценку уставной деятельности необходимо осуществлять в двух направлениях. Во-первых, подлежит оценке сам устав с точки зрения полноты заложенных в нем возможностей развития организации; во-вторых, анализируются принципиальные направления фактической деятельности с точки зрения согласованности их с уставом. Существенные отклонения от него, так называемая неуставная деятельность, связана с теми или иными намерениями и причинами, может нанести организации значительный ущерб, вплоть до ликвидации или лишения кода неприбыльности [1, 3]. Отдельно следует отметить, что в благотворительных фондах и благотворительных организациях ежегодно должна утверждаться на общем собрании благотворительная программа и бюджет, которые подлежат оценке с точки зрения рациональности использования финансовых ресурсов организации.

2) Аудитор должен ознакомиться с общим состоянием системы внутреннего управления. При изучении и оценке организационной структуры необходимо ответить на следующие основные вопросы: согласуется ли созданная организационная структура с той, которая описана в уставе; выполняет ли каждое из звеньев организационной структуры свои функции; кто, как и каким образом принимает решения в организации. Объектами

аудиторской оценки должны быть следующие основные вопросы: распределение функций планирования, учета, контроля между аппаратом управления и персоналом; уровень обеспеченности информацией; «обратная связь» между правлением и персоналом; процедуры принятия на работу и увольнение сотрудников организации.

3) Изучение аудитором учетной политики неприбыльной организации является ключевым моментом в исследовании организации бухгалтерского учета. Важным элементом учетной политики является разделение в бухгалтерском учете расходов на программные и административные. Согласно Закону о благотворительности, последние не могут составлять более 20% от общих расходов [1].

4) Отдельным вопросом следует выделить особенности учета движения денежных средств в неприбыльных организациях как в национальной, так и в иностранной валюте. В случае наличия на счетах организации валютных средств, на дату баланса может образовываться положительная курсовая разница. Данный вид дохода не включен в перечень освобожденных от налогообложения, и аудитор обязан предупредить руководство НПО о возможном возникновении налоговых рисков [6].

5) Исследованию подлежит использование целевых поступлений на выполнение конкретных программ или от отдельных доноров.

6) В организации могут иметь место и другие виды доходов, получение которых не зависит от использования целевого финансирования. Речь идет о пассивных доходах, в состав которых включаются проценты, дивиденды, страховые платежи и роялти. Вопросы отражения и использования последних требуют внимания аудитора.

7) Отдельным объектом исследования при проверке соответствия данных финансовой отчетности

данным бухгалтерского учета выступает определение финансового результата организации. Состав бухгалтерской прибыли в случае ее возникновения должен быть расшифрован в примечаниях к финансовой отчетности.

**П**роведенный анализ особенностей аудита в неприбыльной организации позволяет сделать следующие выводы. Методика и организация аудита в НПО должны учитывать специфику деятельности различных по коду неприбыльности организаций. Одновременно со стандартными вопросами аудита субъектов хозяйствования, подлежат специальному рассмотрению вопросы, связанные с уставной деятельностью НПО, организацией управления, разделением расходов на программные и административные, движением денежных средств, формированием и использованием источников финансирования. ■

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Закон Украины «О благотворительности и благотворительных организациях» от 16.09.97 г. № 531/97-ВР с изменениями и дополнениями.
2. Закон Украины «Об объединении граждан» от 16.06.92 г. № 2460 – XII с изменениями и дополнениями.
3. Положение о Реестре неприбыльных организаций и учреждений, утвержденное приказом ГНАУ от 11.07.97 г. № 232.
4. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99г. № 996-XII с изменениями и дополнениями.
5. Закон Украины «Об аудиторской деятельности» от 22.04.93г. № 3125-III с изменениями и дополнениями.
6. **Власенко А.** Благотворительный фонд: бухгалтерский и налоговый учет расчетов в иностранной валюте// Все о бухгалтерском учете.– 2003.– № 58.– С. 27 – 28.