

4. Жидкова О.І. Конспект лекцій з медичної статистики — М.: Эксмо, 2007. — 160 с.
5. Довідка про роботу комунальної установи Львівської обласної ради «Львівський регіональний фтизіопульмонологічний лікувально-діагностичний центр» за 2007 рік.
6. Довідка про роботу комунальної установи Львівської обласної ради «Львівський регіональний фтизіопульмонологічний лікувально-діагностичний центр» за 2008 рік.
7. Довідка про роботу комунальної установи Львівської обласної ради «Львівський регіональний фтизіопульмонологічний лікувально-діагностичний центр» за 2009 рік.
8. Довідка про роботу комунальної установи Львівської обласної ради «Львівський регіональний фтизіопульмонологічний лікувально-діагностичний центр» за 2010 рік.

Статтю подано до редакції 10.10.2012 р.

УДК 351.72

І.А. Ангеліна, канд. екон. наук, доцент,
ДонНУЕТ імені Михайла Туган-Барановського

КЛАСИФІКАЦІЯ АУДИТУ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

АНОТАЦІЯ. Надано критичну оцінку існуючих підходів до виділення форм і видів аудиту державних фінансів відповідно до міжнародних стандартів і вітчизняного законодавства. Уточнено класифікацію аудиту державних фінансів по суб'єктах, об'єктах, методиці, призначенню.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: аудит, державні фінанси, класифікація, міжнародні стандарти

АННОТАЦИЯ. Дана критическая оценка существующих подходов к выделению форм и видов аудита государственных финансов в соответствии с международными стандартами и отечественным законодательством. Уточнена классификация аудита государственных финансов по субъектам, объектам, методике, назначению.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: аудит, государственные финансы, классификация, международные стандарты

ANNOTATION. The critical estimation of the existent going is given near the selection of forms and types of audit of state finances in accordance with international standards and domestic legislation. The classification of audit of state finances is specified on subjects, objects, to the methods, setting.

KEYWORDS: audit, state finances, classification, international standards

Постановка проблеми і її зв'язок із найважливішими науковими та практичними завданнями. У сучасних умовах важливе значення має розробка стратегії формування і розвитку системи державного аудиту як інституту незалежного державного контролю, який забезпечуватиме законне, ефективне, економічне і прозоре управління суспільними ресурсами і надаватиме повну, своєчасну і достовірну інформацію про це громадськості [1, с. 194]. Утім, адаптація міжнародних стандартів аудиту державних стандартів до вітчизняних умов іде повільно. Українське законодавство не повною мірою враховує положення Лімської декларації: немає чіткого визначення статусу, повноважень і функцій кон-

тролюючих органів, що представляють законодавчу і виконавчу гілки влади; відсутнє чітке розмежування зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю; значна частина контрольних функцій належить саме органам виконавчої влади, які уповноважені розпоряджатися коштами. Відсутня термінологічна упорядкованість щодо форм і видів аудиту державних фінансів, серед яких виділяють фінансовий аудит; аудит відповідності; аудит діяльності (операційний аудит, аудит ефективності, аудит продуктивності тощо) [2, с. 66]. Ю. В. Єльнікова акцентує увагу, що в Україні у системі державного фінансового контролю аудит ефективності поки що не набув належного поширення. Якщо фінансовий аудит вже має свою історію і розвинену методологію, що враховує міжнародні стандарти та певний досвід і багаторічні традиції проведення перевірок і ревізій, то аудит ефективності виник, порівняно, недавно і тому його проведення у вітчизняному законодавстві належним чином не врегульовано [3]. Існують пропозиції щодо використання таких форм контролю, як аудит раціональності, аудит адекватності, аудит діяльності державних підприємств [4, с. 198], аудит систем внутрішнього контролю [5, с. 469] тощо. Враховуючи викладене, необхідно уточнити об'єкти, функції, види аудиту державних фінансів.

Метою статті є розвиток класифікації аудиту державних фінансів відповідно до міжнародних стандартів.

Виклад основного матеріалу досліджень. На Конгресі INTOSAI у 2010 р. було прийнято серію нових міжнародних стандартів, керівних принципів і положень для сектору державного аудиту, що становить чималу цінність для її членів. Значний внесок у цей результат зробили Комітет з професійних стандартів і Комітет з обміну знаннями. Ключовим стратегічним пріоритетом на поточний період є допомога вищим органам фінансового контролю (ВОФК) у використанні міжнародних стандартів якнайкраще.

Розробивши серію відповідних професійних міжнародних стандартів аудиту (ISSAIs) та керівних принципів Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI GOVs), Комітет з професійних стандартів зосередився на їх підтримці і просуванні в спільноті INTOSAI та серед інших зацікавлених сторін під керівництвом Ради керуючих і тісної співпраці з Генеральним Секретаріатом, Головами цільових комітетів та іншими органами INTOSAI та Ініціативи розвитку INTOSAI (IDI). Роль Комітету з професійних стандартів складається здебільшого у просуванні ISSAIs та INTOSAI GOVs та узагальненні результатів дослідження у керівних положеннях. Роль IDI складається в подальшому впровадженні ISSAIs та INTOSAI GOVs.

Відповідно ст. 3 Лімської декларації аудит державних фінансів поділяється на зовнішній і внутрішній [6]. Кожен державний орган чи організація мають у своєму складі власний підрозділ внутрішнього контролю. Органи зовнішнього контролю не входять до організаційної структури підконтрольних їм органів. Саме тому, Вищі органи контролю державних фінансів є органами зовнішнього контролю, завданням яких є перевірка ефективності внутрішнього контролю. Відповідно до ст. 4 цитованого документа традиційними завданнями аудиту державних фінансів є контроль законності, контроль правильності та контроль ефективності. Відповідно стандартів з аудиту державних фінансів виділяють: фінансовий аудит (аудит законності і правильності) і аудит результативності

(визначення обсягів економічності, результативності та ефективності) [7], які різняться операціями і вимогами до оформлення звітів (табл. 1).

Таблиця 1

**ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОПЕРАЦІЙ
ФІНАНСОВОГО АУДИТУ І АУДИТУ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ**

Вид аудиту державних фінансів	Фінансовий аудит (аудит законності і правильності)	Аудит результативності
1	2	3
Операції	засвідчення фінансової відповідальності структур, які зобов'язані звітувати про свою діяльність, і всього державного апарату в цілому, що передбачає перевірку та оцінку бухгалтерської документації і підготовку висновку стосовно фінансових звітів	визначення обсягів економічності, досягнутої в управлінні завдяки застосуванню ефективних адміністративних практик та принципів, впровадженню ефективної управлінської політики
	перевірка операцій та фінансової системи, а також оцінка стану дотримання об'єктом аудиту чинних законодавства та нормативних актів; перевірка системи внутрішнього управління і контролю та функцій внутрішнього аудиту; перевірка правильності та доцільності адміністративних рішень, які приймаються об'єктом аудиту; відзначення всіх інших моментів, які були виявлені під час перевірки або мають відношення до неї, які ВОФК вважає за необхідне відзначити	перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів і перевірка систем інформації, оцінки результатів та їх моніторинг; аналіз заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків; перевірка результативності діяльності щодо виконання намічених цілей об'єкта аудиту та аналіз фактичних наслідків діяльності у порівнянні із запланованими

Результативність — це ступінь досягнення цілей і відношення запланованих результатів діяльності до фактичних.

Ефективність — співвідношення між витратами на виробництво товарно-матеріальних цінностей, робіт чи інших цінностей і обсягом ресурсів, витрачених на таке виробництво.

У деяких країнах конституція або чинне законодавство не наділяють ВОФК повноваженнями контролювати «ефективність» або «результативність» управління фінансовою діяльністю виконавчої влади. Оцінка доцільності та корисності адміністративних рішень та ефективності управління належить до сфери компетенції інших державних службовців. Термін, який у такому випадку видається адекватнішим для визначення контрольних функцій ВОФК, що виходять за межі традиційного розуміння аудиту законності, — це «аудит ефективності управління». Така перевірка передбачає аналіз державних витрат в розумінні загальних принципів належного врядування. Два види аудиту — законності і ефективності управління — в дійсності можуть бути об'єднані в один захід, тим більше, що вони доповнюють одне одного, при цьому аудит законності може бути підготовчим етапом аудиту ефективності управління, що сприяє зрештою виправленню ситуації, яка виникла внаслідок порушень на терені законності.

На відміну від аудиту законності (фінансового аудиту), які регулюються відносно конкретними положеннями та зміст яких є більш-менш передбачуваний, характер контролю ефективності відрізняється більшою неоднозначністю, і аудитор більше вільний у своїх оцінках і тлумаченнях. Питання, що охоплюються такими перевітками, є більш вибірковими, а перевірки можуть здійснюватися не за один період бухгалтерської звітності, а за багаторічним циклом. Крім того, випадки, що аналізуються при розгляді фінансових звітів, є конкретнішими і визначенішими. Відповідно звіти за результатами аудиту ефективності є різноманітними і містять більше дискусій та аргументації.

У звіті про результати аудиту ефективності повинні чітко зазначатися цілі та обсяг аудиту. Такі звіти можуть містити критичні зауваження (наприклад, для привернення уваги — в інтересах громадськості або через те, що йдеться про відповідальність посадових осіб державних установ за питання обліку та звітності, за марнотратство в особливо великих розмірах, за винятково негативні дії чи за явну нерентабельності приведені ними фінансової діяльності, або можуть не містити їх, але надавати інформацію чи поради незалежного характеру, або зазначати обсяги економії чи рівень досягнення цілей ефективності та рентабельності.

Протягом 2011—2016 років Комітет з професійних стандартів продовжить розробку та підтримку керівних принципів з фінансового аудиту, аудиту виконання та аудиту відповідності.

1. Керівні принципи INTOSAI з фінансового аудиту надають високоякісні керівні принципи, що прийняті в офіційних звітах з аудиту державного сектору, а саме: система оцінювання та ресурсів Ради стандартів міжнародного аудиту та страхування; надання додаткових керівних принципів для аудиторів державного сектору, що представлені Міжнародними стандартами аудиту (ISA).

2. Керівні принципи INTOSAI з аудиту виконання надають механізм проведення аудиту виконання, а саме: надання механізму для успішного проведення аудиту; обмін знаннями з успішного виконання аудиторської функції.

3. Керівні принципи INTOSAI з аудиту відповідності представляють керівництво з полегшення звітності ВОФК перед відповідними органами щодо об'єкту, який перевіряється, відповідно до законів, правил і настанов у державному секторі та окремо від аудиту фінансових звітів. Упровадження та підтримка керівних принципів буде засновуватись на їх розробці та застосуванні ВОФК.

У подальшому, підкомітети Комітету з професійних стандартів будуть розробляти та підтримувати INTOSAI GOVs.

Господарський кодекс України (стаття 363) визначає державний фінансовий аудит як різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [8]. У дефініції державного фінансового аудиту використано терміни «законність» і «ефективність», тому між поняттями «державний фінансовий аудит», які використовуються у Господарському Кодексі України і в Стандартах із аудиту державних фінансів, не можна поставити знак «рівно», оскільки у вітчизняному законодавстві термін

«державний фінансовий аудит» ототожнюється з поняттям «аудит державних фінансів». Цей висновок підтверджується також змістом підзаконних актів.

Державний фінансовий аудит визначається як перевірка та аналіз діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів і державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі — аудит) [9].

Державний аудит виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів ототожнюється з аудитом ефективності, оскільки серед основних завдань останнього визначено: оцінку виконання результативних показників бюджетних програм [10], проведення оцінки формування і рівня виконання місцевого бюджету [11].

У нормативно-правих актах України містяться визначення окремих форм і видів аудиту державних фінансів (табл. 2).

Таблиця 2

**ДЕФІНІЦІЇ ОКРЕМИХ ФОРМ І ВИДІВ АУДИТУ
ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ У НОРМАТИВНО-ПРАВИХ АКТАХ УКРАЇНИ**

Форма і вид аудиту	Дефініція	Нормативно-правовий акт
1	2	3
Аудит ефективності	це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей і встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм	Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017
Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи	це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на попередження фінансових порушень у бюджетній установі та забезпечення достовірності її фінансової звітності	Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 19.12.2005 р. № 451
Аудит відповідності	оцінка діяльності МОЗ України та установ Міністерства щодо дотримання актів законодавства, планів, функцій, процедур з питань збереження активів, інформації та управління державним майном	Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства охорони здоров'я України: Наказ Міністерства охорони здоров'я від 27.03.2012 № 207

Критична оцінка наведених дефініцій дозволяє зробити висновок, що дефініція аудиту ефективності є вузькою і стосується лише аудиту ефективності використання бюджетних коштів, утім об'єктом аудиту ефективності може виступати також формування фондів фінансових ресурсів. Дефініція аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетної установи співпадає за сутністю з державним фінансовим аудитом.

Висновки. Основний науковий результат статті полягає у вдосконаленні класифікації видів аудиту державних фінансів: по відношенню до суб'єктів здійснення контролю виділяють зовнішній і внутрішній аудит; по методиці проведення — фінансовий аудит (аудит законності і правильності), аудит результативності (економічності, ефективності), аудит виконання; по об'єктах контролю — державний аудит бюджетних установ і організацій, позабюджетних фондів, бюджетів різних рівнів, бюджетних програм тощо; за призначенням — аудит фінансової і бюджетної звітності, податковий аудит, аудит на відповідність вимогам, операційний аудит. Перевагою пропонованої класифікації порівняно з існуючими є можливість чіткої ідентифікації виду аудиту державних фінансів по суб'єктах, об'єктах, методиці, призначенню.

Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є оцінка стану розвитку аудиту державних фінансів відповідно до міжнародних стандартів.

Література

1. Слободяник, Ю. Б. Стратегія формування і розвитку системи державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. — 2011. — № 33. — Ч. 1. — С. 193—196.
2. Слободяник Ю. Б. Сутність і принципи державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. — 2008. — № 2. — С. 65—69.
3. Єльнікова Ю. В. Аудит ефективності як складова державного фінансового контролю ефективності використання коштів державного бюджету [Текст] / Ю. В. Єльнікова. — Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2012. — 2 с. — (Препринт / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України»; UABS VO/2012/001).
4. Слободяник Ю. Б. Напрями реалізації державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». — Суми, 2007. — Вип. 22. — С. 197.
5. Слободяник Ю. Б. Актуальні проблеми запровадження державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник, Ж. А. Жирна // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Фінансовий ринок України: глобалізація та євро інтеграція: зб. наук. праць. — Львів: Ін-т регіональних досліджень НАН України, 2008. — Вип. 1 (69). — С. 467—472.
6. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836>
7. Стандарти з аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232351?cat_id=32836
8. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.26.55&nobreak=1>>

9. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <<http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84562>>

10. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <<http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84540>>

11. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. № 698 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <<http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84542>>

Статтю подано до редакції 3.10.2012 р.

УДК 339.13.01:339.9

К.В. Антонюк, канд. екон. наук,
доцент кафедри міжнародної економіки
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет імені Вадима Гетьмана»

СТРАТЕГІЯ ПРОСУВАННЯ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ УКРАЇНИ НА МІЖНАРОДНИЙ РИНОК

АНОТАЦІЯ. У статті обґрунтовано організаційно-економічний механізм вдосконалення національного ринку туристичних послуг і шляхи його конвергенції зі світовим.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: туризм, міжнародний туризм, міжнародний ринок туристичних послуг, туристичний продукт.

АННОТАЦИЯ. В статье обосновано организационно-экономический механизм совершенствования национального рынка туристических услуг и пути его конвергенции с мировым.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: туризм, международный туризм, международный рынок туристических услуг, туристический продукт.

ANNOTATION. In the article is grounded the organisational and economic mechanism of perfection of the national market of tourist services and the way of it's convergence with world one.

KEYWORDS: tourism, international tourism, international market of tourist services, tourist product.

Постановка проблеми. У першому десятилітті ХХІ сторіччя завдяки стрімким темпам росту туризм як галузь, незважаючи на світову кризу, ряд природних катаклізмів і загострення політичних конфліктів, за економічною ефективністю вийшов на перше місце у світі. Туризм є не лише могутнім інструментом економічного розвитку, а й може бути дієвим фактором створення іміджу певної території, пропаганди її історії та здобутків сьогодення. Однією з передумов