

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

На правах рукопису

КОЛОМИЙЧУК НАТАЛІЯ МИХАЙЛІВНА

УДК 336.148;334.02

**ДЕРЖАВНИЙ ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В БЮДЖЕТНОМУ
ПРОЦЕСІ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Тернопіль – 2013

Дисертація на правах рукопису.

Робота виконана в Тернопільському національному економічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Юрій Сергій Ілліч,
Тернопільський національний економічний університет,
доктор економічних наук, професор
Дем'янишин Василь Григорович,
Тернопільський національний економічний університет,
професор кафедри фінансів

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Боголіб Тетяна Максимівна,
Державний вищий навчальний заклад
"Переяслав-Хмельницький державний педагогічний
університет імені Григорія Сковороди",
завідувач кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту;

кандидат економічних наук
Микитюк Ігор Сергійович,
Київський національний торговельно-економічний
університет,
доцент кафедри фінансів.

Захист відбудеться __ червня 2013 р. о __ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради **Д58.082.03** у Тернопільському національному економічному університеті за адресою: 46020 м. Тернопіль, вул. Львівська, 11-а, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020 м. Тернопіль, вул. Бережанська, 4.

Автореферат розісланий __ квітня 2013 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради

М. П. Шаварина

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Забезпечення ефективного формування та використання бюджетних коштів, що сприяє зміцненню економічної могутності країни і зростанню добробуту громадян, належить до основних проблем сучасного економічного розвитку нашої держави. Один зі шляхів її вирішення – це вдосконалення системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі.

В умовах розвитку ринкових відносин в Україні та здійснення докорінних перетворень в економічному і політичному устроях держави сформувалася система державного фінансового контролю бюджетного процесу. Однак вона діє неефективно, що підтверджується зростанням кількості й обсягів бюджетних правопорушень. Існуюча сьогодні система органів та механізм державного внутрішнього фінансового контролю мають ряд недоліків: несформованість нормативно-правової бази й єдиної інформаційно-комунікаційної інфраструктури; недостатня координованість діяльності; недотримання на практиці наукових принципів організації; низький рівень результативності; розбалансованість системи державного фінансового контролю.

На сучасному етапі набуває особливої актуальності науково-практичне завдання формування ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю, розробки методичних положень її функціонування та розвитку, оцінювання результативності взаємодії суб'єктів і об'єктів контролю та впровадження нових видів, форм і методів контролю, спрямованих на удосконалення бюджетного процесу.

Аналіз теоретичних та практичних основ державного фінансового контролю і державного внутрішнього фінансового контролю здійснено у працях таких відомих зарубіжних вчених, як: Р. Адамс, Дж. Бейлі, П. Джексон, П. Додж, А. Едвард, Р.Зоді, Е. Лехан, Дж. Робертсон, С. Томкінс та ін. Однак їхні наукові доробки можна розглядати лише як класичні праці, не адаптовані до особливостей української економічної ситуації.

У нашій державі питання розроблення теорії й методології фінансової безпеки і контролю розглянуто у працях таких відомих науковців, як: О. Амоша, В. Андрущенко, О. Барановський, М. Бариніна-Закірова, М. Білуха, Т. Боголіб, О.Василик, П. Германчук, В. Дем'янишин, О. Десятнюк, О. Кириленко, А.Крисоватий, К. Павлюк, П. Мельник, І. Микитюк, Н. Рубан, В. Симоненко, І.Стефанюк, В. Федосов, С. Юрій та ін. Теоретичні положення з проблем формування й розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю та застосування нових форм і методів, які розробили згадані вище дослідники наукових дискусій дають підстави стверджувати, що ці питання потребують поглибленого теоретичного аналізу та вдосконалення механізму функціонування на практиці. Водночас, дедалі більшої актуальності набувають проблеми впровадження аудиту ефективності у практику державного внутрішнього фінансового контролю на окремих стадіях бюджетного процесу України і питання вдосконалення формування результативних показників використання державних ресурсів, вибору методів та

порядку проведення окремих аудиторських процедур, які потрібно детально дослідити.

Проблеми ефективності контролю розкрито в наукових працях таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як І. Басанцов, А. Бліканов, Н. Виговська, В. Жуков, С. Опенишев, І. Чугунов й ін. Проте у них охарактеризовано тільки окремі методики, не подано розробки щодо оцінювання результативності проведення державного внутрішнього фінансового контролю та формування системи відповідних критеріїв і показників.

Хоч внесок названих вище дослідників у розвиток теорії й практики фінансового контролю є значним, в умовах нестабільної економічної ситуації в Україні потребують поглибленого дослідження теоретичні та методологічні засади єдиної системи державного внутрішнього фінансового контролю й оцінювання її ефективності, що обумовило вибір теми дисертації та її актуальність.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету як складова частина комплексних держбюджетних науково-дослідних тем кафедри фінансів “Фінансова політика в стратегії соціально-економічного розвитку України” (номер державної реєстрації 0105 U 000861) та “Формування фінансового механізму сталого розвитку України” (номер державної реєстрації 0110 U 008613) і фундаментальної науково-дослідної роботи кафедри міжнародних фінансів на тему “Концептуальні засади розвитку бюджетного процесу в умовах демократичних та економічних перетворень” (номер державної реєстрації 0109 U 000048). Внесок дисертанта полягає в розробленні концептуальних засад формування й функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні відповідно до стратегічних напрямів соціально-економічного розвитку суспільства.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є формування теоретико-методичних підходів та розроблення практичних рекомендацій щодо модернізації системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі. Для досягнення вказаної мети у роботі визначено завдання:

- дослідити концептуальні засади державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі й сформулювати підходи до з'ясування його сутності;
- охарактеризувати сучасний стан, особливості розвитку і проблеми теоретичного та організаційно-правового забезпечення системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі;
- розкрити зміст бюджетних правопорушень на стадіях бюджетного процесу та розглянути їх класифікацію;
- проаналізувати практику державного внутрішнього фінансового контролю у процесі складання, розгляду, затвердження й виконання бюджетів, розробити підходи до оцінювання результативності та ефективності роботи і простежити взаємодію суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі;
- запропонувати систему оцінювання ефективності державного внутрішнього

фінансового контролю за рівнями ієрархії;

- окреслити напрями вдосконалення організації державного внутрішнього фінансового контролю і визначити підходи до формування його ефективної системи;

- запропонувати шляхи координації державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі.

Об'єкт дослідження – процес державного внутрішнього фінансового контролю.

Предмет дослідження – теоретичні та практичні засади функціонування і розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі.

Методи дослідження. Методологічну базу для здійснення наукового дослідження формують фундаментальні положення економічної теорії, теорії фінансів, державного регулювання економіки й сучасні концепції бюджетного менеджменту, аналізу та контролю. У процесі дослідження застосовувалися такі методи: логічне узагальнення (при розкритті категоріального апарату); системно-структурний аналіз (при розробленні базових положень механізму оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю); порівняльний аналіз (при узагальненні світового досвіду фінансового контролю); методи економіко-математичного моделювання (при визначенні критеріїв оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю) й ін.

Інформаційну основу дослідження становлять: закони України, укази Президента України, нормативні акти Кабінету Міністрів України, аналітичні огляди і звітні дані Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, Рахункової палати України, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України, Державної митної служби України, Державної фінансової інспекції України та наукові публікації вітчизняних і зарубіжних вчених, присвячені фінансовому контролю.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні й розвитку теоретико-методичного забезпечення та поглибленні організаційних засад державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі. Найбільш вагомими науковими результатами дисертаційного дослідження є такі:

вперше:

- запропоновано визначення координації державного внутрішнього фінансового контролю як процесу розподілу й узгодження діяльності суб'єктів контролю в часі та просторі й забезпечення їхньої взаємодії для виконання визначених завдань. Побудовано концептуальну модель координації діяльності суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю, що сприятиме посиленню його профілактичної спрямованості та дасть змогу перейти від контролю, за результатами якого вживаються певні заходи впливу на правопорушників, до контролю, спрямованого на попередження правопорушень і завдання шкоди фінансовим інтересам держави;

удосконалено:

– визначення змісту бюджетних правопорушень, які характеризуються протиправністю, суспільною шкідливістю, небезпечністю, винністю, відповідальністю, включають об'єкт, об'єктивну сторону, суб'єкт, суб'єктивну сторону, класифікуються відповідно до стадій бюджетного процесу, що дасть можливість реально оцінити нанесені збитки, втрати, запобігти їхньому допущенню та усунути негативні явища у бюджетному процесі;

– підходи до оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю на рівні регіону в контексті використання показників результативності, дієвості, економічної доцільності та інтенсивності дії контрольних заходів державного внутрішнього фінансового контролю на основі формування системи відповідних показників, визначення важливості критеріїв за правилом Фішберна й узагальнення отриманих результатів у межах інтегрованого показника ефективності з застосуванням шкали Харрінгтона, що допоможе здійснювати якісний і кількісний аналіз динаміки зміни інтегрованого показника й окремих критеріїв ефективності державного внутрішнього фінансового контролю за суб'єктами та об'єктами контролю;

– систему критеріїв ефективності державного внутрішнього фінансового контролю за рівнями ієрархії на основі єдності показників ефективності для всіх рівнів органів державного внутрішнього фінансового контролю і результатів оцінювання ефективності діяльності контролюючих органів з урахуванням особливостей відповідного ієрархічного рівня управління, що сприятиме проведенню реального оцінювання ефективності контролю та забезпеченню результативної взаємодії суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю;

дістало подальший розвиток:

– трактування поняття "система державного внутрішнього фінансового контролю" як сукупність взаємопов'язаних суб'єктів, об'єктів і елементів цього контролю, яка базується на принципах законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості для забезпечення якісного управління бюджетним процесом;

– підходи до визначення сутності державного внутрішнього фінансового контролю бюджетного процесу, основними елементами якого є: об'єкти, параметри, форми, завдання і методи внутрішнього контролю та суб'єкти реалізації контрольної функції. Встановлено, що вибір точки контролю визначається стадією бюджетного процесу і ставленням до мети діяльності, а вибір методів – завданнями та змістом точки контролю, щодо якої виконується контрольна процедура;

– теоретичні та практичні позиції щодо обґрунтування доцільності створення сучасної моделі єдиної системи державного внутрішнього фінансового контролю, яка поєднає спеціальні структури, взаємоузгоджену законодавчо-нормативну базу, інформаційно-комунікаційне забезпечення, незалежний вищий орган (Національне бюро), розгалужену галузеву структуру. Це дозволить виявити фінансові порушення на всіх стадіях бюджетного процесу, оптимізувати законодавчу базу, попереджувати зловживання.

Практичне значення одержаних результатів. Пропозиції автора мають теоретичне обґрунтування і прикладне значення. Окремі з них використано у

практичній роботі Державної казначейської служби України (довідка №20-08/26918641 від 12.12.2012 р.), Державної казначейської служби в Тернопільській області (довідка № 1.2.-08/16-6968 від 06.12.2012 р.), Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 5-01/61-2176 від 05.12.2012 р.), Державної фінансової інспекції в Тернопільській області (довідка № 19-02-11-18/7939 від 30.11.2012 р.).

Науково-методичні розробки, вміщені в роботі, впроваджено у навчальний процес Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-38/3509 від 27.11.2012 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження містить результати власних досліджень автора. Наукові положення, які виносяться на захист, одержані автором самостійно.

Апробація результатів дисертації. Положення та результати дисертаційного дослідження доповідалися й обговорювалися на 8 науково-практичних конференціях, серед яких: IX Міжнародна науково-практична інтернет-конференція "Україна наукова" (м. Львів, 2011 р.), та всеукраїнських науково-практичних конференціях: "Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ" (м. Тернопіль, 2011 р.), "Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах світової економічної кризи" (м. Тернопіль, 2009 р.), "Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації" (м. Тернопіль, 2009 р.), "Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації" (м. Тернопіль, 2010 р.), "Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах світової економічної кризи" (м. Тернопіль, 2010 р.), "Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ" (м. Тернопіль, 2012 р.), "Перспективи розвитку фінансової системи України" (м. Тернопіль 2012 р.).

Результати дисертаційної роботи також доповідалися та обговорювалися на науково-методичних конференціях і міжкафедральних семінарах Тернопільського національного економічного університету.

Публікації. Основні положення дисертаційної роботи знайшли відображення у 13 наукових працях загальним обсягом 5,0 друк. арк. (з них особисто автору належить 4,02 друк. арк.), серед них 5 праць, де подано основні наукові результати дисертації (особистий внесок автора – 2,61 друк. арк.) та 8 – праць апробаційного характеру (2,39 друк. арк.).

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний обсяг роботи становить 198 сторінок друкованого тексту. Матеріали дисертації містять 28 таблиць та 18 рисунків. Список використаних джерел налічує 211 найменувань на 21 сторінках. У роботі подано 17 додатків на 21 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У першому розділі "Теоретико-організаційні засади державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі" досліджено

концептуальні засади державного внутрішнього фінансового контролю, особливості розвитку організаційно-правового забезпечення державного внутрішнього контролю у бюджетному процесі та бюджетні правопорушення на стадіях бюджетного процесу і розглянуто їхню класифікацію.

Аргументовано, що з урахуванням специфічних особливостей державний внутрішній фінансовий контроль доцільно розглядати як систему взаємопов'язаних суб'єктів, об'єктів та елементів, призначену для забезпечення якісного управління бюджетним процесом на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності й прозорості.

Складовими державного внутрішнього фінансового контролю бюджетного процесу визначено об'єкти, параметри, форми, завдання і методи внутрішнього контролю та суб'єкти реалізації контрольної функції. Водночас наголошено на тому, що вибір точки контролю визначається стадією бюджетного процесу і ставленням до мети діяльності, а вибір методів – завданнями та змістом точки контролю, щодо якої виконується контрольна процедура.

Наголошено, що цілісність і узгодженість системи державного фінансового контролю може бути забезпечена тільки за умови внутрішньої впорядкованості, узгодженості діяльності органів державного фінансового контролю, що мають спільну мету, але різні функції. Єдність системи фінансового контролю передбачає наявність координації відповідних суб'єктів.

За результатами аналізу особливостей державного внутрішнього фінансового контролю побудовано його модель, яка передбачає підходи до трактування державного внутрішнього фінансового контролю, формулювання його мети і визначення принципів, суб'єктів та елементів. Всі складові моделі тісно взаємопов'язані між собою, доповнюють одна одну і утворюють єдине ціле.

Для формування ефективної нормативно-правової бази державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетних організаціях запропоновано вирішити такі завдання:

- розробити методологію фінансового контролю (цілі, завдання, принципи тощо) і здійснювати цю діяльність на наукових засадах;
- сформувати: організаційну структуру системи фінансового контролю; способи нормативно-правового регулювання фінансового контролю; права й обов'язки суб'єктів фінансового контролю; предмет, відносини регулювання, цілі та завдання системи нормативно-правових актів фінансового контролю; основні джерела права фінансового контролю (нормативно-правові акти) і рівні нормативно-правового регулювання; порядок побудови системи нормативно-правових актів фінансового контролю, її структуру та зміст;
- узгодити основні напрямки взаємодії правових актів фінансового контролю з актами інших підгалузей (сфер) фінансового права і з іншими галузями права.

До основних недоліків існуючої системи державного внутрішнього фінансового контролю зараховано: правову невизначеність понятійної бази, відсутність наукового й методичного обґрунтування контролю та служби децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного сектору; недостатній рівень наукового,

інформаційно-технічного і кадрового забезпечення цієї сфери та незабезпеченість на законодавчому рівні аудиту й інформаційних технологій контролю.

У другому розділі **“Оцінка сучасного стану системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі”** досліджено практику державного внутрішнього фінансового контролю у процесі бюджетного планування, охарактеризовано особливості цього контролю за виконанням бюджетів. Запропоновано методику оцінювання результативності взаємодії суб’єктів державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі.

За результатами вивчення інформації щодо виконання контрольних повноважень органами Державної казначейської служби України проаналізовано динаміку порушень бюджетного законодавства протягом 2010 – 2012 рр. (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка порушень бюджетного законодавства, попереджених органами Державної казначейської служби України, протягом 2010 – 2012 рр. за результатами заходів попереднього та поточного контролю

Показники	Попередній контроль	Поточний контроль	Всього
2010 р:			
– кількість	18020	23258	41278
– питома вага (%)	44	56	100
– сума (млн. грн.)	1466,3	386,6	1852,9
2011 р:			
– кількість	12593	3401	15994
– питома вага(%)	79	21	100
– сума(млн. грн.)	2235,5	650,3	2885,8
2012 р:			
– кількість	8530	1909	10439
– питома вага (%)	82	18	100
– сума (млн. грн.)	1889,8	95,4	1985,2
Всього:			
– кількість	39143	28568	67711
– питома вага (%)	58	42	100
– сума (млн.грн.)	5591,6	1132,3	6723,9
– питома вага(%)	83	17	100
Відхилення у 2012 р:			
– кількість	9490	21349	30839
– питома вага (%)	31	69	100
– сума (млн. грн.)	–423,5	–291,2	–714,7

Як показують наведені дані, за досліджуваний період при виконанні державного та місцевих бюджетів за видатками органами Державної казначейської служби України зроблено 67711 попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства на загальну суму 6,79 млрд. грн.

Результати аналізу дають підстави стверджувати про переваги використання такої форми контролю, як аудит порівняно з внутрішньою контрольно-ревізійною роботою, її вищу ефективність, переорієнтацію цілей діяльності – від виявлення порушень до їх попередження та повернення витрачених з порушенням

законодавства сум.

Якісне проведення аудиту ефективності потребує застосування великої кількості аудиторських процедур (методів, способів і прийомів), які би забезпечили достовірність аудиторських висновків та визначалися конкретними умовами досліджуваного об'єкта. Для вдосконалення вибору виду аналітичних процедур запропоновано їх систематизувати залежно від етапу проведення аудиту ефективності.

Виявлено основні причини бюджетних правопорушень, до яких належать: невисока ефективність внутрішнього контролю і низький рівень відповідальності розпорядників бюджетних коштів, зокрема порушення термінів та обсягів подання фінансової звітності, невідповідність даних фінансової звітності даним бухгалтерського обліку органів Державної казначейської служби України й ін.

До основних проблем оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю зараховано: відмінність цілей визначення ефективності на різних рівнях ієрархії державного внутрішнього фінансового контролю; уніфікацію критеріїв ефективності державного внутрішнього фінансового контролю з урахуванням особливостей і специфіки його органів на різних рівнях управління.

Обґрунтовано, що критерії ефективності мають бути єдиними для всіх рівнів органів державного внутрішнього фінансового контролю, а систему показників оцінювання ефективності діяльності контролюючих органів необхідно формувати з урахуванням особливостей відповідного ієрархічного рівня управління.

Інтегрований критерій ефективності державного внутрішнього фінансового контролю рекомендовано визначати за рівнями значущості відповідних критеріїв ефективності з метою формування інтегрованого показника ефективності цього контролю. Для розрахунку рівня важливості кожного критерію ефективності запропоновано застосовувати правило Фішберна.

Рівень ефективності діяльності Державної фінансової інспекції України визначатиметься на основі розрахованого інтегрального показника за розробленою вербально-числовою шкалою Харрінгтона, яка є універсальною у різних сферах діяльності й кількісним вимірником досліджуваного об'єкта й матиме параметри, вказані у табл. 2

Таблиця 2

Рівні ефективності контрольних заходів, проведених Державною фінансовою інспекцією Тернопільської області у 2009 – 2011 рр. (у %)

Критерій ефективності	Роки			Рівень ефективності за шкалою Харрінгтона
	2009 р.	2010 р.	2011 р.	
Критерій результативності	63,75	64,98	63,52	середній
Критерій дієвості	57,98	57,85	57,95	нижчий від середнього
Критерій економічності	61,35	63,58	69,70	середній
Критерій інтенсивності діяльності	61,65	63,89	68,18	середній
Інтегрований критерій ефективності	61,33	61,30	62,45	середній

На основі аналізу критеріїв, наведених у табл. 2, зроблено висновок, що ефективність діяльності Державної фінансової інспекції у Тернопільській області за аналізований період перебувала на середньому рівні. Критерії дієвості сягнули рівня

нижчого від середнього, що підтверджує необхідність удосконалення роботи цієї структури. Найвищий рівень ефективності контрольної діяльності цієї інспекції спостерігався у 2011 р., коли значення інтегрованого критерію становило 62,45%, що за шкалою Харрінгтона належить до середнього рівня.

У дисертації вказано на зниження критерію результативності з 63,72% у 2009р до 63,52% у 2011 р., що свідчить про скорочення обсягів повернених до бюджету ресурсів, одержаних внаслідок порушення бюджетного законодавства і зменшення кількості підготовлених подань. Водночас зріс критерій інтенсивності діяльності з 61,65% у 2009 р. до 68,18% у 2011 р., тобто збільшилась продуктивність праці контролюючого персоналу.

Запропонована методика визначення інтегрованого показника ефективності державного внутрішнього фінансового контролю на основі критеріїв результативності, дієвості, економічності й результативності діяльності має універсальний характер та може бути використана на різних рівнях управління.

У роботі констатовано, що впровадження такої методики оцінювання ефективності й результативності діяльності органів державного внутрішнього фінансового контролю сприятиме: зростанню ефективності використання бюджетних ресурсів; підвищенню оперативності виявлення бюджетних правопорушень на всіх етапах бюджетного процесу і розробленню відповідних контрольних заходів та рекомендацій; оптимізації організаційної структури державного внутрішнього фінансового контролю; вдосконаленню методичного й інформаційного забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю на всіх рівнях управління.

У третьому розділі **“Модернізація системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі”** запропоновано шляхи вдосконалення організації методики проведення державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі та визначено напрями формування державного внутрішнього фінансового контролю.

Наголошено, що модернізація державного внутрішнього контролю в бюджетному процесі передбачає визначення єдиних концептуальних засад організації цього контролю, оптимізацію його організаційної структури, уточнення і розмежування функцій органів державного фінансового контролю, стандартизацію форм та методів контрольної діяльності, вдосконалення кадрового забезпечення, покращення матеріально-технічного, наукового й інформаційно-аналітичного забезпечення функціонування системи контролю. При цьому сформульовано основні завдання удосконалення системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі.

Зазначено, що створення повноцінної, законодавчо регламентованої системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі потребує системного підходу до формування його концептуальних та методичних основ, серед яких: понятійний апарат; цілі, завдання і принципи здійснення; функції, об'єкти та методи; критерії та показники, а також їх інформаційна база; форми організації, реалізації та контролю виконання рекомендацій такого контролю.

Автором доведено, що дієвий державний внутрішній фінансовий контроль у

бюджетному процесі забезпечить виявлення випадків незаконного і неефективного використання бюджетних ресурсів, розробку рекомендацій по усуненню причин, які їх спричинили.

Проведене дослідження дало можливість виділити пріоритетні напрями підвищення результативності функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі:

1) використання міжнародного досвіду при розробці організаційних, методологічних засад функціонування державного внутрішнього фінансового контролю із врахуванням специфічних особливостей фінансової системи України, що дасть можливість побудувати дієву систему органів цього контролю;

2) створення нормативно-правового забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю на основі принципів, зазначених у Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, розробка і прийняття Закону України “Про державний внутрішній фінансовий контроль”, необхідних інструкцій і методичних вказівок щодо проведення контрольних заходів на всіх рівнях формування і використання бюджетних ресурсів;

3) визначення джерел періодичного опублікування системою державного внутрішнього фінансового контролю своєчасної і достовірної інформації щодо напрямів використання бюджетних коштів, виявлених правопорушень і прийнятих заходів щодо їх усунення;

4) узгодження основних положень нормативно-правових актів державного внутрішнього фінансового контролю та інших елементів фінансової системи;

5) розподіл функцій і контрольних повноважень на всіх рівнях проведення державного внутрішнього фінансового контролю для уникнення дублювання функцій, що сприятиме оптимізації структури його органів і, як наслідок, зростання результативності діяльності;

6) формування системи підготовки кваліфікованих спеціалістів для проведення державного внутрішнього фінансового контролю.

Запропоновані напрями сприятимуть формуванню ефективної системи органів державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, підвищенню якості його нормативно-правового, організаційного, методологічного та інформаційного забезпечення.

У дисертації обґрунтовано доцільність побудови двох підсистем – органів контролю законодавчої та окремо виконавчої гілок влади (Рахункової палати України й територіальних рахункових палат і також Державної фінансової інспекції). Після цього рекомендовано перейти до централізації складної системи з метою забезпечення координації діяльності підсистем.

Звернуто особливу увагу на необхідність законодавчого розмежування контрольних функцій двох незалежних один від одного органів вищого державного фінансового контролю (Державної фінансової інспекції України та Рахункової палати України), компетенції контрольних функцій на принципах здійснення контролю за виконанням видаткової частини державного бюджету й за надходженнями до цього бюджету.

Суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю за ознаками

компетенції щодо об'єктів контролю поділено на три групи:

- перша група – вищий державний фінансовий контроль;
- друга група – зовнішній державний фінансовий контроль;
- третя група – внутрішній державний фінансовий контроль.

У роботі зазначено, що запровадження створеної таким чином системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі дасть змогу виявляти фінансові порушення на всіх стадіях бюджетного процесу і здійснювати коригування нормативно-правової бази для недопущення фінансових порушень та зловживань.

Сучасна модель єдиної системи державного внутрішнього фінансового контролю має органічно поєднувати: спеціально виділені структури (фахових спеціалістів) у правоохоронних, судово-експертних та судових органах, які працюватимуть за матеріалами контролюючих органів щодо фінансових правопорушень; взаємоузгоджену законодавчо-нормативну базу та єдину інформаційно-комунікаційну інфраструктуру, що, у свою чергу, сприятиме вдосконаленню правового забезпечення і методичного й аналітичного потенціалу контрольної діяльності; централізований підрозділ матеріально-технічного та фінансового забезпечення, що надасть можливість контролю та економії державних фінансових ресурсів на утримання органів системи.

За такого підходу на кожному етапі реалізації державного фінансового контролю можуть бути збережені всі нині діючі контролюючі органи (за умови їх модернізації та чіткого розмежування функцій).

Водночас виникає потреба у введенні терміну “координація” до всіх нормативно-правових актів, які регламентують здійснення державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. В результаті цього буде сформовано сукупність необхідних завдань з координації функціонування його органів. Координацію державного внутрішнього фінансового контролю запропоновано розглядати як процес розподілу й узгодження діяльності його суб'єктів в часі та просторі й забезпечення їх взаємодії з метою виконання визначених завдань. Така координація здатна забезпечити його цілісність, стійкість, функціональну повноту.

У дисертації побудовано концептуальну модель координації державного внутрішнього фінансового контролю (рис. 3), яка передбачає здійснення координаційної діяльності за допомогою певних механізмів відповідно до рівня ієрархії.

Доведено, що координація дасть змогу перейти від контролю, за результатами якого застосовуються певні заходи впливу на правопорушників, до контролю, спрямованого на попередження правопорушень та завдання шкоди фінансовим інтересам держави. У результаті координації фінансового контролю зміцниться фінансова дисципліна, вимоги якої поширюються на органи державного управління, місцевого самоврядування, підприємства, установи й організації.

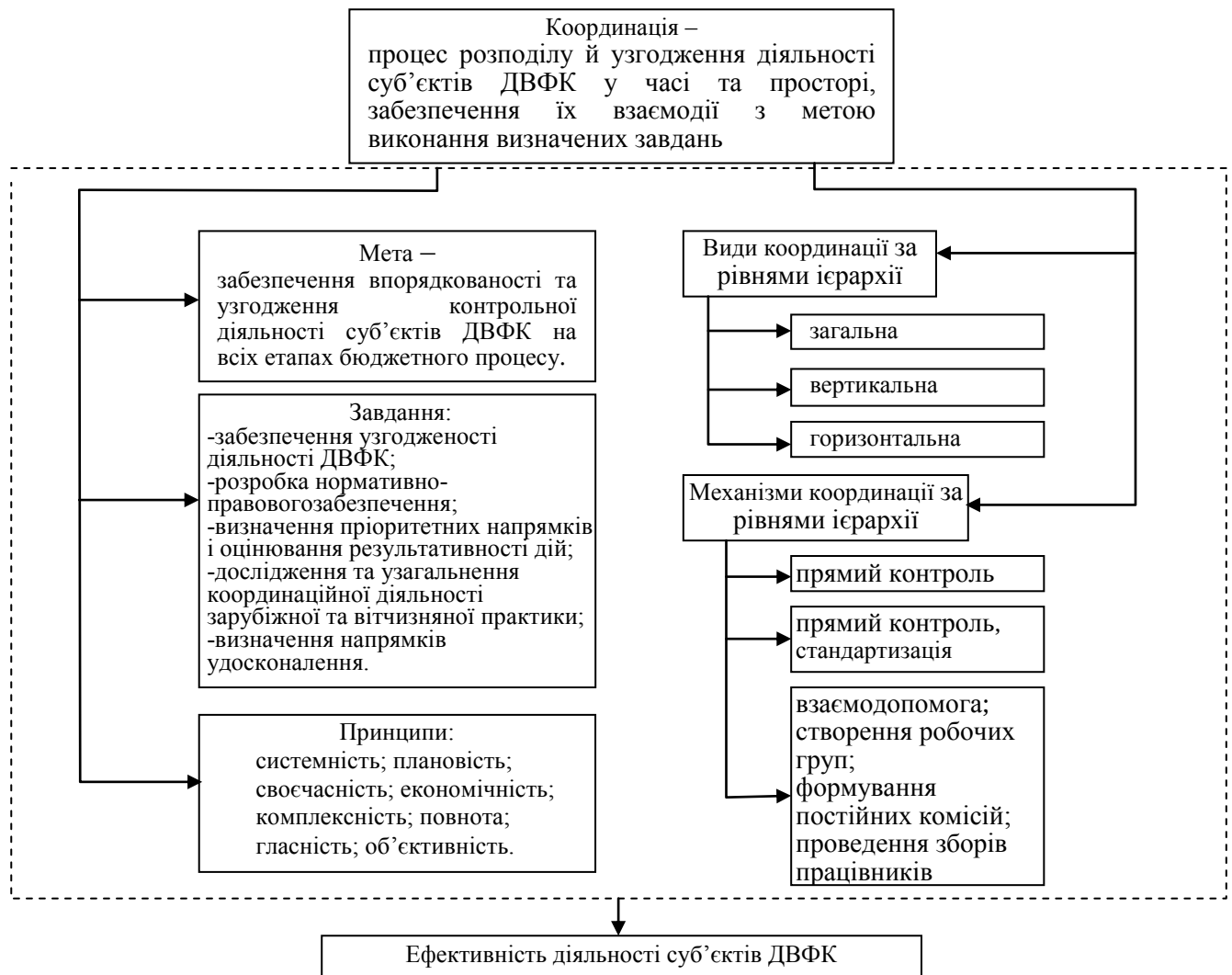


Рис. 3. Концептуальна модель координації суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю

Аргументовано, що удосконалення організації та методики проведення державного внутрішнього фінансового контролю, координація й формування його системи в бюджетному процесі сприятимуть підвищенню ефективності діяльності органів державного внутрішнього фінансового контролю і використання бюджетних ресурсів.

ВИСНОВКИ

У дисертації подано теоретико-методичне обґрунтування пропозицій та практичних рекомендацій щодо визначення напрямів удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі та розроблення методики оцінювання його ефективності в Україні. За результатами дисертаційного дослідження зроблено такі висновки:

1. На основі дослідження концептуальних засад державного внутрішнього фінансового контролю встановлено, що основними його елементами є об'єкти, параметри, форми, завдання, методи та суб'єкти реалізації контрольної функції. При цьому наголошено, що вибір точки контролю визначається стадією бюджетного

процесу і ставленням до мети діяльності, а вибір методів – завданнями та змістом точки контролю, щодо якої виконується контрольна процедура. Для врахування і відображення його специфічних особливостей запропоновано внести уточнення й трактувати державний внутрішній фінансовий контроль як систему взаємопов'язаних суб'єктів, об'єктів та елементів, призначену для забезпечення якісного управління бюджетним процесом на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності й прозорості. Систематизація концептуальних підходів до розуміння принципів державного внутрішнього фінансового контролю дала змогу побудувати ефективну модель державного внутрішнього фінансового контролю.

2. Аналіз сучасного стану, особливостей розвитку і проблем організаційно-правового забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі показав, що цілісність та ефективність функціонування системи цього контролю може бути забезпечена тільки за умови внутрішньої впорядкованості й узгодження діяльності його органів, які мають спільну мету, але різні функції та потребують забезпечення координації їхньої роботи. Результати аналізу, проведеного європейськими експертами та Міжнародною організацією SIGMA щодо реформування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, свідчать про необхідність запровадження належного нормативно-правового й організаційного забезпечення для побудови систем внутрішнього контролю і служб внутрішнього аудиту на центральному та регіональному рівнях.

3. Бюджетні правопорушення розуміють як недотримання учасниками бюджетного процесу встановленого порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету. Вони мають такі характерні ознаки, як протиправність, суспільна небезпечність, винність та відповідальність. Відповідно до чинного законодавства передбачено такі види відповідальності за порушення бюджетного законодавства, зокрема: кримінальну, адміністративну, цивільно-правову й дисциплінарну.

4. Аналіз заходів державного внутрішнього фінансового контролю на етапі бюджетного планування підтвердив, що важливе значення при цьому має проведення попереднього фінансового контролю процесу формування і розподілу обсягів фінансових ресурсів державного та місцевих бюджетів, який сприяє зменшенню кількості бюджетних правопорушень і ефективному використанню бюджетних ресурсів. На основі дослідження особливостей державного внутрішнього фінансового контролю у процесі виконання бюджетів визначено сукупність етапів контрольної-ревізійної процесу перевірки виконання бюджету та послідовність їхнього виконання. Однією зі складових державного внутрішнього фінансового контролю є внутрішній аудит ефективності використання державних фінансових ресурсів. Науково-методичні рекомендації автора спрямовані на концептуальне розширення й удосконалення існуючих підходів до визначення мети, змісту, методів та врахування результатів проведення аудиту ефективності. Їхнє застосування на практиці має сприяти отриманню максимально об'єктивної, точної та систематизованої інформації про рівень ефективності використання державних фінансових ресурсів. Для оцінювання ефективності роботи і взаємодії суб'єктів

державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі на рівні регіону рекомендовано застосовувати критерії результативності, дієвості, економічної доцільності й інтенсивності контрольних заходів цього контролю на основі розробленої системи показників застосування важливості критеріїв за правилом Фішберна та узагальнення отриманих результатів дослідження в межах інтегрованого показника ефективності з використанням шкали Харрінгтона. Це дасть змогу якісно аналізувати динаміку зміни інтегрованого показника і кожного з критеріїв ефективності державного внутрішнього фінансового контролю за відповідними суб'єктами та об'єктами контролю.

5. З метою розробки та прийняття оптимальних рішень, вибору напрямів удосконалення роботи системи державного внутрішнього фінансового контролю запропоновано оцінювати його ефективність для всіх суб'єктів з використанням відповідних рівнів та забезпеченням єдності критеріїв показників оцінювання ефективності діяльності контролюючих органів. Обґрунтовано доцільність врахування при цьому особливостей кожного ієрархічного рівня управління. Це сприятиме здійсненню реального оцінювання ефективності контролю й результативності взаємодії всіх суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі та окресленню шляхів його удосконалення.

6. На основі проведеного дослідження виділено пріоритетні напрями підвищення результативності функціонування органів державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі. Для створення ефективної єдиної системи цього контролю запропоновано: розробити основи його організації, визначити принципи, мету і завдання; сформувати склад суб'єктів та ієрархічні рівні управління; визначити систему об'єктів; розробити інформаційне забезпечення діяльності; створити єдину інформаційну базу та єдині форми й порядок звітності. Дана система повинна мати постійний характер, бути стабільною, спрямованою на виправлення порушень та недопущення їх у майбутньому на всіх рівнях державної влади.

7. З метою формування ефективної системи та підвищення результативності державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі побудовано концептуальну модель забезпечення координації суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю, що сприятиме посиленню його профілактичної спрямованості, дасть змогу перейти від контролю, за результатами якого вживаються певні заходи впливу на правопорушників, до контролю, спрямованого на попередження правопорушень і завдання шкоди фінансовим інтересам держави. При тому координація державного внутрішнього фінансового контролю визначається як процес розподілу й узгодження діяльності суб'єктів контролю в часі та просторі.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Коломийчук Н. М. Роль і значення державного фінансового контролю у соціально-економічному розвитку суспільства / Н. М. Коломийчук // Фінансова

система України : зб. наук. праць. – Острог : Вид-во Нац. ун.-ту „Острозька академія”. – 2010. – С. 303-307.

2. Коломийчук Н. М. Адміністрування податків і зборів у контексті положень Податкового кодексу України / Н. М. Коломийчук, Я. Р. Ярема, Б. П. Ярема // Вісник Львівської державної фінансової академії. – 2010. – № 19. – С. 41–46 (Особистий внесок автора 0,2 друк. арк. Автору належать висвітлені питання щодо порядку контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи).

3. Коломийчук Н. М. Методи, види і джерела формування державних доходів / Н. М. Коломийчук, П. П. Гаврилко, Ю. І. Турянський // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2011. – Вип. 21.8. – С. 297–302 (Особистий внесок автора 0,2 друк. арк. Автору належать висвітлені питання щодо аналізу основних методів, видів і джерел формування державних доходів).

4. Коломийчук Н. М. Проблеми нормативно-правового регулювання відповідальності за бюджетні правопорушення / Н. М. Коломийчук // Вісник ТНЕУ. – 2012. – Вип. 3. – С. 303-307.

5. Коломийчук Н. М. Сучасні реалії та проблеми аудиту ефективності / Н. М. Коломийчук // Світ фінансів. – 2012. – Вип. 4. – С. 167-172.

Опубліковані праці апробаційного характеру:

6. Коломийчук Н. М. Проблематика та роль податкових надходжень у складі доходів місцевих бюджетів / Н. М. Коломийчук // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах світової економічної кризи : матеріали наук. конф. проф.-викл. складу (Тернопіль, 15 квіт. 2009 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – С. 68–73.

7. Коломийчук Н. М. Шляхи вдосконалення виконання місцевих бюджетів / Н. М. Коломийчук // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : матеріали Сьомої міжнар. наук. конф. молодих вчених. Ч. 2. – Тернопіль : Екон. думка, 2009. – С. 103 – 104.

8. Коломийчук Н. М. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю / Н. М. Коломийчук, С. В. Савчук // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : матеріали Сьомої міжнар. наук. конф. молодих вчених. – Ч. 2. – Тернопіль : Екон. думка, 2010. – С. 112 –114. (особистий внесок 0,08 друк. арк. Автору належать висвітлені питання щодо впровадження зарубіжного досвіду у вітчизняну систему державного фінансового контролю).

9. Коломийчук Н. М. Роль державного внутрішнього фінансового контролю у системі фінансового контролю / Н. М. Коломийчук // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах світової економічної нестабільності : матеріали наук. конф. проф.-викл. складу (Тернопіль, 15 квіт. 2010 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – С. 90 – 93.

10. Коломийчук Н. М. Сучасні методи встановлення податкових ставок / Н. М. Коломийчук, Ю. І. Турянський, П. П. Гаврилко [Електронний ресурс] : / Дев'ята міжнародна науково-практична інтернет-конференція "Україна наукова" (м. Львів,

2011 р.). – Режим доступу : <http://intkonf.org/ken-turyanskiy-yui-kolomiychuk-nm-ken-gavrilkopp-suchasni-metodi-vstanovlennya-podatkovih-stavok/> (Особистий внесок 0,07 друк. арк. Автору належать висвітлені питання щодо ролі контролю у встановленні податкових ставок).

11. Коломийчук Н. М. Сутнісно-теоретичні ознаки державного-фінансового контролю / Н. М. Коломийчук // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ : матеріали наук. конф. проф.-викл. складу (Тернопіль, 14 квіт. 2011 р.). – Тернопіль: ТНЕУ, 2011. – С. 119 – 122.

12. Коломийчук Н. М. Дискусійні питання сутності державного фінансового контролю / Н. М. Коломийчук // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ : матеріали наук. конф. проф.-викл. складу (Тернопіль, 11 квіт. 2012 р.). – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 60 – 62.

13. Коломийчук Н. М. Напрями посилення ролі державного фінансового контролю в економіці країни / Н. М. Коломийчук // Перспективи розвитку фінансової системи України : матеріали наук.-практ. конф. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 142 – 144.

АНОТАЦІЯ

Коломийчук Н. М. Державний внутрішній фінансовий контроль в бюджетному процесі. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2013.

У дисертації поглиблено трактування поняття системи державного внутрішнього фінансового контролю як сукупності взаємопов'язаних суб'єктів, об'єктів та елементів цього контролю, яка базується на принципах законності, економічності, ефективності, результативності й прозорості для забезпечення якісного управління бюджетним процесом.

Досліджено підходи до оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю на рівні регіону в контексті використання критеріїв результативності, дієвості, економічної доцільності та інтенсивності контрольних заходів державного внутрішнього фінансового контролю на основі формування системи відповідних показників, визначення важливості критеріїв за правилом Фішберна й узагальнення отриманих результатів у межах інтегрованого показника ефективності із застосуванням шкали Харрінгтона. Обґрунтовано, що це дасть змогу здійснювати якісний і кількісний аналіз динаміки зміни інтегрованого показника й окремих критеріїв ефективності державного внутрішнього фінансового контролю за суб'єктами і об'єктами контролю.

Запропоновано визначення координації державного внутрішнього фінансового контролю, як процесу розподілу та узгодження діяльності суб'єктів контролю в часі й просторі та забезпечення їхньої взаємодії для виконання визначених завдань.

Побудовано концептуальну модель забезпечення координації суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю, використання якої на практиці

сприятиме посиленню його профілактичної спрямованості й дасть змогу перейти від контролю, за результатами якого вживаються певні заходи впливу на правопорушників, до контролю, спрямованого на попередження правопорушень і нанесення шкоди фінансовим інтересам держави.

Ключові слова: державний внутрішній фінансовий контроль, критерій ефективності, бюджетне правопорушення, координація, системний підхід.

АННОТАЦИЯ

Коломийчук Н. М. Государственный внутренний финансовый контроль в бюджетном процессе. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.08 – деньги, финансы и кредит. – Тернопольский национальный экономический университет Министерства образования и науки Украины, Тернополь, 2013.

В диссертации углублено трактовку понятия системы государственного внутреннего финансового контроля как совокупности взаимосвязанных субъектов, объектов и элементов данного контроля, основанной на принципах законности, экономичности, эффективности, результативности и прозрачности с целью обеспечения качественного управления бюджетным процессом.

Очерчены подходы к определению сущности государственного внутреннего финансового контроля бюджетного процесса, основными элементами которого являются объекты, параметры, формы, задачи и методы внутреннего контроля, а также субъекты реализации контрольной функции. Подчеркнуто, что выбор точки контроля определяется стадией бюджетного процесса и отношением к цели деятельности, а выбор методов – задачами и содержанием точки контроля, относительно которой выполняется контрольная процедура.

Исследованы подходы к оценке эффективности государственного внутреннего финансового контроля на уровне региона в части применения критериев результативности, действенности, экономической целесообразности и интенсивности контрольных мероприятий государственного внутреннего финансового контроля на основе формирования системы соответствующих показателей, установления важности весомости критериев по правилу Фишберна и обобщения полученных результатов в пределах интегрированного показателя эффективности с использованием шкалы Харрингтона. Обосновано, что это позволит осуществлять качественный и количественный анализ динамики изменения интегрированного показателя и отдельных критериев эффективности государственного внутреннего финансового контроля по субъектам и объектам контроля.

Предложено определение координации государственного внутреннего финансового контроля как процесса распределения и согласования деятельности субъектов контроля во времени и пространстве, обеспечения их взаимодействия с целью выполнения поставленных задач.

Построена концептуальная модель обеспечения координации субъектов

государственного внутреннего финансового контроля, использование которой на практике будет способствовать усилению его профилактической направленности и позволит перейти от контроля, по результатам которого применяются соответствующие меры воздействия на правонарушителей, к контролю, направленному на предупреждение правонарушений и нанесения вреда финансовым интересам государства.

Ключевые слова: государственный внутренний финансовый контроль, критерий эффективности, бюджетное правонарушение, координация, системный подход.

ANNOTATION

Kolomiychuk N. M. The state internal financial control in the budgetary process. – On rights for a manuscript.

The thesis on receiving scientific degree of Candidate of Economic Sciences behind specialty 08.00.08 - money, finance and the credit. – Ternopol national economic university Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2013.

In dissertation interpretation of concept of the state internal financial checking system is deep as which is based the aggregate of connecting subjects, objects and elements of this control, on principles of legality, economy, efficiency, effectiveness and transparency, for providing of high-quality management a budgetary process.

Approaches to an assessment of efficiency of the state internal financial control at the level of the region regarding application of criteria of productivity, effectiveness, economic feasibility and intensity of control actions of the state internal financial control on the basis of formation of system of the corresponding indicators, determination of ponderability of criteria by Fyshbern's rule, generalization of the received results within the integrated indicator of efficiency with use of a scale of Harryngton are investigated. It will allow to carry out the qualitative and quantitative analysis of dynamics of change of the integrated indicator and separate criteria of efficiency of the state internal financial control of subjects and objects of control. It is offered definitions of coordination of the state internal financial control as process of distribution and coordination of activity of subjects of control in time and spacious, ensuring their interaction for performance of objectives and the conceptual model of coordination of subjects of the state internal financial control which will render assistance to strengthening of its preventive orientation is constructed, will allow to pass from control by results of which certain measures of influence to offenders, to the control directed on the prevention of offenses and harming financial interests of the state are applied.

Keywords: state internal financial control, criterion of efficiency, budgetary offense, coordination, system approach.