

**НОВОУТВОРЕНІ ФОРМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРО-
ЛЮ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ У КОНТРОЛЬ-
НО-РЕВІЗІЙНІЙ ПРАКТИЦІ**

Визначено передумови реформування державного фінансового контролю в Україні. Доведено необхідність запровадження у контрольно-ревізійну практику нових форм, різновидів державного фінансового контролю. Розкрито зміст понять державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання. Роз'яснено діючий на практиці порядок організації і проведення новоутворених різновидів державного фінансового аудиту. У сформульованих висновках визначено напрямки подальших досліджень проблем у здійсненні новоутворених форм державного фінансового контролю на практиці.

В умовах загострення проблем соціально-економічного характеру, активізації політичних дискусій стосовно визначення шляхів їх вирішення на систему державного управління покладаються цілком нові завдання. У результаті їх виконання можна розраховувати на забезпечення стабільного розвитку економіки і, навіть, потрібних темпів економічного зростання, а також подолання соціальної напруги в суспільстві і досягнення бажаного рівня його добробуту. Важливо зауважити, що досягнення цілей соціально-економічної політики держави відбувається за наявності бюджетних ресурсів у недостатньому обсязі. Саме за таких обставин виникає потреба у здійсненні контролю за цільовим і ефективним використанням державних фінансових ресурсів.

Необхідно визнати, що державний фінансовий контроль не завжди займав важливу позицію у системі державного управління. Його роль у зміцненні фінансово-бюджетної дисципліни в державі часто недооцінювалась. Проте названі обставини не завадили науковцям, а, навпаки, активізували їх роботу у пошуку можливих шляхів відновлення авторитетної позиції державного фінансового контролю в управлінні

ні державними фінансовими ресурсами. Тому їх науковий доробок багатий працями, в яких досліджуються актуальні питання, пов'язані з проблемами становлення системи державного фінансового контролю в Україні, необхідністю реформування останньої. Зокрема, вище окреслені проблеми досліджували такі вітчизняні вчені: Басанцов І. В., Головань М. М., Іванова І. М., Ісмаїлов А. Б., Ковалюк О. М., Піхоцький В. Ф., Сивульський М. І., Юргелевич С. В. і інші. Розпочата з 2001 р. реформа у сфері бюджетних правовідносин спричинила зміни в ідеології державного фінансового контролю і одночасно актуалізувала проблеми, пов'язані з запровадженням у практику роботи органів державної контрольно-ревізійної служби нових форм, різновидів державного фінансового контролю. Такі аспекти проблематики у сфері державного фінансового контролю досліджували у своїх наукових працях Мамишев А. В., Павлюк К. В., Романів Є. М., Рубан Н. І., Стефанюк І. Б. і інші.

На основі ґрунтовного опрацювання публікацій названих науковців можна зробити висновок про те, що результати їх досліджень, безумовно, мають науково-практичну значущість. Проте, вважаємо, що численні різноаспектні проблеми у здійсненні державного фінансового контролю на практиці і надалі потребують визначення шляхів їх вирішення з наукової точки зору. Тому вчасним і необхідним буде наукове дослідження актуальних проблем в організації і проведенні новоутворених форм державного фінансового контролю, окремі з яких впроваджені у контрольно-ревізійну практику нещодавно.

Автор наукової праці переслідує *мету*, пов'язану з дослідженням організаційно-методичних засад здійснення контрольно-ревізійними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання як новоутворених форм державного фінансового контролю.

Задля її досягнення потребують вирішення такі *завдання*:

- визначити передумови і обґрунтувати необхідність запровадження у практику роботи органів державної контрольно-ревізійної служби нових форм державного фінансового контролю;

- розтлумачити поняття державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання;
- роз'яснити чинний на практиці порядок організації та проведення нових форм державного фінансового контролю;
- сформулювати висновки, в яких визначити напрямки чергових досліджень невирішених проблем у практичній реалізації різновидів державного фінансового аудиту.

Такі поняття як “фінансова дисципліна”, “бюджетна дисципліна”, “фінансово-бюджетна дисципліна” є доволі часто вживаними фахівцями з контрольно-ревізійної роботи, тому вважаємо за потрібне внести роз'яснення у їх трактування. Так, поняття “фінансова дисципліна” асоціюється з обов'язковим порядком здійснення фінансової діяльності, платежів, розрахунків. Звідси слідує, що зміст вищезгаданого поняття у повній мірі розкривається через такі складові фінансової дисципліни як бюджетна, платіжна і розрахункова. Інакше кажучи, фінансова дисципліна передбачає фінансову відповідальність підприємств, організацій і установ за повне та своєчасне виконання фінансових зобов'язань перед державою, банками, контрагентами, персоналом. Якщо вживається поняття “бюджетна дисципліна”, то під ним розуміють обов'язковий порядок перерахування платежів у бюджет і витрачання бюджетних асигнувань, встановлений для підприємств, організацій і установ. Поряд з вище розтлумаченими поняттями має право на існування часто вживане фахівцями з контрольно-ревізійної роботи поняття “фінансово-бюджетна дисципліна”. Так, до фактів недотримання фінансово-бюджетної дисципліни належать наступні:

- нехтування вимогами Бюджетного кодексу України, що призводить до нецільового і неефективного використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затвержені асигнування тощо;
- надмірне витрачання бюджетних коштів внаслідок оплати завищених обсягів і вартості виконаних робіт або наданих послуг;
- витрачання бюджетних коштів на придбання матеріальних цінностей з перевищенням граничних нормативів;

- незаконне передавання державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- незастосування обов'язкових процедур державних закупівель.

Так, динаміка виявлених органами державної контрольно-ревізійної служби у 2002-2006 роках порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави, наглядно видна на рис. 1.

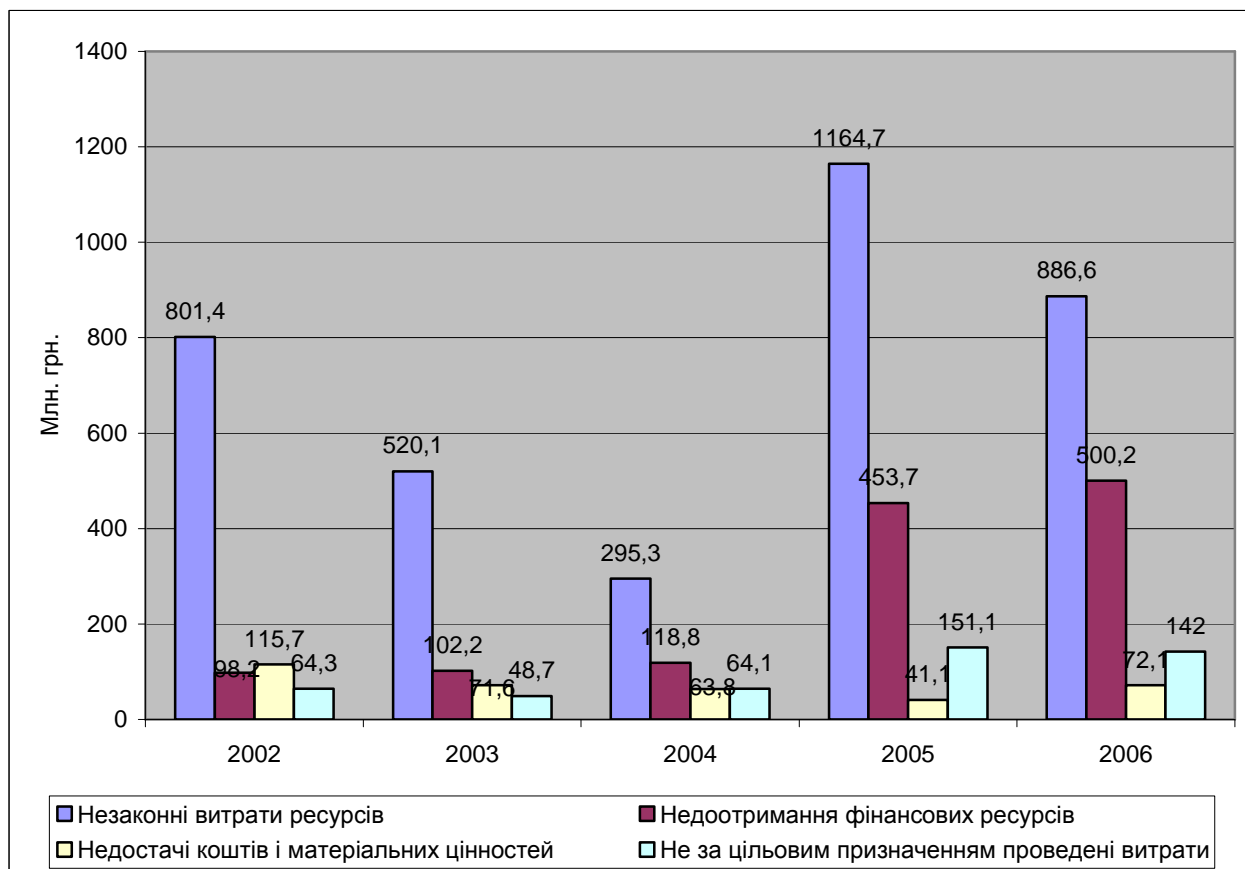


Рис. 1. Динаміка виявлених органами державної контрольно-ревізійної служби у 2002-2006 роках порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави

Примітка: Побудовано автором на основі джерела [3].

Як видно з рис. 1, кількість і масштаби порушень, виявлених органами державної контрольно-ревізійної служби у 2002-2006 роках, підтверджують висновок про незадовільну фінансово-бюджетну дисципліну в державі.

Доречно продовжити, що контрольно-ревізійні органи щороку звітують також про виявлення інших порушень фінансової дисципліни, пов'язаних з заниженням в обліку вартості активів, завищенням кредиторської заборгованості за розрахунками з фізичними і юридичними особами, взяттям до сплати зобов'язань понад затвер-

джені асигнування тощо. Скажімо, протягом 2006 р. таких порушень органами державної контрольно-ревізійної служби виявлено на суму понад 10,5 млрд. гривень, що на 2,6 млрд. гривень більше за підсумками 2005 р. [3].

У час політичних дискусій і загострення соціально-економічних проблем питання підвищення якості надання державних послуг, ефективності використання коштів бюджетів, забезпечення прозорості бюджетного процесу, зрозумілості його для громадськості є вкрай актуальними, тому відносяться до переліку пріоритетних для вирішення на загальнодержавному і місцевому рівнях. Доречно продовжити, що їх можна назвати ключовими положеннями, закладеними у здійснення бюджетної реформи, розпочатої ще з 2001 р. Під час реалізації пріоритетів бюджетної політики України відбуваються зміни у проведенні державного фінансового контролю на практиці. Маємо на увазі, здійснюється поетапний процес розвитку і удосконалення державного фінансового контролю, зазнає змін його ідеологія. Так, починаючи з 2004 р. досвід роботи органів державної контрольно-ревізійної служби збагатився практикою реалізації державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання (див. рис. 2).



Рис. 2. Новоутворені форми державного фінансового контролю

Примітка: державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ, державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання, державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів запроваджено у практику роботи органів державної контрольно-ревізійної служби згідно з відповідними постановами Уряду від 10 серпня 2004 р. за №1017, 31 грудня 2004 р. за №1777, 25 березня 2006 р. за №361 та 12 травня 2007 р. за №698.

На нашу думку, їх необхідно згрупувати під назвою “різновиди державного фінансового аудиту” і вважати новоутвореними формами державного фінансового контролю. Доречно сказати, що спеціалізована література тлумачить “форму” як “зовнішні ознаки, видимість чого-небудь у протиставленні до змісту”[5, 305].

Належить розпочати з того, що закономірним продовженням реформи у сфері бюджетних правовідносин, розпочатої з прийняття у червні 2001 р. Бюджетного кодексу України, можна вважати схвалення розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р. за №538-р “Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі”. Повноцінна реалізація її положень на практиці покликана забезпечити:

- прозорість бюджетного процесу, що передбачає чітке визначення цілей, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти, підвищення рівня контролю за результатами виконання бюджетних програм;
- оцінку діяльності учасників бюджетного процесу стосовно досягнення ними цілей, пов’язаних з ефективним використанням коштів бюджету;
- посилення відповідальності головних розпорядників бюджетних коштів за дотримання відповідності бюджетних програм законодавчо визначеній меті їх діяльності, повноту фінансового забезпечення бюджетних програм і результати їх виконання;
- розмежування відповідальності за виконання бюджетних програм між відповідальними їх виконавцями [4].

Доречно сказати, що частково роз’яснення актуальних питань, пов’язаних з застосуванням програмно-цільового методу у бюджетному процесі, знайшло відображення у наукових публікаціях фахівців з цієї проблематики. Поряд з дослідженням цих проблем науковці активно працюють з метою введення і наповнення змістом нових понять. Так, необхідність здійснення державного фінансового контролю за виконанням бюджетних програм виникла по причині наявності порушень, пов’язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів, що спрямовуються на досягнення попередньо визначених цілей. Отож, під державним фінансовим контролем за виконанням бюджетних програм розуміють “сукупність контрольних дій, що

спрямовані на виявлення резервів, визначення шляхів підвищення ефективності виконання бюджетних програм”[13, 7-8].

Згідно статті 113 Бюджетного кодексу України органи державної контрольно-ревізійної служби здійснюють контроль за цільовим і ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів [1]. На її вимогу у практику контрольно-ревізійної роботи запроваджено державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (далі – аудит ефективності). Зміст новоутвореної форми контролю розкривається через виконувані нею завдання, пов’язані з оцінкою ефективності використання бюджетних коштів; визначенням факторів, які перешкоджають своєчасному, повному і якісному досягненню цілей бюджетних програм; розробкою обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного і місцевих бюджетів. Варто зазначити, що аудит ефективності поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми і форми власності і суб’єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, які беруть участь у виконанні бюджетних програм.

Зважаючи на те, що аудит ефективності є новоутвореною формою контролю, вчасного роз’яснення вимагають організаційні питання здійснення його у контрольно-ревізійній практиці. Так, на основі ґрунтовного опрацювання нормативно-правових і методичних документів [10; 8], які успішно вирішують вищезгадану проблему, органи державної контрольно-ревізійної служби проводять аудит ефективності у визначеній послідовності (див. рис. 3).

На думку фахівців, потребу у здійсненні цієї форми контролю можна обґрунтувати такими основними позиціями:

- по закінченні аудиту ефективності аналізуються негативні моменти у виконанні бюджетних програм;
- у процесі планування витрат на наступний бюджетний рік можна внести зміни у бюджетну програму або ліквідувати її взагалі як неефективну;
- головний розпорядник бюджетних коштів приймає рішення з питань виконання бюджетної програми, враховуючи рекомендації аудитора, що стосуються оптимізації витрат, залучення резервів тощо;

– при складанні проекту бюджету за умови дефіциту коштів на його формування можна зменшити кількість неефективних бюджетних програм [13, 11-12].



Рис.3. Організація та проведення аудиту ефективності у практиці роботи контрольно-ревізійних органів

Примітка: Побудовано автором на основі джерела [10].

І, насамкінець, як було сказано, контрольно-ревізійні органи збагатили досвід своєї роботи практикою проведення аудиту ефективності у 2004 р. І вже за цей рік вони прозвітували про проведення 9 аудитів ефективності, за результатами яких було досліджено 5 програм державного бюджету, які виконували міністерства у сферах агрополітики, охорони здоров'я, освіти і науки та фінансів [3].

На переконання фахівців, застосування у контрольно-ревізійній практиці традиційних ревізії і перевірки не забезпечує у повній мірі бажаний стан фінансової дисципліни. За таких обставин нагально необхідним є запровадження нових форм державного фінансового контролю, які мають на меті попередити фінансові порушення, оперативно відреагувати у випадку їх вчинення шляхом вжиття коригуючих

коригуючих заходів, а також ініціювати внесення змін і доповнень до відповідних законодавчих актів і нормативно-правових документів.

Так, практика роботи органів державної контрольно-ревізійної служби збагатилась такою новою формою державного фінансового контролю як державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ (далі – фінансово-господарський аудит) відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 р. за №1777. Згідно з урядовим документом під назвою “Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ”, під ним розуміється форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням і забезпечення достовірності фінансової звітності [11].

Вважаємо, що зміст новоутвореної форми державного фінансового контролю у повній мірі розкривають заходи, пов’язані з проведенням протягом року моніторингу фінансової звітності бюджетної установи, а також, в окремих випадках, перевірки використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку і складання достовірної фінансової звітності. Варто продовжити, що мета проведення фінансово-господарського аудиту буде досягнута у випадку реалізації державним аудитором своїх повноваження стосовно підготовки, з наступним відстеженням виконання керівництвом бюджетної установи, пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень, а також надання висновку про достовірність фінансової звітності бюджетної установи, дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань, повноту врахування рекомендацій за результатами аудиторських процедур.

Відповідні рекомендації методичного характеру, які затверджені наказом Головного КРУ України від 19 грудня 2005 р. за №451, формують законодавче підґрунтя для поетапного проведення органами державної контрольно-ревізійної служби новоутвореної форми контролю на практиці (див. табл. 1).

Етапи проведення фінансово-господарського аудиту

№ з/п	Етапи проведення фінансово-господарського аудиту	Здійснювані заходи
1.	<i>Підготовка до проведення аудиту</i> (лютий-квітень поточного бюджетного року)	ознайомлення з особливостями діяльності бюджетної установи, порядком ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; аналіз матеріалів попередніх контрольних заходів; вивчення обставин укладання договорів бюджетної установи з іншими суб'єктами господарювання; оцінка стану використання бюджетною установою інформаційних технологій, дієвості внутрігосподарського фінансового контролю.
2.	<i>Проведення аудиторських процедур</i> (квітень-грудень поточного бюджетного року)	здійснення таких основних аудиторських процедур як моніторинг, камеральні перевірки і обстеження; внесення змін до програми проведення аудиту; ознайомлення керівництва бюджетної установи з результатами аудиторських процедур; надання керівництву бюджетної установи, з наступним відстежуванням стану виконання, рекомендацій у письмовій формі; ведення обліку здійснюваних державним аудитором дій.
3.	<i>Дослідження річної фінансової звітності, документування результатів, реалізація матеріалів аудиту</i> (січень-березень року, наступного за звітним)	здійснення обстеження, що переслідує мету визначення достовірності річної фінансової звітності; оцінка стану врахування пропозицій за результатами аудиторських процедур; складання проекту аудиторського звіту з відповідними висновками і необхідними пропозиціями, його узгодження з керівництвом бюджетної установи; підписання аудиторського звіту; реалізація результатів фінансово-господарського аудиту.

Примітка: Побудовано автором на основі джерела [7].

Органи державної контрольно-ревізійної служби отримали право на здійснення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання (далі – державний фінансовий аудит) згідно з постановою Уряду від 25 березня 2006 р. за №361. Вищезгаданий урядовий документ регламентує поетапне здійснення контрольно-ревізійними органами державного фінансового аудиту на практиці (див. рис. 4). Зміст новоутвореної форми державного фінансового контролю полягає у перевірці і аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного і ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності [12]. Варто продовжити, що державний фінансовий аудит поширюється на діяльність тих

суб'єктів господарювання, які функціонують у державному секторі економіки, і інших, що отримують кошти з бюджетів усіх рівнів і державних фондів або використовують державне чи комунальне майно. Необхідно зауважити, що згідно з Законом України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання є різновидом державного фінансового контролю [2], ми ж попередньо означили його як форму державного фінансового контролю і віднесли до різновидів державного фінансового аудиту.

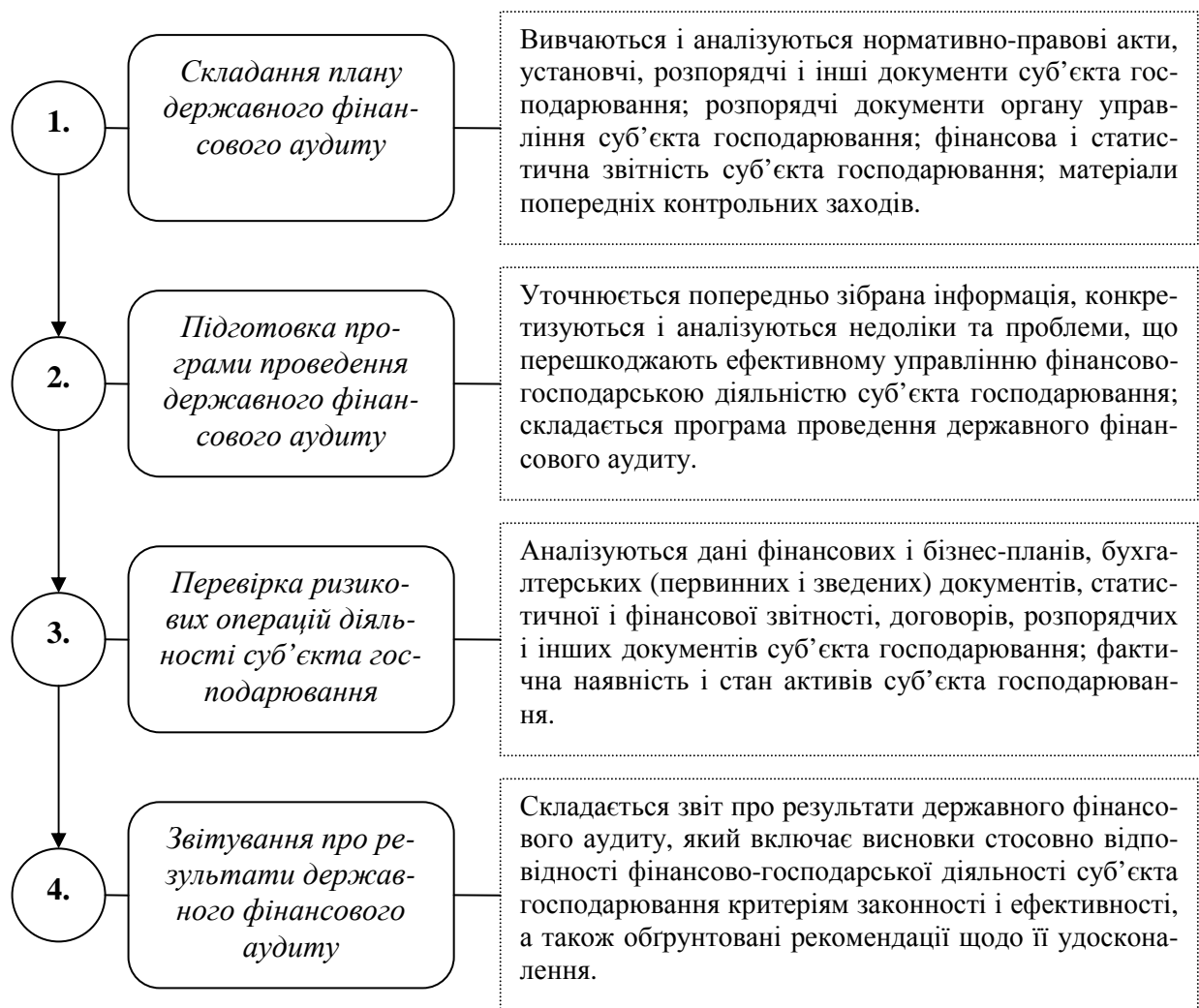


Рис.4. Основні етапи проведення державного фінансового аудиту
 Примітка: Побудовано автором на основі джерела [12].

Не потребує підтвердження від фахівців власне міркування, що розвиток державного фінансового контролю за останні кілька років відбувається інтенсивним шляхом. У 2006 р. посадові особи органів державної контрольно-ревізійної служби

збагатили своє мовно-фахове спілкування словом “інспектування”. Здійснювати інспектування у контрольно-ревізійній практиці їх уповноважив Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, а точніше – деякі зміни, що були внесені до статті 2 вищезгаданого законодавчого акту від 1 грудня 2006 р. Зважаючи на те, що перетворення у практиці роботи контрольно-ревізійних органів супроводжуються розробкою нормативно-правових документів, постановою Уряду від 20 квітня 2006 р. за №550 затверджено “Порядок проведення інспектування органами державної контрольно-ревізійної служби”.

Цей урядовий документ ґрунтовно роз’яснює порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби інспектування на практиці:

- на етапі підготовки до проведення інспектування складається програма, в якій зазначається інформація про назву об’єкта контролю, тривалість інспектування, проблемні питання, що потребують дослідження;
- найбільш громіздку роботу посадові особи органу державної контрольно-ревізійної служби виконують на етапі проведення інспектування. Зокрема, ними здійснюється документальна перевірка установчих, фінансових, бухгалтерських документів, статистичної і фінансової звітності, господарських договорів, розпорядчих і інших документів об’єкта контролю, а також проводяться інвентаризації, обстеження, контрольні обміри виконаних робіт, контрольні запуски сировини і матеріалів у виробництво;
- на передостанньому етапі проведення інспектування його результати документуються в акті, зокрема, у ньому фіксуються виявлені факти порушення законодавства, зазначаються винні у їх допущенні посадові та матеріально відповідальні особи;
- під час проведення інспектування в усній формі або після його закінчення у формі письмової вимоги керівництву об’єкта контролю надаються рекомендації щодо усунення виявлених порушень законодавства. До того ж, органи державної контрольно-ревізійної служби вживають заходи щодо притягнення до відповідальності винних осіб об’єкта контролю.

Про необхідність проведення органами державної контрольно-ревізійної служби інспектування можна судити за його характерними ознаками (див. рис. 5).



Рис. 5. Характеристика інспектування за основними ознаками

Примітка: Побудовано автором на основі джерела [9].

На вимогу статті 113 Бюджетного кодексу України, яка проголошує здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби контролю за цільовим і ефективним використанням коштів місцевих бюджетів [1], практика роботи контрольно-ревізійних органів збагатилась державним фінансовим аудитом виконання місцевих

виконання місцевих бюджетів (далі – аудит виконання бюджету). Порядок організації і проведення новоутвореної форми контролю регламентують положення відповідних Методичних рекомендацій, затверджених наказом Головного КРУ України від 13 березня 2007 р. за №50 (див. табл. 2).

Таблиця 2

Етапи організації та проведення аудиту виконання бюджету

№ з/п	Етапи організації та проведення аудиту виконання бюджету	Здійснювані заходи
1.	<i>Попередній аудит</i>	збір інформації про бюджет; оцінка стану виконання бюджету; визначення проблеми аудиту; формулювання гіпотез аудиту; складання програми аудиту.
2.	<i>Проведення аудиту</i>	збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою доказу гіпотез аудиту; дослідження проблемних питань, визначених у програмі аудиту; формулювання висновків, а також розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів; складання аудиторського звіту.
3.	<i>Реалізація результатів аудиту</i>	узгодження викладених в аудиторському звіті висновків і пропозицій; проведення моніторингу за виконанням розроблених пропозицій щодо ефективності використання бюджетних коштів.

Примітка: Побудовано автором на основі джерела [6].

Важливо зауважити, що, на думку фахівців з досліджуваної проблематики, аудит виконання бюджету є своєчасною, необхідною і перспективною формою контролю. Так, потребу у запровадженні аудиту виконання бюджету визначають неодинокі факти наявності порушень стосовно законного і ефективного використання бюджетних коштів, невиконання у повній мірі розроблених посадовими особами органів державної контрольно-ревізійної служби пропозицій щодо їх усунення.

Отже, підсумовуючи вище написане, доречно сформулювати *висновки*:

- 1) Щороку органи державної контрольно-ревізійної служби звітують про повноту досягнення мети своєї діяльності, яка заключається у забезпеченні належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі. Проте, прикро констатувати, що сучасний стан фінансово-бюджетної дисципліни в державі влучно характеризує назва “незадовільний”, про що свідчать чис-

ленні факти порушень, пов'язані з незаконним і не за цільовим призначенням використанням бюджетних коштів, незаконною передачею державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності, незастосуванням необхідних процедур у процесі здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти. Причому це тільки початок переліку найбільш поширених порушень, які призводять до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави. Так, протягом 2005 р. органами державної контрольно-ревізійної служби виявлено їх на загальну суму 1,8 млрд. гривень, а за підсумками 2006 р. порушень фінансово-бюджетної дисципліни знайдено на 0,2 млрд. гривень менше.

- 2) За умов небажаного стану фінансово-бюджетної дисципліни в державі виникає потреба у вдосконаленні державного фінансового контролю шляхом запровадження у практику роботи контрольно-ревізійних органів новоутворених його форм, різновидів. Так, згідно постанов Уряду від 10 серпня 2004 р. за №1017, 31 грудня 2004 р. за №1777, 25 березня 2006 р. за №361 та 12 травня 2007 р. за №698 органи державної контрольно-ревізійної служби отримали право на здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання. Вважаємо, що здійснення таких нововведень у контрольно-ревізійній практиці переслідує ціль, яка пов'язана з забезпеченням відсутності підстав для розцінювання стану фінансово-бюджетної дисципліни в державі як незадовільного.
- 3) Необхідно визнати, що результати наукового дослідження не вирішують у повній мірі усіх назрілих проблем, які супроводжують практику здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання. Вважаємо, що у цьому напрямку зобов'язані активно працювати фахівці, відповіді на актуальні проблемні питання яким певною мірою диктує щоденна контрольно-ревізійна робота. Доречно сказати, що у науковому доробку вітчизняних теоретиків і практиків вже є напрацювання, які стосуються ви-

вчення позитивного зарубіжного досвіду оцінки виконання бюджетних програм; визначення системи результативних показників, необхідних для оцінки виконання бюджетних програм в Україні; дослідження проблем теоретичного, правового, організаційного, методологічного характеру, які заважають повноцінному виконанню поставлених завдань перед державним фінансовим аудитом діяльності бюджетних установ.

Список використаних джерел:

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>. – Назва з екрану.
2. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>. – Назва з екрану.
3. Звіт про результати роботи органів державної контрольно-ревізійної служби за 2002-2006 роки [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.
4. Концепція застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі / Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р. за №538-р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>. – Назва з екрану.
5. Короткий тлумачний словник української мови: Близько 6750 слів / Під ред. Д. Г. Гринчишина. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Рад. шк., 1988. – 320с.
6. Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів / Затверджено наказом Головкиру України від 13 березня 2007 р. за №50 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.
7. Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ / Схвалено Методологічною радою Головкиру України (протокол від 2 грудня 2005 р. за №8) і затверджено Наказом Головкиру України від 19 грудня 2005 р. за №451 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.
8. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / Затверджено наказом Головкиру України від 15 грудня 2005 р. за

№444 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.

9. Порядок проведення інспектування органами державної контрольно-ревізійної служби / Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. за №550 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.
10. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм / Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. за №1017 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.
11. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 р. за №1777 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.
12. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання / Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. за №361 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.
13. Рубан Н. І. Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетної програми // Фінанси України – 2006. – №8. – С. 7-12.

Тетяна ПИСЬМЕННА

**НОВОУТВОРЕНІ ФОРМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРО-
ЛЮ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ У КОНТРОЛЬ-
НО-РЕВІЗІЙНІЙ ПРАКТИЦІ**

Визначено передумови реформування державного фінансового контролю в Україні. Доведено необхідність запровадження у контрольно-ревізійну практику нових форм і різновидів державного фінансового контролю. Розкрито зміст понять державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання. Роз'яснено діючий на практиці порядок організації і проведення новоутворених різновидів державного фінансового аудиту. У сформульованих висновках визначено напрямки подальших досліджень проблем у здійсненні новоутворених форм державного фінансового контролю на практиці.

Tetyana PYSMENNA

**NEW FORMS OF STATE FINANCIAL CONTROL: ORGANIZATIONAL
AND METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF REALIZATION IN CONTROL AND
AUDITING PRACTICE**

The article presents the conditions of reformation of state financial control in Ukraine. The necessity of introduction for control and auditing practice of new forms and varieties of state financial control is proved. Maintenance of concepts of state financial audit of implementation of the budgetary programs, local budgets, activity of budgetary establishments and subjects of menage is exposed. The operating in practice order of organization and conducting of the new varieties of state financial audit is explained. Author defined directions of subsequent researches of problems in realization of new forms of state financial control in practice.