

59  
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ВОДНОГО ГОСПОДАРСТВА ТА ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ

---

# ВІСНИК

НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ  
ВОДНОГО ГОСПОДАРСТВА  
ТА ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ

ЕКОНОМІКА

Збірник наукових праць

Випуск 3 (43)



НАЦІОНАЛЬНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ  
ВОДНОГО ГОСПОДАРСТВА  
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ

Рівне 2008

6(06)+УД(ЧУкр)ЯЧ

У збірнику опубліковані наукові статті з економічних наук. Призначений для наукових працівників, інженерів, аспірантів та студентів навчальних закладів.

#### Редакційна колегія

**Гурин В.А.**, д.т.н., професор, ректор НУВГП, відповідальний редактор; **Гіроль М.М.**, д.т.н., професор, проректор з наукової роботи НУВГП, заступник відповідального редактора; **Левицька С.О.**, д.е.н., професор кафедри обліку та аудиту НУВГП - відповідальний секретар; **Галушкіна Т.П.**, д.е.н., професор НУВГП; **Гронтковська Г.Е.**, к.е.н., доцент зав. кафедрою економічної теорії НУВГП; **Гуменюк В.Я.**, д.е.н., професор зав. кафедрою трудових ресурсів і підприємництва УДУВГП; **Зінь Е.А.**, д.е.н., професор, зав. кафедрою регіонального управління НУВГП; **Карлін М.І.**, д.е.н., професор НУВГП; **Кожушко Л.Ф.**, д.т.н., професор, зав. кафедрою менеджменту НУВГП; **Кушнір Н.Б.**, к.е.н., доцент НУВГП; **Лазаришина І.Д.**, д.е.н., професор, зав. кафедри обліку та аудиту НУВГП; **Павлов В.І.**, д.е.н., професор, зав. кафедрою фінансів та економічного природокористування НУВГП; **Хвесик М.А.**, д.е.н., професор НУВГП; **Шевченко Г.С.**, д.е.н., професор НУВГП;

Технічний секретар – **Шалупіна Т.Г.**

Збірник наукових праць, затверджений Президією ВАК України як фахове видання з економічних наук (Постанова президії ВАК України від 11 квітня 2001 р. № 05-05/4, Бюлетень ВАК України № 3, 2001 р., пер. № 8).

Матеріали збірника розглянуті і рекомендовані до видання на Вченій раді університету 29 серпня 2008 р., протокол №9

Адреса редколегії: 33028 м. Рівне, вул. Соборна, 11, НУВГП  
© Національний університет водного господарства та природокористування, 2008

# З М І С Т

## Е К О Н О М І К А

Бєлова О.І.	Механізм формування системи мотивування на етапах розробки та реалізації стратегії.....	3
Бондарчук А.В. Міклуха О.Л.	Проблеми і перспективи подання податкової звітності у електронному вигляді.....	11
Борейко В. І. Либак Т. В.	Ефективність використання базальтових родовищ у Рівненській області.....	17
Заячківська О.В. Колесниченко А.І.	Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: проблеми і перспективи розвитку.....	23
Збагерська Н.В. Полюхович М.А.	Формування витрат на лісовідновлення та шляхи їх зниження.....	30
Іванченко А.М.	Особливості роботи іноземних девелоперів на українському ринку нерухомості.....	36
Кучер В.А.	Стратегія інвестиционного розвитку угледобывающего підприємства.....	44
Костюкова О.В.	Концептуальні основи реформування обліку доходів органів державного сектора.....	52
Левицька С. О. Авраменко Ю.С. Степанець О.О.	Аналіз необоротних активів бюджетних установ: вітчизняна та міжнародна практика.....	59
Левицька О.О.	Аналіз інноваційної діяльності.....	69
Матвійчук О.В.	Методологічні основи еколого-економічного оцінювання використання водних ресурсів.....	76
Мельничук Н.В.	Аналіз тенденцій використання природно-ресурсного потенціалу України.....	82
Мороз Е. Г. Бабич Н.Я.	Роль тарифної політики в ресурсозбереженні (на прикладі ват «Рівнегаз») .....	93

УДК 336.711.65

**Заячківська О.В., ст. викладач, Колесниченко А. ст. 2 курсу ФЕіП**  
(Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

## **ДЕРЖАВНИЙ ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

**У статті зроблений аналіз понятійної бази державного внутрішнього фінансового контролю та аналіз його розвитку у західних країнах і в Україні.**

**The article deals with the analysis of concept base of state internal financial control, which is used in Ukraine and countries of the European Union and the analysis of the development of state internal control in the western countries and in Ukraine.**

**Основним інструктивним фактором** соціально-економічного стану держави є державний контроль, який в умовах розвитку ринкових відносин, упровадження різноманітних форм власності, охоплення приватизацією різних галузей потребує суттєвого вдосконалення.

**Питанням теорії та практики** державного фінансового контролю присвячені роботи українських вчених-економістів: В.А. Андрюшенка, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.А. Буковинського, О.Д. Василика, В.М. Гейця, А.І. Даниленка, О.Д. Заруби, В.І. Кравченка, І.І. Лукінова, А.М. Мороза, Г.О. П'ятаченка, Б.Ф. Усача та інших.

Проблемам фінансового контролю присвячено роботи російських вчених: А.М. Александрова, Д.А. Аллахведяна, В.Г. Базарової, І.А. Белобжецького, Є.О. Вознесенського, В.П. Дяченка, Є.В. Коломіна, В.М. Радіонової та інших.

У нормативній літературі питання визначення державного внутрішнього контролю та загальні, правові та організаційні засади здійснення його висвітлені також не в повній мірі.

**Метою роботи** є визначення сучасного стану нормативно-правового забезпечення функціонування державного внутрішнього фінансового контролю.

Для **оперативного розв'язання** даної проблеми перед автором поставлено такі завдання:

зробити аналіз визначення понятійної бази державного внутрішнього фінансового контролю, яка застосовується в Україні;

здійснити аналіз розвитку державного внутрішнього контролю у західних країнах та в Україні.

**На жаль, на даний час** існує певна неузгодженість у визначенні понятійної бази державного внутрішнього фінансового контролю в законодавчій, науковій та практичній діяльності в Україні з понятійною базою країн Європейського союзу, про що свідчить таблиця.

Таблиця

**Неузгодженість понятійної бази [1]**

<b>Україна</b>	<b>Країни Європейського союзу</b>
внутрішньогосподарський (управлінський) контроль	внутрішній контроль
фінансове управління	фінансовий контроль
загальне поняття контроль	аудит
—	внутрішній аудит

Проведений аналіз в таблиці свідчить про те, що може виникнути плутанина, коли застосовуються дані поняття. Ми пропонуємо, що для входження України в Європейський союз необхідно створити ефективну нормативну базу, якою б можна було користуватися при проведенні державного фінансового контролю.

Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю у різних країнах, які нещодавно вступили до Європейського союзу, з питання гармонізації внутрішнього фінансового контролю з міжнародними вимогами та нормами і правилами Європейського союзу проходив по-різному.

Так, Литва традиційно мала частково централізовані ревізійні органи, які здійснювали нагляд за управлінням державними фінансами, і була відсутня функція внутрішнього аудиту згідно з визначенням INTOSAI або інших міжнародних стандартів. В 1998 році Литва розпочала реформу державного управління, в рамках якої планувалось здійснити модернізацію системи державних фінансів та внутрішнього контролю. Органи внутрішнього аудиту були створені до 2001 року із прийняттям відповідного законодавства, та програмного документу, затвердженого урядом, де описувалась система внутрішнього контролю. Наприкінці 2002 року Литва звела напрацювання власних реформ та поняття, прийняті в ЄС, в новий закон про внутрішній контроль і внутрішній аудит, прийнявши також допоміжні законодавчі акти, положення та рекомендації. Важливим вимірником як досягнутого, так і майбутнього прогресу став розвиток формалізованих навчальних програм з внутрішнього аудиту за підтримки ЄС, а також створення програми сертифікації внутрішніх аудиторів. Для реалізації цих реформ Литва створила дві установи:

1. Комісію з координації функціонування внутрішнього аудиту для здійснення нагляду за реформою систем внутрішнього контролю під

головуванням заступника секретаря Міністерства фінансів, до складу якої увійшли представники бюджетного департаменту та державного казначейства, місцевих асоціацій, Урядової канцелярії (секретаріат прем'єр-міністра), Міністерства внутрішніх справ, Навчального інституту та Головного управління з питань гармонізації;

2. Головне управління з питань гармонізації – новий підрозділ Міністерства фінансів, завданням якого є розробка стандартів та рекомендацій для нової системи внутрішнього контролю, і який є головною ланкою зв'язку з відповідними установами з контролю та аудиту, а також гармонізація литовської системи з очікуваннями Європейського союзу [1].

Угорщина впродовж дев'яноятих років також вдосконалювала систему управління державними фінансами для посилення макрофінансової дисципліни. На момент, коли почалось обговорення щодо приєднання до Європейського союзу, Угорщина вже мала більшість з елементів сучасної системи державних фінансів, включаючи системи внутрішнього контролю. Одним з питань, які на той час не були вирішені, було питання створення підрозділів з внутрішнього аудиту безпосередньо при міністерствах–розпорядниках державних коштів. Це питання постало в рамках діалогу з Європейським союзом ще в 1997-1998 роках з огляду на очікування, що фонди Європейського союзу в багатьох випадках будуть направлятися безпосередньо через профільні міністерства (особливо, в рамках програм для сільського господарства, водокористування та захисту навколишнього середовища). Угорщина створила декілька установ для підтримки реформування системи внутрішнього контролю, включаючи:

1. Головне управління з питань гармонізації при Міністерстві фінансів, завданням якого стала реструктуризація системи внутрішнього контролю згідно зі стандартами Європейського союзу. Ця установа має в своєму складі підрозділ з контролю фінансового управління, внутрішнього аудиту, а також підрозділ з юридичної координації.

2. У рамках підрозділу з юридичної координації було створено Угорський національний координаційний підрозділ боротьби шахрайством для співпраці з відповідною установою в рамках Європейського союзу (OLAF).

3. Було створено Консультативний міжвідомчий організаційний комітет для здійснення нагляду над усією системою ДВФК, до складу якого увійшли представники Міністерства фінансів, Державного секретаріату у справах державного майна при адміністрації прем'єр-міністра, Асоціації внутрішнього аудиту Угорщини, Аудиторської палати, а також представники вищої школи. Ця установа є дорадчим органом при міністрі фінансів і вносить пропозиції щодо шляхів зміцнення всієї системи ДВФК [1].

Польща, на відміну від інших країн з перехідною економікою, що реалізували програми модернізації державного фінансового управління на початку перехідного процесу, розпочала цю роботу із певною затримкою, а

саме не раніше 2001 року. Польща, як і інші країни з перехідною економікою, не мала традиції внутрішнього аудиту. В 2001 році, були внесені зміни в законодавство з державних фінансів, завдяки яким було організовано підрозділи з внутрішнього аудиту при міністерствах-розпорядниках державних коштів. Проте, незважаючи на те, що більшість із них були вже створені станом на початок 2005 року, якість роботи внутрішніх аудиторів залишається низькою. Польська концепція управлінського контролю видається дещо нечіткою в питаннях, що стосуються відомчих підрозділів внутрішнього контролю – офіційних органів, для яких здійснення внутрішнього контролю є основним завданням. За визначенням та висновками обговорень внутрішній контроль – це не підрозділ або конкретний вид діяльності, а модель поведінки, яку кожний керівник міністерства-розпорядника повинен вживати в своїй постійній роботі. Незважаючи на те, що законодавство з державних фінансів зі змінами та доповненнями не надає установам внутрішнього аудиту повноважень по відношенню до державних підприємств, юрисдикція Вищого контролюючого закладу поширюється на всі організації, що отримують державні кошти [1, с. 3-5].

В основі державного фінансового контролю США лежить наступний юридичний принцип: жодна державна установа чи приватна особа не мають права стягувати податки і збори, здійснювати платежі чи будь-яким іншим способом розпоряджатися коштами держави, брати у борг від імені держави, чи давати дозвіл на впровадження цих дій, не отримавши на це повноважень, зафіксованих у виданих Конгресом законах. Свідома розтрата бюджетних коштів у розмірі, який перевищує встановлений Конгресом, карається за законом. Так як покарання є досить суворими, то вони втілюються доволі рідко і можуть розглядатись як один з найменш важливих елементів всієї системи. Сьогодні найбільш актуальною є вимога стосовно того, щоб керівництво кожного державного закладу створювали ефективні системи внутрішнього контролю, які б гарантували, що всі угоди належним чином автоматизовані, завірені, проведені, зафіксовані і відображені у звітності. У відповідності з вимогами до звітності, що їх висуває Казначейство, ОМВ встановлює загальні стандарти для органів внутрішнього контролю, проте структура й впровадження окремих перевірок для певного державного закладу чи програми є прямим обов'язком керівництва цього закладу. Техніка контролю досить різноманітна в різних державних закладах в залежності від умов їх діяльності і природи угод, що вони вкладають [1].

Система державного фінансового контролю Німеччини спирається на наступні принципи:

1. Існування і діяльність Палат аудиторів регламентується конституцією. Це гарантує неможливість контролювати її діяльність і впроваджувати будь-які зміни за допомогою лише простої більшості голосів в ландтазі. Зміна її статусу можлива лише за згоди 2/3 членів ландтагу.

2. Палата аудиторів не є ні парламентським, ні урядовим органом. Вона надає звіти як обом палатам Бундестага, так і Федеральному Уряду. Жоден з них не має права інструктувати Палату Аудиторів. Це забезпечує її інституційну незалежність від кожного з існуючих політичних інститутів.

3. Завданням Палати аудиторів є контроль усіх аспектів, пов'язаних з надходженням і розподілом фінансових ресурсів держсектора. Особливо слід перевіряти, чи здійснюється управління доходами і видатками держбюджету у відповідності з особливими, визначеними законом правилами, а також ефективність розподілу ресурсів.

4. Хоча в завдання Палати аудиторів входить фінансовий контроль над виконанням всього бюджету, а також контроль законності і ефективності використання державних субсидій приватними підприємствами, неможливо набрати достатню кількість персоналу, щоб контролювати кожну статтю доходів чи видатків для кожного щойно прийнятого бюджету. Тому Палата аудиторів кожен рік обирає певні аспекти управління коштами держави для детального контролю. Палата проводить фінансовий контроль по принципу “перевірок на місцях”, та при цьому має право досліджувати ефективність діяльності податкових органів і управління видатками за декілька років, якщо вважатиме це за нагальну справу.

5. “Звичайні” співробітники Палати аудиторів є державними службовцями. Вони підпорядковуються усім правилам державної громадської служби і отримують зарплатню, достатню для покриття витрат у відповідності з особливим статусом їх діяльності. Це важливе рішення було прийнято в Німеччині з ціллю запобігання корупції. Співробітники Палати аудиторів отримують спеціальну освіту, яка дозволяє їм ефективно здійснювати фінансовий контроль [1].

У Франції можна обмежитись лише розглядом рівня контролю всередині уряду (міністерств), так як на рівні президента і його Адміністрації не існує ніякого контролю, крім політичного. На парламентському рівні ситуація цілком аналогічна: постійної системи для контролю діяльності парламенту не існує. Час від часу, проте достатньо рідко, створюються “комісії по розслідуванню”. За законом ці комісії не отримують ніяких особливих повноважень для проведення розслідування. Крім того, парламент не підлягає і фінансовому контролю. Палата аудиторів є органом зовнішнього аудиту державного управління, який перевіряє «бухгалтерські рахунки, та не бухгалтерів». На урядовому рівні слід чітко розмежовувати:

1. Фінансовий контроль адміністрації в основному бюджетних фондів, а також загальний контроль над видатками держави, куди б не спрямовувались ці кошти;

2. Боротьба з крадіжками, корупцією, економічними злочинами [1].

Отже, зробивши аналіз розвитку державного фінансового контролю в зарубіжних країнах, ми дійшли до висновку, незважаючи на те, що системи державного внутрішнього фінансового контролю в різних країнах Європи



мають певні відмінності, в основі загального принципу їх створення лежать єдині (стандартні) організаційні підходи та понятійна база [2, с. 2-8].

В Україні немає чіткої розмежованості між проведенням аудиту і державним фінансовим контролем. Проведення аудиту врегульовано законодавчо Законом України «Про аудиторську діяльність» [3], і у ньому відмічено, що його положення діють на території України і поширюються на усіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності, але не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю.

Що ж до державного фінансового контролю, то до недавнього часу мету, завдання та організацію його визначав Закон України «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [4]. Також у даному законі сказано про те, що державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю. Але нині затверджені Стандарти державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна [5; 6], які започатковують реформу системи контролю. Ці стандарти спрямовані на:

зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері;

підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи.

Також питання державного внутрішнього фінансового контролю порушуються і в Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [7]. У Концепції розглядається, що базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Визначена в Концепції понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю ґрунтується на вимогах Європейського союзу до державного сектору в базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). Застосування такої понятійної бази у вітчизняному правовому полі відповідає процесу адаптації законодавства України до законодавства Європейського союзу.

Принагідно, слід зауважити, що протягом 2002-2008 років були спроби затвердити закони про державний фінансовий контроль.

Так, наприклад, було розроблено два проекти про контроль:

один – народним депутатом України Ю.А. Кармазіним (реєстр. № 1131-1) [8];

інший – народним депутатом України В.І. Коновалюком (реєстр. № 1131-2) [9].

У свій час обидва законопроекти отримали позитивні оцінки. На даний момент перший проект є відкликаним (тобто втратив чинність), а другий законопроект був доопрацьований народним депутатом Коновалюком і вручено ним для ознайомлення 08.02.2008 року [10].

Потреба у прийнятті зазначеного Закону викликана необхідністю законодавчого визначення суті та змісту державного фінансового контролю, як виду діяльності, та визначення цілісної системи його здійснення. Адже належна організація та функціонування системи фінансового контролю – одне з головних напрямів і невід’ємний елемент державної фінансової політики, що полягає в забезпеченні її економічної безпеки, збереженні та притоку національного багатства.

**Отже, процес реформування** системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує певного часу та зусиль з боку всіх його учасників. При цьому слід враховувати як об’єктивні, так і суб’єктивні фактори ризику, що можуть гальмувати цей процес. Водночас перешкоди або зволікання у започаткованому реформуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю, зумовлені факторами ризику, можуть призвести до активізації корупційних дій, зловживань та фінансових порушень, і основне – до втрати довіри до системи державного внутрішнього фінансового контролю з боку громадськості. З огляду на зазначене та з урахуванням принципу ефективності бюджетної системи систему державного внутрішнього фінансового контролю слід розвивати у комплексі з проведенням адміністративної реформи та реформи адміністративно-територіального устрою на демократичних засадах. Реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, повинно проводитись з урахуванням досвіду країн-кандидатів у члени Європейського союзу, а також за чітко визначеним планом дій із зазначенням мети та строку виконання.

1. [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua) (Департамент бюджетної політики, Інформація з питань держфінконтролю та аудиту. Досвід зарубіжних країн). 2. [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua) (Міністерство фінансів України // Системи забезпечення належного виконання бюджету в некоторых странах, автор Лаге Олофсон 5.06.04). 3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р., № 3125-ХІІ (із змінами і доповненнями). 4. Закон України «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.1993 р., № 2939-ХІІ (із змінами і доповненнями). 5. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України «Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна 1-8», від 09.08.2002 р., № 168. 6. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України «Про затвердження Стандарту державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна – 9» 13.07.2004 р., № 185. 7. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю», від 24.05.2005 р., № 158-р. 8. Проект закону України від «Про фінансовий контроль», 30.08.2002 р., № 1131-1. (народний депутат України Ю.А. Кармазін). 9. Проект закону України «Про державний фінансовий контроль», від 18.02.2004 р., № 1131-2. (народний депутат України В.І. Коновалюк). 10. Проект Закону України «Про державний фінансовий контроль», від 08.02.2008 р., № 2020. (народний депутат України В.І. Коновалюк).

Рецензент: д.е.н., професор Левицька С.О.