УДК 65.012.7(045)

Р. О. Савченко,
к. е. н., доцент, головний бухгалтер,
Житомирський національний агроекологічний університет
Н. М. Савченко,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Житомирський національний агроекологічний університет

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.2.53

УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ У НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

R. Savchenko,
Ph.D. in Economics, Associate Professor, Chief Accountant of Zhytomyr National Agroecological University
N. Savchenko,
Ph.D. in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting,
Taxation and Audit, Zhytomyr National Agroecological University

MANAGEMENT CONTROL IN NON-PROFIT ORGANIZATIONS

У статті проведено узагальнення теоретичних аспектів організації управлінського контролю в неприбуткових організаціях. Доведено, що мета неприбуткової організації полягає не в досягненні прибутковості, а в обслуговуванні суспільства та окремих його груп. Визначено шляхи вирішення проблемних питань, що виникають при функціонуванні системи управлінського контролю в неприбуткових організаціях. Встановлено, що загальною метою управлінського контролю в неприбуткових організаціях є виконання її керівництвом фідуціарних обов'язків та обслуговування суспільства або ж окремих його груп. Адміністративний персонал неприбуткової організації повинен роз'яснювати своїм членам та працівникам цілі та здійснювати управлінський контроль увідповідно до стратегічного планування, професійних можливостей, а також ступеня зв'язку між кожним проектом та організаційними цілями.

The article summarizes the theoretical aspects of the organization of management control in non-profit organizations. It is proved that the goal of a non-profit organization is not to achieve profitability, but to serve the society and its individual groups. During research the next methods were used: dialectical methods of cognition of processes and phenomena were used, monographic method (analysis of the evolution of scientific achievements of Ukrainian and foreign scientists regarding the problems of management control in non-profit organizations), the empirical method (regarding the complex assessment of the current state of organization of management control), method of a comparative analysis (problems and goals of the organization of the system of managerial control in domestic non-profit organizations were identified), abstract-logical method (theoretical generalizations and formulation of conclusions).

In the process of studying the theoretical aspects of the organization of managerial control in non-profit organizations, an assessment of the requirements to maintain non-profit status was made, and the impact of the peculiarities of non-profit organizations on the system of managerial control was characterized. Administrative staff of a non-profit organization should explain goals to their members and employees, as well as it should carry out the managerial control in accordance with strategic planning, professional capabilities, and the degree of connection between each project and organization goals.

The ways of solving the problem issues that arise in the functioning of the system of management control in non-profit organizations were determined. The theoretical positions regarding the organization of managerial control in non-profit organizations have been further developed. It was established that the general objective of managerial control in non-profit organizations is to fulfill its fiduciary duties and service to the society or its individual groups. Despite the prospect of using the system of managerial control in non-profit organizations, the problem aspects of its implementation were established. Proposals for solving problem issues during the operation of the system of management control in non-profit organizations were made.

Ключові слова: управлінський контроль, неприбуткові організації, оцінка, управлінське рішення, результативність, працівники, організація.
Key words: managerial control, non-profit organizations, evaluation, management decision, effectiveness, employees, organization.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Як важлива частина сучасної економіки, неприбуткові організації відіграють важливу роль у функціонуванні нашої держави. Роботи та послуги, що виконуються неприбутковими організаціями (НО), мають важливе значення на довгострокову перспективу завдяки підвищенню фінансової незалежності та стабільного функціонування суспільства в цілому. У багатьох розвинутих країнах неприбуткові організації займають значну питому вагу серед функціонуючих суб'єктів господарювання. Неприбуткові організації України, навпаки, перебувають на ранніх стадіях розвитку, займають невелику питому вагу в структурі суб'єктів господарювання і мають обмежений вплив на суспільне життя та розвиток економіки.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Розгляду особливостей функціонування неприбуткових організацій, обліку та контролю в них присвятили свої праці ряд вітчизняних та зарубіжних вчених, се-

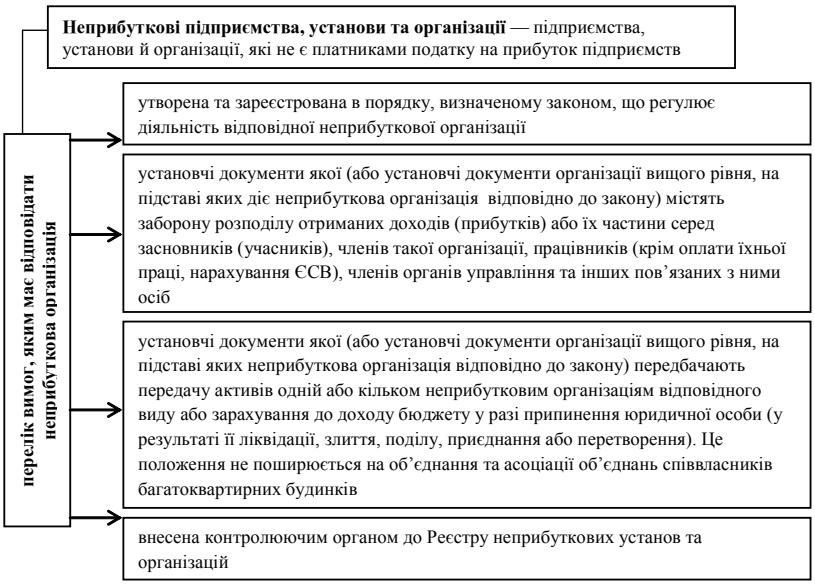

Рис. 1. Економічний зміст категорії "неприбуткові організації" та основні вимоги до їх створення відповідно до ПКУ

Джерело: узагальнено автором на основі положень ПКУ [8].

ред яких: М.В. Батуріна [1], В.М. Бодяко [2], Ю.Н. Гольська [3], Л.В. Єгорова [5], Ю.А. Котлова [6], Д.А. Кут'єва В.А. Макарова, Я.В. Олійник [9—10], Ю.Б. Слободяник та ін. Проте в їх роботах не приділено належної уваги особливостям організації та можливостям використання методологічного інструментарію управлінського контролю неприбутковими організаціями.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є узагальнення теоретичних аспектів організації управлінського контролю в неприбуткових організаціях. Відповідно до вказаної мети поставлено такі завдання: провести оцінку вимог, яким має відповідати неприбуткова організація, вивчити вплив особливостей діяльності неприбуткових організацій на систему управлінського контролю, визначити шляхи вирішення проблемних питань, що виникають при функціонуванні системи управлінського контролю в неприбуткових організаціях.

ВИКЛАД ОСНОВНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ

На законодавчому рівні визначення економічного змісту категорії "неприбуткові організації" наведено в пп.14.1.121 ПКУ [8]. Також ПКУ встановлює перелік вимог, яким мають відповідати неприбуткові організації (рис. 1).

Таким чином, неприбутковою організацією може виступати юридична особа, метою створення якої є забезпечення функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування, реалізації прав і свобод громадян, розвитку суспільства на неприбутковій основі.

З нашої точки зору, перелік вимог можна доповнити наступними положеннями (рис. 2).

Повний перелік суб'єктів, які можна віднести до складу неприбуткових організацій наведено в пп. 133.4.6 ПКУ. До них відносяться: бюджетні установи; громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди; спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб; житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому відповідно до закону здійснено прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку і такий житловий будинок споруджувався або придбавався житлово-будівельним (житловим) кооперативом), дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства); ОСББ, асоціації власників житлових будинків; професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання; сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів та інші юридичні особи.

Також неприбуткові організації можуть бути класифіковані за іншими критеріями. Так, існує класифікаційна система запропонована Університетом Дж. Хопкінса і яка використовується у всьому світі. Ця класифікація отримала назву Міжнародної класифікації недержавного та неприбуткового сектора, і є надзвичайно складною системою, котра поділяє громадські організації на десять основних категорій з цілою низкою другорядних організацій [4, с. 17]. До десяти головних категорій відносяться: 1) культура й відпочинок; 2) освіта і наукові дослідження; 3) охорона здоров'я; 4) соціальні служби; 5) навколишнє середовище; 6) розвиток і житлово-комунальне господарство; 7) адвокатура і політика; 8) філантропічні посередники і підтримка; 9) міжнародна діяльність; 10) бізнес, професії і спілки.

Неприбуткові організації мають великий потенціал за для забезпечення подальшого реформування економіки України. Проте розвиток управлінського контролю у вітчизняних неприбуткових організаціях перебуває на початковому етапі. Дослідження у сфері управлінського контролю в Україні було сфокусоване на можливості його запровадження в комерційних організаціях. Той факт, що теорія відстає від практики, стала причиною повільного розвитку неприбуткових організацій у нашій країні. Дослідження становлення та розвитку неприбуткових організацій в Україні не було систематичним та повним, на що є ряд причин.

У неприбуткових організаціях існує дві групи працівників: перша — безпосередні виконавці робіт, друга — управлінський персонал. Безпосередні виконавці — працівники, які мають знання або навички, що відповідають цілям організації та є основними виконавцями робіт. До управлінського персоналу відноситься категорія працівників, що мають досвід управлінської роботи та які несуть відповідальність за виконання необхідних робіт. Вони забезпечують реалізацію стратегії організації. Як правило, погляди на управління діяльністю цих двох категорій працівників неприбуткової організації не збігаються. Виконавці думають, що головна мета організації полягає у забезпеченні надання широкого спектру професійних послуг, досягненню яких управлінський контроль не тільки не допомагає, а й заважає. Управлінський персонал же враховує, що досягти цілей необхідно за умов обмеженості ресурсів. У зв'язку з цим управлінський контроль виступає дієвим інструментом досягнення стратегічних цілей неприбутковими організаціями. Таким чином, відмічаються відмінності в рівні професійних знань та відповідальності різних категорій працівників, різне ставлення до управлінського контролю, що ускладнює порядок ре-

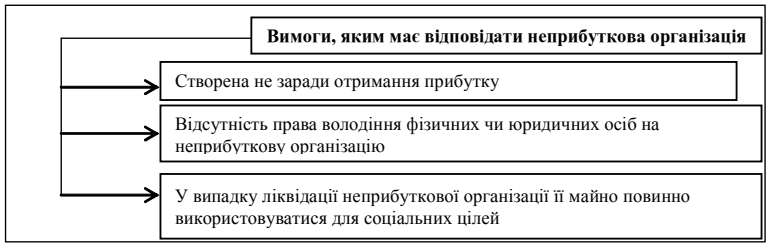

Рис. 2. Вимоги, яким має відповідати неприбуткова організація

Джерело: власна розробка автора.

алізації цілей неприбутковою організацією.

Окрім штатних працівників, у неприбуткових організаціях, зокрема в громадських організаціях, є велика частина добровольців, які виконують свою роботу на безоплатній основі. Діяльність таких працівників направлена не на одержання прибутку або якоїсь іншої економічної вигоди. Тому дуже важко керувати та контролювати цих людей через відсутність матеріальних стимулів.

Управлінські рішення в неприбутковій організації, як правило приймаються колегіально. Колегія в основному складається із представників управлінського персоналу. Виконавці також мають право голосу, але все ж таки не відіграють домінуючої ролі. Водночас некомерційна ціль організації безпосередньо впливає на модель рішення. Нині в неприбуткових організаціях цілі носять переважно соціальний характер, у процесі прийняття рішень виконавці робіт в основному приймають рішення щодо максимізації соціального добробуту.

Вплив зовнішніх факторів, на виконання рішень у неприбуткових організаціях прямо залежить від системи управління. У порівнянні з іншими підприємствами, неприбуткові організації, як правило, підпорядковуються не тільки положенням багато чисельних нормативно-правових актів, але й іншим нормам. Вплив цих норм або ж так званих квазі-юридичних вимог головним чином відчувається по двох напрямках: зовнішньому — закони, положення, інструкції, а також внутрішньому — через статутні вимоги, угоди, договори. Ці квазі-юридичні вимоги певним чином обмежують сферу діяльності таких організацій, за для підтримки їх неприбуткового статусу і при цьому вони виступають головними принципами ведення некомерційної діяльності. Тільки дотримуючись їх, неприбуткові організації можуть досягти головної мети за ради якої вона була створена своїми засновниками, забезпечити інтереси громадськості та окремих соціальних груп населення. Слід зазначити, що професійні об'єднання фізичних та юридичних осіб також займають значну частку в складі неприбуткових організацій, які створюються з метою надання різноманітних професійних послуг один одному. Ці професійні об'єднання можуть бути пов'язані функціонуванням в одній або декількох взаємопов'язаних сферах. Для таких гільдій окремі нормативні акти, наприклад, такі, що стосуються професійної етики мають велике значення, відповідно до яких вони зобов'язані надавати послуги в межах сформованих професійних правил. Отже, дотримання правил та норм є вкрай важливим для належного функціонування неприбуткових організацій.

Через специфічність діяльності окремих видів неприбуткових організацій, основним джерелом фінансування яких можуть бути, наприклад, членські внески або ж благодійна допомога, відмічається відсутність належної системи контролю як внутрішнього, так і зовнішнього. Адже після здійснення такого фінансування, суб'єкти втрачають можливість вилучення коштів, навіть за умови припинення діяльності неприбуткової організації. Хоча заінтересовані сторони можуть обмежувати використання внесених коштів, проте не користуються правом власності. З цієї точки зору, ніхто фактично не володіє неприбутковою організацією, а отже, відсутні мотиви стосовно проведення контрольних заходів в середині неї. Також відсутній сильний механізм зовнішнього нагляду. На відміну від інших підприємств, споживач послуг неприбуткової організації не може переходити з однієї в іншу неприбуткову організацію, що призведе до зміни в структурі ресурсів або ж грошових потоків такого суб'єкта. В зв'язку з цим жорсткий ме-

Таблиця 1. Цілі управлінського контролю в неприбуткових організаціях

№	Цілі	Характеристика цілі
1	Забезпечення збереження та безпека активів	Безпека активів – це стан, який гарантує здійснення діяльності НО в штатному режимі. Оскільки метою НО не є отримання прибутку, то він не може бути об'єктом контролю, а заінтересовані сторони, які здійснюють внески не чекають на отримання доданої вартості. Проте наявність активів є необхідною для будь-якої організації. Якщо не забезпечується належний рівень ефективності та раціональності використання активів, то в кінцевому підсумку вони будуть вичерпані. А без достатнього рівня активів жодна організація не зможе забезпечити виконання місії свого існування. Отже, якщо безпека активів не буде забезпечена, мета функціонування НО не буде досягнута
2	Забезпечення релевантності та оперативності надходження інформації до системи управління	Оскільки НО спеціалізуються на наданні професійних послуг, співробітники, які мають ці знання займають важливе місце в організації. На відміну від них керівництво може не володіти таким рівнем знань або ж зовсім не володіти ним. Проте для реалізації цілей організації професійні знання є пріоритетними в прийнятті управлінських рішень. Тому інформація має бути подана підлеглими в доступній формі, з належним рівнем оперативності даних за для унеможливлення затримки здійснення управлінської діяльності
3	Зведення до мінімальних розмірів непродуктивних витрат	Управлінський персонал повинен зосередити свою увагу на можливостях досягнення організаційних цілей в ході розподілу ресурсів та на забезпеченні задоволення інтересів конкретних груп користувачів послуг з наявною кількістю доступних активів. Зменшення витрат буде сприяти забезпеченню збереження активів організації при відсутності формування додаткового капіталу та підвищить здатність продовжувати діяльність НО
4	Дотримання принципів функціонування НО та забезпечення виконання нею місії	Принципи відображають намір заінтересованих сторін, вони є основою та довідником НО, особливо при відсутності системи показників оцінки ефективності діяльності. Управлінський контроль проводять відповідно до цілей неприбуткової організації
5	Забезпечення адекватності та надійності облікової інформації	Через агентські відносини користувачі послуг НО можуть обмежувати обсяг операцій лише після здійснення внесків, а не контролювати конкретну діяльність. Тому лише за умови володіння необхідною інформацією щодо ефекту та ефективності діяльності, вони дійсно можуть впевнитись у тому, що НО функціонує відповідно до встановлених організаційних цілей у заданому обсязі

Джерело: власна розробка автора.

Таблиця 2. Об'єкти управлінського контролю

Об'єкт	Характеристика
Співробітники	Значну частку персоналу НО складають працівники, що виконують послуги відповідно до організаційних цілей. Проте в таких суб'єктах господарювання можуть працювати особи на добровільних засадах – волонтери. Волонтери не отримують заробітної плати, діяльність їх характеризується високим ступенем мобільності. Оскільки в НО відсутній будь-який економічний засіб регулювання діяльності волонтерів, керівники організації приділяють велику увагу саме контролю поведінки таких працівників, з метою приведення її у відповідність до цілей організації
Заходи	Зв'язок між діяльністю та об'єктом управлінського контролю є тісним та прямим. Якщо провести порівняння між підприємствами та НО, то останні частіше отримують відгуки про свою діяльність саме від споживачів своїх послуг. Рішення, що приймаються в системі управлінського контролю, будуть орієнтуватися переважно на ступінь досягнення організаційних цілей НО без обґрунтування фінансової доцільності проведення такої діяльності. При виконанні цих рішень керівникам необхідно повністю використовувати різні ресурси, розглянути всі види суперечностей та труднощів, з якими можуть зіткнутися, і сформулювати відповідні рішення. Менеджери можуть їх модифікувати, за потреби, в умовах незмінності цілей, але за для забезпечення плавної реалізації рішень

Джерело: власна розробка автора.

Таблиця 3. Шляхи вирішення проблемних питань у ході функціонування системи управлінського контролю в неприбуткових організаціях

№	Проблема	Зміст
1	Можливості та доцільність застосування ідеї комерційних організацій до управлінського контролю	Управлінський контроль - це засіб перетворення цілей організації на конкретні дії. Метою управлінського контролю є досягнення цілей організації та забезпечення використання всіх видів ресурсів в ключових проектах. Ця мета об'єднує всі НО. При цьому адміністративний персонал НО повинен роз'яснювати своїм членам та працівникам цілі та здійснювати управлінський контроль у відповідності до стратегічного планування, професійних можливостей, а також ступеня зв'язку між кожним проектом та організаційними цілями
2	Пріоритетність в складанні видів бюджету	Необхідною є фіксація положення, що основним видом бюджету є бюджет грошових коштів. НО не створені за ради одержання прибутку, але вони повинні мати достатню кількість грошової маси за для забезпечення безперервності своє ділової активності. Мають бути збалансовані в часі вхідні та вихідні грошові потоки. Велика частина грошових коштів у НО надходить у вигляді членських внесків, пожертвувань, які в більшості випадків обмежені напрямом свого використання. Цей напрям обов'язково потрібно враховувати при формуванні вихідного грошового потоку
3	Метод бюджетування	Відомо, що у підприємства, створеного за ради отримання прибутку бюджет контролює доходи і витрати в розрізі центрів відповідальності. Оцінка діяльності таких центрів здійснюється за допомогою показників прибутку та рентабельності, що не є можливим для НО. Останні можуть використовувати план в якості предмету управлінського контролю. План буде виступати основним орієнтиром при досягненні організацією свої цілей та слугувати способом оцінки ефективності роботи співробітників та організації в цілому
4	Визначення бюджетної тенденції	У різних керівників бачення, щодо розвитку НО може різнитися. Тому у разі зміни керівництва планові показники, що стосуються розвитку організації можуть бути змінені. Коли план складається вперше, керівники формують його з нуля, без врахування історичних (фактичних) показників минулих періодів. Враховуючи умови зовнішнього середовища, в плановому документі необхідно відображувати вплив специфічних чинників, що мають пряму дію на процес прийняття управлінських рішень. Наприклад, напрями використання грошових коштів, джерела та шляхи їх одержання та ін. В наступні звітні періоди, якщо склад управлінського персоналу залишився незмінним, планові показники можна корегувати, грунтуючись на даних попереднього періоду. Обсяг послуг, що буде закладено в бюджет майбутніх звітних періодів має визначатися шляхом прогнозування. Прогнозування має базуватися на лінійній регресії побудованій на основі показників минулих періодів. Важливо зазначити, що дія непередбачуваних факторів повинна бути врахована прогнозними показниками, з метою врахування майбутніх змін в структурі НО. Зміна грошових потоків буде стосуватися доступу до грошових коштів
5	Гнучкість управлінського контролю	В окремих випадках НО відіграють важливу роль при виникненні надзвичайних ситуацій. Так, наприклад, благодійні фонди починають активну діяльність при порятунку в надзвичайних ситуаціях. Така діяльність НО безпосередньо впливає на досягнення цілей, передбачає виникнення додаткових витрат. Для покриття таких витрат, необхідним є передбачення їх структурі бюджету. Але непередбачуваність виникнення надзвичайних ситуацій ускладнює можливість детального опису необхідних витрат, тому бюджету має бути притаманна певна еластичність. Це не означає послаблення впливу бюджетних показників та можливостей досягнення цілей НО. Коли трапляються надзвичайні ситуації, неприбуткові організації здатні швидко реагувати

Джерело: власна розробка автора.

ханізм контролю за діяльністю неприбуткової організації не формується за її межами.

Більшість неприбуткових організацій спеціалізуються на наданні послуг, тобто носять так званий обслуговуючий характер. Управлінському контролю в обслуговуючих організаціях притаманні дві риси:

1. Відсутність запасів, як буферу. Основним продуктом, що створюється неприбутковими організаціями є сервіс, що може генеруватися у звітному періоді, але не може зберігатись у вигляді запасу. У випадку зміни факторів зовнішнього середовища підприємства можуть використовувати запаси, як буфери, за для зменшення впливу коливань продажу. Неприбуткові ж організації такої можливості не мають. Тому завжди послуга, що надається неприбутковою організацією має бути затребуваною, тобто відповідати попиту споживачів. В іншому випадку організаційні цілі не можуть бути виконані і ресурси витрачаються даремно.

2. Якість і кількість послуг, що надаються неприбутковими організаціями складно виміряти. Послуги не існують, до тих пір поки вони не надані. В зв'язку з цим стає неможливим планування якісної перевірки заздалегідь. Якість послуги нематеріальна, тому важливо проводити аналітичні дослідження. Вимір можливий лише за умови використання суб'єктивних показників.

Загальна мета управлінського контролю в неприбуткових організаціях полягає у виконанні її керівництвом фідуціарних обов'язків та обслуговування суспільства або ж окремих його груп. Незважаючи на те, що ця мета визначає напрям управлінського контролю, вона є недостатньо конкретизованою, щоб керуватися нею в практичній діяльності. В зв'язку цим доцільним є виокремлення конкретизованих цілей (табл. 1).

Хоча члени неприбуткової організації можуть приймати участь у формулюванні положень статуту на загальних зборах, все ж таки вони залишаються поза межами організації та не можуть брати безпосередньої участі в управлінні та виконані конкретної операції. Вони можуть мати перевагу в кількості, але тісно не пов'язані із неприбутковою організацією. Тому керівник та спеціалісти є найпотужнішою силою та найбільше сприяють її розвитку. Спеціалісти зосереджують свою увагу на виконанні своїх професійних обов'язків. Проте вони мало уваги приділяють ефективності діяльності і, навіть, вважають апарат управління фактором, що перешкоджає досягненню поставлених цілей. З точки зору керівництва, неприбуткові організації призначені для розподілу ресурсів з метою досягнення конкретних цілей. Різниця в тому, що мета неприбуткової організації полягає не в досягненні прибутковості, а в обслуговуванні суспільства та окремих його груп. Тому менеджери зосереджують увагу на ефективності діяльності організації, намагаючись оптимізувати розподіл ресурсів. Однак вони іноді можуть ігнорувати місію.

Положення буде оптимальним, якщо управлінський персонал та спеціалісти неприбуткової організації зможуть доповнювати один одного. Проте різниця у можливостях, знаннях та цілях ускладнює досягнення компромісу між ними. В якості суб'єктів управлінського контролю більше підходить управлінський персонал, тому що вони прагнуть до ефективності та можуть повною мірою використовувати наявні ресурси в порівнянні з професійними працівниками. Незважаючи на те, що управлінська поведінка керівників іноді відхиляється від мети організації, її можна виправити шляхом більш повного опису мети створення неприбуткової організації та деталізації робочого процесу. Спеціалісти, в ході виконання своїх професійних обов'язків можуть зосередитись на досягненні організаційних цілей неприбуткової організації, при ігноруванні її ефективності. Тому суб'єктом управлінського контролю має бути саме управлінець неприбуткової організації.

Об'єктами управлінського контролю в неприбуткових організаціях виступають (табл. 2).

Визначення організаційних цілей неприбутковою організацією полягає у перетворенні місії організації від абстрактного поняття до детального опису. Треба вра-

ховувати три фактори, щоб підтвердити мету створення та існування неприбуткової організації: можливості, якими може скористатися організація, її сильні сторони та прихильність членів. Управлінський контроль має вирішальне значення в ході управління неприбутковою організацією. Нині існують дві проблеми управління в межах управлінського контролю:

— ідея управління — управління неприбутковою організацією не базується на бізнес-плануванні та оцінці діяльності. Бюджет не є основою та є незалежним стосовно інших методів управління. Відсутні спільні стандарти управлінського контролю в неприбуткових організаціях при відсутності чіткої відповідальності за бюджет. Внутрішнє ставлення до управлінського контролю не є однорідним, з урахуванням того, що управлінський контроль заважатиме досягненню мети неприбутковою організацією.

— у процесі бюджетування визначення напрямів розвитку неприбуткової організації є ключовим питанням. Визначення напряму є передумовою складання бюджету і основою для здійснення, в подальшому, управлінського контролю.

У неприбуткових організаціях, які чітко не можуть окреслити напрям свого розвитку, можуть виникати непередбачувані ситуації, що ускладнює прогнозування тенденцій (табл. 3).

Отже, система управлінського контролю в неприбутковій організації буде включати в себе оцінки: вхідних та вихідних грошових потоків, системи управління, якості роботи, технічної складової, а також оцінку ефективності виконання поставлених завдань.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Розвиток неприбуткових організацій в Україні, як і розвиток системи управлінського контролю в їх межах зокрема, знаходиться на початковому етапі. Причиною такого становища, з нашої точки зору є: невідповідність розвитку теоретичної та практичної складових: різне ставлення співробітників неприбуткових організацій до доцільності функціонування системи управлінського контролю, необхідність постійного підтримання неприбуткового статусу, відсутність внутрішньої мотивації, щодо проведення контрольних заходів та сильного механізму зовнішнього нагляду. Лише за наявності високих професійних якостей співробітників, дотримання концептуальних основ єдності функціонування неприбуткових організацій та управлінського контролю стане можливим забезпечення соціальних запитів споживачів послуг неприбуткових організацій.

Література:

1. Батурина М.В. Учет и аудит негосударственных некоммерческих организаций: автореф. дис. ... к.э.н.: спец. 08.00.12 / М.В. Батурина. — Санкт-Петербург, 2007. — 24 с.

2. Бодяко В.М. Аудит некоммерческих организаций (ассоциаций, союзов): дис. ... к.э.н.: спец. 08.00.12/ В.М. Бодяко. — Москва, 2007. — 240 с.

3. Гольская Ю.Н. Система внутреннего контроля в некоммерческих организациях / Ю.Н. Гольская // Вестник Алтайской академии экономики и права. — 2016. — № 2 (44). — С. 104—107.

4. Громадський рух як рушійна сила формування громадянського суспільства (третій сектор в Україні. Теоретично-правові та практичні аспекти розвитку). — К.: ЛОГОС, 2000. — 48 с.

5. Егорова Л.В. Контроль и аудит в некоммерческих организациях/ Л.В. Егорова // Вестник профессиональных бухгалтеров. — 2016. — № 4. — С. 13—20.

6. 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.

7. Кутьева Д.А., Макарова В.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.

8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. База даних "Законодавство України" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

9. Слободяник Ю.Б. Державний аудит неприбуткових установ і організацій/ Ю.Б. Слободяник // Науковий вісник Ужгородського національного університету. — 2016. — № 6 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http:// dspace.uabs.edu.ua/jspui/bits/123456789/6161/1/sl40.pdf

10. 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.

References:

1. Baturina, M.V. (2007), "Accounting and audit of non-governmental non-profit organizations", Ph.D. Thesis, Economy, Sankt-Peterburg, Russia

2. Bodyako, V.M. (2007), "Audyt of non-commercial organizations (associations, unions)", Ph.D. Thesis, Economy, Moscow, Russia.

3. Golskaya, Yu.N. (2016), "The system of internal control in non-profit organizations", Vestnik Altayskoy akademii ekonomiki i prava, vol. 2 (44), pp. 104—107. Russia

4. Gromadskiy ruh yak rushiyna sila formuvannya gromadyanskogo suspilstva (tretiy sektor v Ukrayini. Teoretichno-pravovi ta praktichni aspekti rozvitku). (2000) [Public movement as a driving force in the formation of civil society (the third sector in Ukraine: Theoretical-legal and practical aspects of development)]. Ukrainian

5. Egorova, L.V. (2016), "Control and audyt in non-profit organizations", Vestnik professionalnyih buhgalterov, vol. 4, pp. 13—20. Russia

6. Kotlova, Yu.A. (2014), "On the question of the system of internal control in non-profit organizations of the public sector", Novoe slovo v nauke: perspektivyi razvitiya, vol. 2 (2), pp. 257—259.

7. Kuteva, D.A. and Makarova, V.A. (2013), "Similarities and differences of non-profit organizations from commercial organizations", Problemyi i perspektivyi razvitiya ekonomiki i upravleniya: materialyi Mezhdunar. zaochn. nauch.-prakt. konferentsii [Problems and prospects of development of economics and management: materials of the Intern. correspondence scientific-practical conftions], SibAK, Novosibirsk, Russia, 22 may, pp. 123—129.

8. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (Accessed 20 Jan 2019).

9. Slobodyanik, Yu. B. (2016), "State audit of non-profit institutions and organizations", Naukoviy visnik Uzhgorodskogo natsionalnogo universitetu, vol.6, available at: http:// www. dspace.uabs.edu.ua/jspui/bits/123456789/6161/1/sl40.pdf. (Accessed 20 Jan 2019).

10. Oliynik, Ya.V. (2016), "Problematic aspects of institutional provision of non-profit organizations in Ukraine", Finansovi mehanizmi zabezpechennya rozvitku ekonomiki Ukrayini v suchasnih umovah : zb. nauk. mat-liv Vseukr. nauk.-prakt. konf. [Financial mechanisms for ensuring the development of the Ukrainian economy in modern conditions: sciences Mat-lev Allukr. sci. pract. conf.], Kiyivskiy natsionalniy ekonomichniy universitet im. Vadima Getmana, Kyiv, Ukraine, 15 april, pp. 198—200.

Стаття надійшла до редакції 31.01.2019 р.