

2. **Мазур И. И.** Реструктуризация предприятий и компаний : справочное пособие / И. И. Мазур, В. Д. Шапиро и др. – М. : Высшая школа, 2000. – 587 с.

3. **Сердюк В. Н.** Теоретические основы управления стратегическим развитием субъектов реального сектора экономики / В. Н. Сердюк // Экономика і організація управління. – 2008. – Вип. 4. – С. 13 – 27.

4. Системный анализ в экономике и организации производства ; под общ. ред. С. А. Валуева, В. Н. Волковой. – Львов : Политехника, 1991. – 400 с.

5. **Чапкина Е. Г.** Теоретические основы реструктуризации : учебное пособие / Е. Г. Чапкина. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2007. – 160 с.

6. **Шпак С. А.** Системный анализ как инструмент адаптации зарубежного опыта реструктуризации промышленных предприятий / С. А. Шпак // Современный научный вестник – 2012. – № 22 (134). – С. 67 – 80.

7. **Шпак С. А.** Целевой подход к диагностике предприятия и разработке стратегии реструктуризации (стратегический аспект) / С. А. Шпак // Эффективна економіка. – 2013. – № 1. – Режим доступа : <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=1750>

8. Corporate restructuring. Lessons from experience : Edited by Michael Pomerleano, William Shaw. The World Bank, 2005. – 436 p.

9. Manual on diagnostic and industrial restructuring. – Vienna: UNIDO, 1997. – 198 p.

10. Methodological guide: Restructuring, upgrading and industrial competitiveness. – Vienna: UNIDO, 2003. – 100 p.

REFERENCES

Chapkina, E. G. *Teoreticheskie osnovy restrukturyzatsii: uchebnoe posobie* [Theoretical basis of restructuring]. Moscow: EAOI, 2007.

Corporate restructuring. *Lessons from experience*. The World Bank, 2005.

Kachala, V. V. *Osnovy teorii sistem i sistemnogo analiza* [Fundamentals of systems theory and systems analysis]. Moscow: Goriachiaia liniia – Telekom, 2007.

Mazur, I. I., and Shapiro, V. D. *Restrukturyzatsiia predpriiaty i kompanii: spravochnoe posobie* [The restructuring of enterprises and companies: a manual]. Moscow: Vysshiaia shkola, 2000.

Manual on diagnostic and industrial restructuring. Vienna: UNIDO, 1997.

Methodological guide: Restructuring, upgrading and industrial competitiveness. Vienna: UNIDO, 2003.

Shpak, S. A. "Tsevoi podkhod k dyahnostyke predpriatya y razrabotke stratehy restrukturyzatsyy (stratehycheskyi aspekt)" [A targeted approach to the diagnosis and the development of enterprise restructuring strategy (strategic dimension)]. <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=1750>

Sistemnyy analiz v ekonomike i organizatsii proizvodstva [System analysis in business administration]. Lvov: Politekhnik, 1991.

Serdiuk, V. N. "Teoretycheskye osnovy upravleniya stratehycheskym razvytyem subektov realnogo sektora ekonomyy" [Theoretical basis of management's strategic development actors of the real economy]. *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia*, no. 4 (2008): 13-27.

Shpak, S. A. "Sistemnyy analiz kak instrument adaptatsii zarubezhnogo opyta restrukturyzatsii promyshlennykh predpriiaty [Systems analysis as a tool for adapting foreign experience restructuring of industrial enterprises]." *Sovremennyi nauchnyi vestnik*, no. 22(134) (2012): 67-80.

УДК 657.6

ВИДИ І ФОРМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

СЛОБОДЯНИК Ю. Б.

УДК 657.6

Слободяник Ю. Б. Види і форми державного аудиту

У статті проаналізовано існуючі підходи до визначення видів і форм державного аудиту. На основі філософського значення понять «вид» і «форма» обґрунтоване авторське розуміння видів і форм державного аудиту. Запропоноване використання поданої класифікації при розробці законодавчих і нормативних актів у сфері контролю державних фінансів.

Ключові слова: державний аудит, фінансовий аудит, аудит ефективності, аудит відповідності, аудит законності, вид, форма.

Рис.: 1. **Бібл.:** 16.

Слободяник Юлія Борисівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Українська академія банківської справи Національного банку України (вул. Петропавлівська, 57, Суми, 40030, Україна)

E-mail: yslobodyanik@yandex.ru

УДК 657.6

Слободяник Ю. Б. Виды и формы государственного аудита

В статье проанализированы существующие подходы к определению видов и форм государственного аудита. Научно обоснованная классификация видов и форм государственного аудита позволит правильно понимать его содержание, функции и перспективы развития. На основе философского значения понятий «вид» и «форма» обосновано авторское понимание видов и форм государственного аудита. Предложено использование представленной классификации при разработке законодательных и нормативных актов в сфере контроля государственных финансов.

Ключевые слова: государственный аудит, финансовый аудит, аудит эффективности, аудит соответствия, аудит законности, вид, форма.

Рис.: 1. **Библ.:** 16.

Слободяник Юлия Борисовна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, Украинская академия банковского дела Национального банка Украины (ул. Петропавловская, 57, Сумы, 40030, Украина)

E-mail: yslobodyanik@yandex.ru

UDC 657.6

Slobodyanik Y. B. Types and Forms of the State Audit

The article analyses existing approaches to identification of types and forms of the state audit. Scientifically substantiated classification of types and forms of the state audit would allow correct understanding of its content, functions and prospects of development. Author's understanding of types and forms of the state audit is substantiated on the basis of philosophical meaning of «type» and «form» notions. The article offers to use the presented classification when developing legislative and regulatory acts in the sphere of control of state finances.

Key words: state audit, financial audit, efficiency audit, conformity audit, legality audit, type, form.

Pic.: 1. **Bibl.:** 16.

Slobodyanik Yulia B. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Audit, Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine (vul. Petropavlivska, 57, Sumy, 40030, Ukraine)

E-mail: yslobodyanik@yandex.ru

Інститут державного аудиту є відносно новим для України, як і для інших країн пострадянського простору. Його становлення пов'язане з необхідністю оновлення системи суспільних цінностей, основою якої має стати концептуальна ідея про необхідність практичної участі виборців (громадян – платників податків) в управлінні державним бюджетом, власністю, інтелектуальними та іншими національними ресурсами. Укорінення цієї ідеї у свідомості громадян пов'язане зі змінами у світогляді, в уявленнях про принципи взаємовідносин особи, суспільства і держави. Разом із тим, у багатьох країнах з давніми традиціями демократії, лібералізму, громадянського суспільства державний аудит є обов'язковим елементом суспільного управління фінансами. Належне функціонування системи державного аудиту дозволяє завчасно виявляти відхилення від прийнятих стандартів законності, ефективності, результативності й економічності управління суспільними ресурсами.

Останнім часом державний аудит почав входити у практику вітчизняних контролюючих органів, зокрема Рахункової палати і Державної фінансової інспекції. Проте до цих пір не існує усталеного законодавчо закріпленого понятійного апарату, що використовується в цій сфері. Не рідко спостерігається підміна понять «контроль» і «аудит», що чітко простежується при аналізі відповідних вітчизняних нормативно-правових актів. На нашу думку, «вільне» використання зазначених термінів не дозволяє зрозуміти принципів відмінності між контролем, що здійснюється державою (самоконтролем держави), і контролем суспільства за діяльністю держави. Тому дослідження в цій сфері є вкрай важливими як з теоретичної, так і з практичної точок зору. Правильно застосовувана термінологія, сформульовані принципи діяльності, об'єкт і предмет, науково обґрунтована класифікація видів і форм державного аудиту дозволять визначити склад і структуру контролюючих органів, їх функції, задачі, повноваження, об'єкти контролю, методики перевірки, показники оцінки ефективності аудиту, зокрема при розробці законодавчих і нормативних актів.

Останнім часом проблеми побудови системи державного аудиту все частіше привертають увагу науковців. У працях Басанцова І., Дікань Л., Дрозд І., Кирія С., Левицької С., Петрик О., Редька О., Симоненка В., Стефанюка І., Чумакової І. та інших висвітлюються питання організації діяльності контролюючих органів, нормативно-правового та організаційно-методичного забезпечення контрольних заходів, застосування новітніх прийомів контролю, визначення ефективності чинної системи контролю державних фінансів і т. п. Водночас залишаються нерозкритими науково-теоретичні аспекти функціонування системи державного аудиту.

Мета статті полягає у визначенні видів і форм державного аудиту для правильного розуміння його змісту, функцій і перспектив розвитку.

Категорія «вид» у філософському розумінні означає складову, якій притаманні особливі, незмінні характеристики. Це підпорядковане поняття, що володіє всіма властивостями більш загального, але має певні специфічні, так звані «видові», характеристики, що відрізняють його від інших складових даного поняття.

У економічній та правовій літературі термін «вид контролю» застосовується у різних сенсах. Загальними для всіх видів контролю (зокрема фінансового) мають бути єдність економічного змісту, предметів і методу. Проте кожний вид контролю має свою специфічну сферу застосування.

Існуючі класифікації видів контролю характеризуються відсутністю єдності підходів серед науковців, що їх здійснюють. Виділення різних ознак, покладених в їх основу, не сприяє кращому розумінню сутності класифікованого поняття, призводить до можливості екстраполяції його і на інші близькі за сутністю поняття. Зазначимо, що найбільш широкого застосування у дослідженнях економічного і правового напрямку дістала класифікація контролю за суб'єктами, часом його проведеної і об'єктами.

При трактуванні категорії «форма» необхідно виходити з філософського її значення як способу існування, змісту, що охоплює систему сталих зв'язків, зовнішнього виразу будь-якого змісту [1].

Форма контролю є одним з найбільш дискусійних питань як серед економістів, так і серед правознавців. Про це свідчить той факт, що до цих пір ані в наукових колах, ані в законодавстві не визначено єдиного поняття форм контролю, що спричиняє подальшу плутанину і перешкоджає розробці і реалізації концепції контролю державних фінансів в країні.

Для визначення і обґрунтування видів і форм державного аудиту вважаємо за необхідне спочатку висловити власну точку зору на розуміння його сутності. Ґрунтуючись на аналізі чинних міжнародних документів [2, 3] і світового досвіду в цій сфері, вважаємо, що державний аудит – це вид контролю, який проводиться спеціалізованим органом, наділеним особливими конституційними повноваженнями, і спрямований на виявлення законності, ефективності, результативності й економічності управління суспільними ресурсами. На нашу думку, сутність державного аудиту характеризується єдністю економічного змісту, предметів і методу, що підтверджує те, що він є видом контролю, а не формою, як це вважає низка дослідників [4 – 8].

Розглянемо існуючі погляди науковців на визначення видів і форм державного аудиту. Так, Дікань Л. В., Голуб О. Ю., Синюгіна Н. В. у своєму дослідженні наводять таку класифікацію видів державного аудиту:

- ✦ *фінансовий аудит відповідності/правильності (regularity audit)* – аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і аудит фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки, які використовують або використовували на момент перевірки бюджетні кошти (майно);
- ✦ *аудит ефективності (performance audit)* – аудит ефективності виконання бюджетних програм, аудит ефективності виконання місцевих бюджетів, аудит ефективності виконання державного бюджету [9].

У цій класифікації видів державного аудиту, на нашу думку, відбувається змішування понять фінансово-

го аудиту і аудиту на відповідність. Крім того, ми не згодні з точкою зору авторів, що це види аудиту. Проте форми державного аудиту у публікації взагалі не наведено.

Колектив авторів під керівництвом Немченка В. В. і Редька О. Ю. видами державного фінансового аудиту (який вони ототожнюють з державним аудитом) визначають аудит ефективності виконання бюджетних програм, аудит діяльності бюджетних установ, аудит діяльності державних підприємств, аудит систем внутрішнього контролю [10]. Вважаємо, що в такому поділі на види відбувається змішування понять фінансового аудиту й аудиту ефективності, що суперечить сутності державного аудиту і вимогам міжнародних документів у цій сфері.

Враховуючи змістовну наповненість поняття «державний аудит», його новизну і відсутність тривалої практики застосування в Україні, висловимо власну точку зору щодо розуміння понять «вид» і «форма» стосовно державного аудиту. З огляду на філософське трактування виду і форми, а також базуючись на загальноновизнаних міжнародних документах, що регулюють здійснення державного аудиту [2, 3], представимо схематично взаємозв'язок понять «вид» і «форма» у сфері державного аудиту (рис. 1).

Необхідно зазначити, що при визначенні сутності державного аудиту ми виходимо не з поширеного суб'єктного підходу, згідно з яким державний аудит – це вид (або форма) контролю, який проводиться виключно державними органами, а з міркувань, що державний аудит передбачає контроль суспільства за державою. Отже, державний аудит може бути як національний, так і міжнародний. До речі, остання теза має підтвердження не лише на рівні документів міжнародних організацій державного аудиту, а й на практиці.

Так, протягом останніх років Рахункова палата України, як вищий орган державного аудиту, бере участь у проведенні міжнародних паралельних або координованих аудитів з різноманітних напрямів. Серед основних назвемо такі: міжнародний координований аудит Чорнобильського фонду «Укриття» (2007 – 2008 рр. – Німеччи-

на, Польща, Російська Федерація, Словаччина, Швейцарія, Україна); аудит кліматичних змін (2009 р. – Азербайджан, Данія, Естонія, Ізраїль, Кіпр, Македонія, Польща, Російська Федерація, Швейцарія, Україна); щодо захисту Чорного моря від забруднень (2011 р. – Болгарія, Грузія, Російська Федерація, Румунія, Туреччина, Україна); щодо підготовки Польщі та України до організації фінального турніру Чемпіонату Європи з футболу «ЄВРО-2012» [11]. Крім того, Рахункову палату України було обрано зовнішнім аудитором Організації з безпеки та співробітництва в Європі (ОБСЄ). Отже, вважаємо обґрунтованим визначення міжнародного аудиту в якості виду державного аудиту.

На другому рівні класифікації розкриваємо такі види міжнародного державного аудиту – паралельний, спільний і узгоджений.

Паралельним вважається аудит, коли два або більше вищих органів державного аудиту проводять перевірки за схожими програмами орієнтовно в один і той же час [12]. Кожна сторона при цьому використовує свою власну незалежну групу аудиторів та інформує про результати виключно свої компетентні органи влади (як правило, законодавчі). При проведенні паралельних аудитів відсутні будь-які правові ускладнення, адже кожна сторона проводить перевірку згідно з нормами свого законодавства. Проте фахівці вказують на те, що іноді досить складно завчасно запланувати і узгодити пріоритетні теми, календарний план та інші аспекти аудиту декількох вищих органів державного аудиту. Усе це зменшує ефект від такого співробітництва, хоча іноді й дозволяє виявити інформацію, що залишалася б прихованою, якби перевірки проводилися організаціями цілком незалежно одна від одної.

При спільному аудиті робота проводиться групою аудиторів, що складається зі спеціалістів вищих органів державного аудиту двох або декількох країн. Вони готують один загальний висновок, який публікується у кожній країні, що бере у цьому участь. Перевагами такого співробітництва є економія трудовитрат (адже дії аудиторів легше узгодити) і достатність отриманої інформації. Спільний висновок представників різних кра-

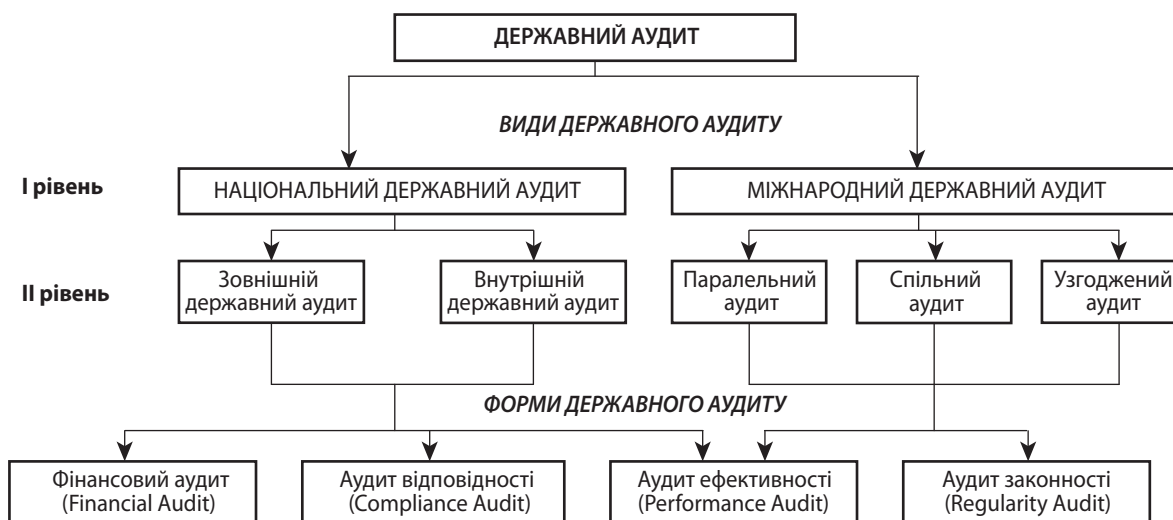


Рис. 1. Взаємозв'язок видів і форм державного аудиту

їн справляє на уряди і громадськість набагато більший ефект. Проблемами є необхідність точної і своєчасної підготовки до аудиту, іноді – політичні розходження і правові ускладнення, а також потреба єдиної спільної думки аудиторів, що беруть участь у такому аудиті, підготовка колегіального висновку тощо.

При узгодженому аудиті перевірка проводиться спільно, а звіти складаються усіма учасниками незалежно один від одного, або навпаки – проводиться паралельна перевірка і за її результатами складається загальний звіт [12]. Фахівці вважають, що таке співробітництво доцільне у тих випадках, коли можуть виникнути правові проблеми, викликані відмінностями у повноваженнях вищих органів державного аудиту, від яких залежить зміст і можливість оприлюднення висновків.

На національному рівні виділяємо два види аудиту – зовнішній і внутрішній. *Зовнішній аудит* є незалежним державним аудитом, що проводиться Рахунковою палатою як вищим органом державного аудиту. *Внутрішній державний аудит* має проводитись спеціальним органом виконавчої влади. В Україні таким органом є Державна фінансова інспекція.

Формами державного аудиту є загальновизнані фінансовий аудит (*Financial Audit*), аудит ефективності (*Performance Audit*), аудит відповідності (*Compliance Audit*) та аудит законності (*Regularity Audit*) [3].

Найстарішою формою державного аудиту є фінансовий аудит, до функцій якого входить визначення правильності ведення, повноти обліку та звітності доходів і витрат виконаного державного бюджету, а також відповідних фінансових документів. У результаті проведення фінансового аудиту контролюючий орган надає підтвердження і засвідчує парламент і громадськість у тому, що виконавча влада належним чином здійснювала ведення рахунків і облікової документації при витрачанні бюджетних коштів і надала достовірну фінансову інформацію про виконання бюджету [13].

Наприкінці 50-х – на початку 60-х років ХХ століття вищі органи державного аудиту таких країн, як Канада і Швеція, почали проводити перевірки державних витрат не лише у відношенні їх відповідності закону, але й з точки зору суспільної корисності, тобто тих результатів, які суспільство отримало від законно витрачених бюджетних коштів. Поступово поряд з фінансовим аудитом почала розвиватися й отримувати законодавче закріплення нова форма державного аудиту, що отримала назву аудиту ефективності. У подальшому аудит ефективності був зафіксований у Лімській декларації керівних принципів державного аудиту у 1977 році. Тобто відбулося розширення його форм за рахунок доповнення фінансового аудиту іншою формою, спрямованою на перевірку ефективності й економності витрачання державних коштів. Зазначений контроль включає не лише специфічні аспекти управління, але й всю управлінську діяльність, у тому числі, організаційну й адміністративну системи.

У фаховій літературі зарубіжних країн іноді застосовуються різні терміни відносно аудиту ефективності. Як зазначає Саунін А. М., у Швеції і Норвегії використо-

вується термін «*performance audit*» («аудит виконання» або «аудит управління»), у Великобританії та Канаді – «*value for money audits*» («аудит вигоди від використання грошей»), у США – «*operational audit*» («операційний аудит»), а в Австралії й ряді інших країн – «аудит ефективності роботи» [13]. Саме це дуже часто породжує термінологічні розбіжності при використанні поняття «аудит ефективності» вітчизняними дослідниками. Так, нерідко у публікаціях можна зустріти поняття «аудит адміністративної діяльності» [14 – 16], яке по суті й відображає поняття «аудит ефективності».

Вважаємо пропозиції науковців з введення в оборот нових термінів стосовно аудиту ефективності не достатньо аргументованими, адже видозмінення ustalених термінів призводить до плутанини і втрати логічності як у підготовці законодавчо-нормативних актів, так і у їх трактуванні під час виконання. Тим більше, що дуже часто нововведені дослідниками терміни насправді підмінюють поняття виду, форм і методів державного аудиту, а іноді – просто конкретизують об'єкт аудиту.

Аудит відповідності (*Compliance Audit*) передбачає перевірку відповідності діяльності державного сектора і влади чинним законам і правилам [3]. Ця форма державного аудиту може включати перевірку того, наскільки об'єкт контролю слідує правилам, законам, бюджетній резолюції, політиці, встановленим або погодженим умовам (таким, як умови договору або умови фінансування) тощо. У відповідних міжнародних стандартах позначено, що цілі, масштаби і характер конкретного аудиту відповідності залежить від різних факторів, включаючи повноваження і конституційну роль вищого органу державного аудиту, а також закони та положення, які мають відношення до контрольованої організації [3]. У цілому мета аудиту відповідності полягає у визначенні дотримання певних критеріїв, які можуть бути отримані з відповідних фінансових звітів, законів, постанов, рішень парламенту, умов договорів або угод. Залежно від структури державного сектора і повноважень вищого органу державного аудиту, аудит відповідності охоплює всі рівні управління – центральний уряд, регіональні, а також місцеві органи влади. Крім того, керівні принципи аудиту відповідності можуть бути застосовані й до приватних осіб, коли вони беруть участь в управлінні державним майном або у наданні послуг (наприклад, через механізми приватно-державного партнерства або як одержувачів державних грантів чи субсидій).

Як зазначено в Міжнародних стандартах Вищих органів аудиту (ISSAI), аудит відповідності може проводитись в рамках фінансового аудиту або як складова частина аудиту ефективності. Проте він може здійснюватися і як окреме завдання, наприклад, на прохання законодавчого або іншого органу влади, а також за ініціативою самого вищого органу державного аудиту. Саме тому ми вважаємо за доцільне окремо виділити цю форму державного аудиту. Необхідно зазначити, що аудит відповідності поки що залишається малодослідженим у вітчизняній літературі, що викликає незрозуміння його сутності, а іноді – змішування завдань різних форм державного аудиту.

Аудит законності, що застосовується в ході міжнародного державного аудиту, включає засвідчення фінансової відповідальності структур, які зобов'язані звітувати про свою діяльність, що передбачає перевірку та оцінку бухгалтерської документації та підготовку висновку стосовно фінансових звітів; засвідчення фінансової відповідальності всього державного апарату в цілому; перевірку операцій та фінансової системи, а також оцінку стану дотримання об'єктом аудиту чинних законодавчих та нормативних актів; перевірку системи внутрішнього управління і контролю та функцій внутрішнього аудиту; перевірку правильності та доцільності адміністративних рішень, які приймаються об'єктом аудиту.

Крім того, у вітчизняній науково-практичній літературі (а іноді й у законодавчо-нормативних актах) зустрічаються поняття соціального, кабінетного, екологічного, управлінського, ІТ-аудиту у сфері державного аудиту. Вважаємо, що виділення таких видів (або форм) державного аудиту є недоцільним, адже ці терміни відображають у назві об'єкти і завдання державного аудиту.

ВИСНОВКИ

Таким чином, представлений нами розподіл на види і форми державного аудиту дозволить правильно розуміти його зміст, функції та перспективи розвитку. Науково обґрунтована класифікація видів і форм державного аудиту має бути врахована не лише у подальших дослідженнях, а й при розробці законодавчих і нормативних актів. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Філософський енциклопедичний словник : довідкове видання / НАНУ, Ін-т філософії ім. Г. С. Сковороди НАН України; ред. В. І. Шинкарук. – К. : Абрис, 2002. – 743 с.
2. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836
3. International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.issai.org/composite-347.htm>
4. Дрозд І. К. Система фінансово-економічного контролю в Україні : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / Дрозд І. К. – К., 2005. – 448 с.
5. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 / Басанцов І. В. – Ірпінь, 2008. – 382 с.
6. Левицька С. О. Місце та роль державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю / С. О. Левицька, О. В. Костюкова // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. Економічні науки. – 2010. – № 5. – С. 131 – 134.
7. Письменна Т. Новоутворені форми державного фінансового контролю: організаційно-методичні засади реалізації у контрольно-ревізійній практиці / Тетяна Письменна // Наука молода. – 2008. – № 9. – С. 102 – 111.
8. Любенко А. М. Державний фінансовий контроль: ревізія чи аудит? / А. М. Любенко // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2009. – Випуск № 2. – Економічні науки. – С. 356 – 362.

9. Державний аудит : навч.-метод. посібник для самост. вивчення дисципліни / Л. В. Дікань [и др.]; Харківський національний економічний ун-т. – Х. : ХНЕУ, 2008. – 164 с.

10. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю. – К. : Центр навчальної літератури, 2012. – 540 с.

11. Міжнародне співробітництво ; Рахункова палата України [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16737525>

12. Бекер П. Рамки співробітництва между Высшими органами фінансового контролю / Пал Бекер // EUROSAI. – 2008. – № 14. – С. 84 – 88.

13. Саунин А. Н. Аудит эффективности использования государственных средств : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Саунин Анатолий Николаевич. – М., 2006 – 391 с.

14. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: концепція, цикл, планування / А. В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2 (31). – С. 54 – 55.

15. Приходченко Л. Л. Аудит адміністративної діяльності: форма чи метод контролю [Електронний ресурс] / Л. Л. Приходченко // Державне будівництво. – 2007. – № 1. – Ч. 1. – Режим доступу : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/db/2007-1-1/doc/3/02.pdf>

16. Кирий С. Л. Основні напрямки вдосконалення аудиту адміністративної діяльності в Україні [Електронний ресурс] / С. Л. Кирий // Теорія та практика державного управління. – 2009. – № 3 (26). – Режим доступу : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2009-3/doc/3/13.pdf>

REFERENCES

- Audit (Osnovy derzhavnoho, nezalezhnoho profesiinoho ta vnutrishnyoho audytu)* [Audit (Principles of public, professional and independent internal audit)]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2012.
- Basantsov, I. V. "Rozvytok derzhavnoho finansovoho kontroliu v umovakh rynkovoi ekonomiky Ukrainy" [Development of Public Internal Financial Control in a market economy Ukraine]. *dys. ... d-ra ekon. nauk : 08.00.08*, 2008.
- Beker, P. "Ramki sotrudnichestva mezhdru Vysshimi organami finansovogo kontroliia". *EUROSAI*, no. 14 (2008): 84-88.
- Droz, I. K. "Systema finansovo-ekonomichnoho kontroliu v Ukraini" [The system of financial and economic control in Ukraine]. *dys. ... d-ra ekon. nauk : 08.06.04*, 2005.
- Dikan, L. V. *Derzhavnyi audit* [State audit]. Kharkiv: KhNEU, 2008.
- Filosofskiy entsyklopedychnyi slovnyk* [Encyclopedic Dictionary of Philosophy]. Kyiv: Abrys, 2002.
- "International Standards of Supreme Audit Institutions" <http://www.issai.org/composite-347.htm>
- Kyrii, S. L. "Osnovni napriamky vdoskonalennia audytu administratyvnoi diialnosti v Ukraini" [The main directions of improving audit administrative activities in Ukraine]. <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2009-3/doc/3/13.pdf>
- "Limska deklaratsiia kerivnykh pryntsyypiv audytu derzhavnykh finansiv" [Lima Declaration of Guidelines on Auditing]. Rakhunkova palata Ukrainy. http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836
- Levytska, S. O., and Kostyukova, O. V. "Mistse ta rol derzhavnoho finansovoho audytu iak formy derzhavnoho finansovoho"

voho kontroliu" [Place and role of state financial audit as a form of state control]. *Naukovyi visnyk Volynskoho natsionalnoho universytetu*, no. 5 (2010): 131-134.

Liubenko, A. M. "Derzhavnyi finansovyi kontrol: reviziia chy audyt?" [State Financial Control: audit or audits?]. *Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vntrishnikh sprav*, no. 2 (2009): 356-362.

Mamyshev, A. V. "Audyт efektyvnosti diialnosti: kontseptsia, tsykl, planuvannia" [Audit of performance: the concept, cycle, planning]. *Finansovyi kontrol*, no. 2(31) (2006): 54-55.

"Mizhnarodne spivrobitnytstvo" [International Cooperation]. Rakhunkova palata Ukrainy. <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16737525>

Pysmenna, T. "Novoutvoreni formy derzhavnoho finansovoho kontroliu: orhanizatsiino-metodychni zasady realizatsii u kontrolno-reviziinii praktysi" [Tumors form of financial control: organizational and methodological framework implementation in the control and auditing practice]. *Nauka moloda*, no. 9 (2008): 102-111.

Prykhodchenko, L. L. "Audyт administratyvnoi diialnosti: forma chy metod kontroliu" [Audit administration: Form or Control Method]. <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/db/2007-1-1/doc/3/02.pdf>

Saunin, A. N. "Audyт effektivnosti ispolzovaniia gosudarstvennykh sredstv" [Audit of performance of public funds using]. *dis. ... d-ra ekon. nauk : 08.00.12*, 2006.

УДК 658.14

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

ТЕСЛЕНКО Т. І., КОНЬКОВА Н. В.

УДК 658.14

Тесленко Т. І., Конькова Н. В. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення

Тема фінансових результатів діяльності підприємства є завжди актуальною і постійно обговорюється науковцями та практиками у сфері економіки та управління підприємством. У статті проведено аналіз різних підходів до розкриття поняття «фінансовий результат». Досліджено класифікацію фінансових результатів. Розглянуто порядок відображення в обліку формування фінансового результату підприємства та надано пропозиції щодо його вдосконалення, зокрема, впровадження субрахунків до рахунку з обліку прибутків і збитків за різними видами діяльності. Така класифікація фінансових результатів за видами діяльності на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» дозволить контролювати вплив результатів окремого виду діяльності на загальний результат діяльності підприємства. Це надасть інформацію внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень щодо покращення результатів в певному напрямку господарської діяльності.

Ключові слова: фінансовий результат, прибуток, збиток, відображення в обліку.

Табл.: 3. **Бібл.:** 19.

Тесленко Тамара Іванівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Національний університет державної податкової служби України (вул. Карла Маркса, 31, м. Ірпінь, Київська обл., 08201, Україна)

E-mail: aramat2004@ukr.net

Конькова Наталія Василівна – студентка, Національний університет державної податкової служби України (вул. Карла Маркса, 31, м. Ірпінь, Київська обл., 08201, Україна)

E-mail: konkova_natali@mail.ru

УДК 658.14

Тесленко Т. И., Конькова Н. В. Учет финансовых результатов: проблемы и пути совершенствования

Тема финансовых результатов деятельности предприятия является всегда актуальной и постоянно обсуждается учеными и практиками в области экономики и управления предприятием. В статье проведен анализ различных подходов к раскрытию понятия «финансовый результат». Исследована классификация финансовых результатов. Рассмотрен порядок отражения в учете формирования финансового результата предприятия и даны предложения по его совершенствованию, в частности, внедрение субсчетов к счету по учету прибылей и убытков по разным видам деятельности. Такая классификация финансовых результатов по видам деятельности на счете 44 «Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)» позволит контролировать влияние результатов отдельного вида деятельности на общий результат деятельности предприятия. Это предоставит информацию внутренним пользователям для принятия управленческих решений по улучшению результатов в определенном направлении хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: финансовый результат, прибыль, убыток, отражение в учете.

Табл.: 3. **Библ.:** 19.

Тесленко Тамара Ивановна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, Национальный университет государственной налоговой службы Украины (ул. Карла Маркса, 31, г. Ирпень, Киевская обл., 08201, Украина)

E-mail: aramat2004@ukr.net

Конькова Наталья Васильевна – студентка, Национальный университет государственной налоговой службы Украины (ул. Карла Маркса, 31, г. Ирпень, Киевская обл., 08201, Украина)

E-mail: konkova_natali@mail.ru

UDC 658.14

Teslenko T. I., Konkova N. V. Accounting of Financial Results: Problems and Ways of Perfection

The topic of financial results of activity of a company is always topical and often discussed by scientists and experts in the field of economy and management of a company. The article provides analysis of various approaches to explanation of the «financial result» notion. It studies classification of financial results. It considers the order of reflection of formation of a financial result of a company in accounting and provides proposals on its perfection, in particular, introduction of sub-accounts to the profit and loss account by various types of activity. Such a classification of financial results by types of activity on account 44 «Undistributed profit (uncovered losses)» would allow control of influence of results of a separate type of activity on the total result of activity of a company. This would provide information to insiders for making managerial decisions on improvement of results in a specific direction of economic activity.

Key words: financial result, profit, loss, reflection in accounting.

Tabl.: 3. **Bibl.:** 19.

Teslenko Tamara I. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, National University of State Tax Service of Ukraine (vul. Karla Marksa, 31, Irpin, Kyivska obl., 08201, Ukraine)

Konkova Nataliya V. – Student, National University of State Tax Service of Ukraine (vul. Karla Marksa, 31, Irpin, Kyivska obl., 08201, Ukraine)

E-mail: konkova_natali@mail.ru