

## **Тема 15. Методика виявлення правопорушень в діяльності неприбуткових організацій та характеристика контрольних заходів, що з цим пов'язана.**

*Неприбуткова організація* (далі – НПО) – юридична особа, метою діяльності якої не є отримання прибутку для його наступного розподілу між учасниками цієї організації. Це можуть бути муніципалітети, суспільні лікарні, релігійні й інші організації, діяльність яких не спрямована на одержання прибутку.

Для визначення діяльності недержавних неприбуткових організацій в міжнародній практиці використовують два терміни: недержавні (*non-government organizations NGO*) і неприбуткові організації (*not for profit, non-profit organizations NPO*). Останнім часом досить популярним став ще один термін – *private voluntary organization (PVO)*, що в перекладі означає «приватні волонтерські організації»).

Усі ці організації характеризуються такими характерними рисами:

- відділені від держави;
- саморегульовані;
- добровільні;
- мають інституціонально-закріплену структуру;
- розподіляють прибуток серед своїх засновників.

Саме ці ознаки вважаються базовими характеристиками некомерційного сектору. Некомерційні організації створюються для вирішення соціальних, благодійних, культурних, освітніх, наукових завдань, для охорони здоров'я і природи, захисту прав людини, вирішенню спорів і конфліктів, а також в інших цілях, спрямованих на досягнення суспільного блага.

В останній час в Україні неприбуткові організації набувають значного поширення. При цьому треба звернути увагу на такі позиції, які відображають сутність некомерційного сектору:

- прямі і непрямі внески в глобальну економіку;
- зворотний зв'язок між громадянами та урядом;
- взаємовигідний характер співробітництва комерційного та некомерційного сектору;
- надає можливість реалізації в благодійності заможним структурам.

Контроль у неприбуткових організаціях здійснюється у формі аудиту, необхідність проведення якого зумовлюється рядом чинників:

- некомерційні організації користуються послугами аудиторських організацій для ініціативного аудиту з метою установити правильність постановки бухгалтерського обліку, оптимізації оподаткування, для складання бюджету проектів, консультування по податкових і інших питаннях;

– деякі грантодавці вимагають підтвердження бухгалтерської (фінансової) звітності тих некомерційних організацій, що одержали від них гранти, як правило, це стосується закордонних грантодавців;

– аудит допомагає виявити ефективність структури керування в неприбутковій організації з метою її оптимізації й удосконалювання по напрямках;

– аудит у неприбуткових організаціях виявляє шляхи оптимізації і зниження витрат, а так само сприяє пошуку альтернативних джерел фінансування, тобто підвищення доходів.

*Мета аудиту неприбуткової організації* – досягнення розуміння кола статутної діяльності неприбуткової організації, планування перевірки, включаючи розрахунки істотності помилок, оцінка аудиторського ризику і застосування процедур експрес-аналізу, порядок проведення аудиту видаткової і дохідної частини бюджету, оцінка правильності ведення обліку майна та розрахунків, у тому числі з податковими органами.

*Завданням аудиту неприбуткових організацій* є робота зі статутними документами і бюджетом некомерційної організації.

*Аудит неприбуткових організацій здійснюється за наступними напрямками:*

*1. Аудит кошторисів неприбуткових організацій.* Основною особливістю ведення фінансово-господарської діяльності неприбуткових організацій є те, що згідно з чинним законодавством неприбуткові організації здійснюють витрати в межах затверджених кошторисів. Кошториси неприбуткової організації умовно можна розділити на два види: кошториси витрат на зміст неприбуткової організації; кошториси на проведення певних заходів, програм, проектів.

Спеціальних нормативно-правових документів, що регламентують порядок і процедуру складання кошторисів в неприбуткових організаціях, на сьогодні поки не існує. Кожна неприбуткова організація, виходячи з особливостей виду діяльності, яким вона займається, складає кошторис доходів і витрат, зважаючи на специфіку їх надходження та витрачання.

Перед складанням кошторису неприбутковою організацією проводиться аналіз надходження передбачуваних доходів і попередніх витрат за такими основними ознаками: види доходів і витрат; суми доходів і витрат; терміни надходження доходів і здійснення витрат.

При складанні кошторису неприбуткова організація може скористатися одним з трьох методів.

**Метод 1.** При цьому методі визначається сума доходів і вже з суми доходів плануються витрати неприбуткової організації. Наприклад, неприбуткова організація одержує грант на проведення досліджень у рамках діяльності неприбуткової організації.

**Метод 2.** При цьому методі визначається сума фактичних витрат, які необхідно здійснити для змісту неприбуткової організації або проведення конкретного заходу, потім плануються джерела, суми і терміни надходження доходів. Застосування цього методу є можливим тоді, коли у неприбуткової

організації немає постійного джерела доходів. Це може бути добродійна організація, що здійснює свою діяльність за рахунок добродійної допомоги і пожертвувань. Також цей метод можна використовувати для здійснення деяких проектів.

**Метод 3.** Комбінований метод, при якому неприбуткова організація планує витрати і доходи. При цьому частина доходів і витрат неприбуткової організації є постійною. Даний метод можуть застосовувати організації, що мають як постійні доходи у вигляді членських внесків, так і інші, менш прогнозовані, джерела у вигляді різних видів фінансової допомоги. Найчастіше на практиці при складанні кошторису доходів і витрат використовується комбінований метод.

Кошторис доходів і витрат неприбуткової організації, як і будь-який інший кошторис організації, звичайно складається в певній послідовності з поступовим переходом від дрібніших елементів до крупних.

Однією з особливостей складання кошторису є те, що доходи і витрати в кошторисі відображаються по касовому методу, тобто фактично одержані доходи і фактично понесені витрати, а не нараховані, як у бухгалтерському обліку. Так, у кошторисі безкоштовно одержані основні кошти відображаються у вигляді доходу в тому місяці, у якому відбулося отримання основних коштів, а витрати, пов'язані з їх отриманням, відображаються в цьому ж періоді.

Після складання і затвердження кошторису в наступному періоді або після проведення запланованого проекту проводиться аналіз фактичних сум понесених доходів і витрат на підставі даних бухгалтерського обліку, а також аналіз відхилень. Розмір витрат на зміст добродійної організації не може перевищувати 20 % кошторису такої організації в поточному році.

*2. Аудит того, щоб неприбуткова організація була зареєстрована не тільки в Єдиному державному реєстрі як юридична особа, а ще й у Реєстрі неприбуткових організацій.* Особливістю є присвоєння коду неприбутковості для таких організацій залежно від видів діяльності, які вона здійснює. Існують особливості при отриманні доходів неприбутковими організаціями. Оскільки для неприбуткових організацій поняття прибутку не існує, то під доходом у даному випадку розуміють усі цільові та нецільові кошти, які отримує організація для здійснення своєї основної діяльності, що засвідчена статутом.

*3. Аудит установчих документів.* Перевірка установчих документів являє собою початковий етап при проведенні аудиту будь-якої організації, оскільки вони є основними документами, що відображають особливості її діяльності. Розуміння діяльності, засноване на аналізі установчих документів, допомагає усвідомити економічну політику некомерційної організації, проведену нею облікову політику, ідентифікувати господарські операції, проведені некомерційною організацією, а також визначити правильність застосування нормативно-правових документів, що регулюють її діяльність.

Основний засновницький документ більшості некомерційних організацій – статут. Він є суворо індивідуальним і залежить від виду організації. У ньому знаходиться висвітлення різноманіття видів діяльності організацій.

Для некомерційних організацій статут має особливе значення, оскільки даний вид організацій має спеціальну правоздатність, яка полягає в тому, що діяльність некомерційної організації повинна бути спрямована на досягнення основної мети, відбитої в установчих документах.

У зв'язку з цим однією з основних цілей аудиту некомерційних організацій є зіставлення напрямків діяльності організації, принципів формування і використання її майна з цілями і завданнями, визначеними статутом.

*4. Аудит доходів.* При отриманні доходу важливим є те, що аудит можна поділити на аудит цільових та нецільових доходів. При цьому особливістю цільових отриманих коштів є контроль грантів – специфічного виду отримання доходу, характерному саме для неприбуткових організацій. Основним тут є перевірка правильності оформлення договору між грантодавцем і організацією, а також дійсне зіставлення – використані кошти саме на ту діяльність, яка була передбачена грантом, і чи це відповідає статуту організації.

Усі грошові кошти і майно, які поступають неприбутковим організаціям, можна підрозділити на цільові і нецільові.

Цільовими вважаються засоби та майно, що поступає для використання в конкретних цілях, тобто для проведення чітко певних заходів і програм. Як правило, цілі, на які повинні використовуватися такі засоби або майно, указуються в статуті неприбуткової організації – одержувача засобів чи ж їх визначає особа, яка ці засоби надає. Цільові засоби можуть поступати неприбутковим організаціям як субсидії, асигнування з бюджету і позабюджетних фондів, цільові внески фізичних і юридичних осіб тощо.

Таким чином, якщо статутом неприбуткової організації передбачено витрачання засобів, що поступили, тільки на конкретні потреби або таку умову висунуто особою, яка надала ці засоби, використовувати їх на інші цілі (для фінансування інших програм або заходів) не можна, оскільки це вважатиметься нецільовим їх використанням. Проте небагато законодавчих актів, регулюючих діяльність неприбуткових організацій, передбачають відповідальність за нецільове використання засобів, що поступили.

Законодавством встановлено, що якщо майно і засоби були передані добродійній організації на конкретні цілі, то вона повинна в обов'язковому порядку надати благодійнику звіт про їх використання. Проте відповідальність за непредставлення такого звіту або використання вказаних засобів не за цільовим призначенням даним Законом не передбачена. Контроль за цільовим використанням добродійної допомоги у вигляді товарів, робіт, послуг здійснюють місцеві органи виконавчої влади і органи податкової служби.

Використання гуманітарної допомоги не за цільовим призначенням спричиняє за собою кримінальну й адміністративну відповідальність згідно з

діючим законодавством. Товари (предмети) гуманітарної допомоги, які продаються за грошові кошти або за інші види компенсації, та виручка за такий продаж конфіскуються у встановленому законодавством порядку.

Єдиним покаранням, передбаченим для одержувачів гуманітарної допомоги, що допустили вказані порушення, може бути виключення з Реєстру отримувачів гуманітарної допомоги. Тобто, отримувати гуманітарну допомогу надалі вони вже не зможуть.

Контроль за використанням гуманітарної допомоги за цільовим призначенням здійснюють відповідні комісії із питань гуманітарної допомоги при Кабінеті Міністрів України і органах державної податкової служби. Залежно від розміру засобів, витрачених не за цільовим призначенням, встановлюється адміністративна або кримінальна відповідальність.

5. *Аудит видатків неприбуткової організації* здійснюється в розрізі даних, що підтверджують витрати неприбуткової організації за звітний період.

Неприбуткові організації підлягають обов'язковому податковому контролю. При цьому існують певні особливості при здійсненні податкового контролю нарахування та сплати двох основних податків: податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств.

Для неприбуткових організацій безоплатно наданими товарами (роботами, послугами) вважаються:

- товари, що надаються платником податку згідно з угодами дарування, іншими договорами, які не передбачають грошової або іншої компенсації вартості таких матеріальних цінностей і нематеріальних активів, або їх повернення, або без укладення таких угод;

- роботи і послуги, які надаються платником податку без вимоги про компенсацію їх вартості;

- товари, передані юридичній або фізичній особі на відповідальне зберігання і використані ним у його виробничому або господарському обороті.

Що стосується платних послуг, які можуть надаватися державними установами охорони здоров'я, освіти, архівними установами, РАГС-ми, відповідно до затверджених Кабінетом Міністрів України переліками, то ці послуги не є державними, підлягають оподаткуванню, а доходи від їх надання прямують до відповідних бюджетів або (у разі недостатнього фінансування) використовуються виключно на фінансування витрат по кошторису на зміст цих установ відповідно до нормативів, установлених Кабінетом Міністрів України.

*Типовими порушеннями в діяльності неприбуткових організацій є:*

- невідповідність діяльності некомерційної організації засновницьким документам – статуту;

- реєстрація організації тільки в Єдиному державному реєстрі, крім цього вона повинна бути зареєстрована в Реєстрі неприбуткових організацій;

- неправильне оформлення договору між грантодавцем і організацією;

- використання засобів, одержаних від грантодавця на діяльність, яка не вказана в договорі;
- використання засобів, одержаних від грантодавця на діяльність, яка не вказана в статуті;
- цільові засоби були використані на основну діяльність не в тому розмірі, в якому вони були одержані;
- проведення незаконних операцій, які можна віднести до комерційної діяльності.