

МАНДРИЧЕНКО Ю. О.,  
аспірант  
(Київський міжнародний університет)

УДК 346.6(037)

### ЕВОЛЮЦІЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ГАРАНТІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

У статті розглянуті історичні аспекти нормативно-правового закріплення гарантування діяльності органів фінансового контролю у різні періоди української державності. На основі дослідження відповідних нормативно-правових актів проаналізовано розвиток обсягу таких гарантій та виділено особливості їх правової регламентації.

**Ключові слова:** еволюція, гарантії, органи фінансового контролю, гарантування діяльності, нормативно-правові акти.

В статье рассмотрены исторические аспекты нормативно-правового регулювання гарантування діяльності органів фінансового контролю в разные периоды украинской государственности. На основании исследования соответствующих нормативно-правовых актов проанализировано развитие объема таких гарантий и выделены особенности их правовой регламентации.

**Ключевые слова:** эволюция, гарантии, органы финансового контроля, гарантирование деятельности, нормативно-правовые акты.

In the articles considered historical aspects normatively legal fixing of guaranteeing of activity of organs of financial control in different sentinel periods of the Ukrainian state system. On the basis of research of the proper normatively legal acts development of volume of such guarantees is analysed and features are selected them legal regulation.

**Key words:** evolution, guarantees, organs of financial control, guaranteeing of activity, normatively legal acts.

**Вступ.** Гарантії у сфері діяльності органів фінансового контролю покликані забезпечити належне правозастосування і виконання завдань, покладених на них державою у фінансових правовідносинах зі здійснення контролю. Оскільки такі гарантії варто розуміти як комплексну правову категорію, її дослідження потребує вивчення у статичній і динамічній, взаємозв'язку з іншими явищами і процесами.

Історичні аспекти фінансового контролю розглядаються в роботах більшості дослідників цього явища [1; 2; 3 та ін.]. Так, наприклад, В.Ф. Піхоцький наголошує, що контроль виник не раптово, а як необхідна умова суспільної праці в забезпеченні засобами для існування всього суспільства і за століттями представляє основні хронологічні етапи розвитку фінансового контролю, починаючи з давніх часів [2, с. 48], періодів матриархату і патріархату [2, с. 50]. У роботі згадуються і нормативно-правові джерела, що регламентували становлення і розвиток фінансового контролю в Україні (автором виділено 4 періоди: княжа доба, Гетьманщина, відродження національної державності, створення незалежної України [2, с. 51]). У дослідженні В.В. Гулька період незалежності ще подрібнено на три етапи еволюції системи державного фінансового контролю в Україні [4, с. 14].

Однак генезис правового врегулювання саме гарантій діяльності органів фінансового контролю простежується фрагментарно, що актуалізує обраний напрям дослідження, адже виявити сутність того чи іншого явища, зрозуміти його роль і значення доцільніше через історичну ретроспективу.

**Постановка завдання.** Дослідження об'єктивної дійсності (процесів і явищ у динаміці) спрямовано на виявлення не лише властивих їй ознак, характерних рис, а й напрямів, закономірностей їх еволюції, що дає змогу, у свою чергу, реформувати, удосконалювати й оновлювати чинне законодавство. Відсутність знань щодо генезису будь-якого поняття призводить до неможливості виокремлення його предмету, значення і меж. Тому за мету цієї статті обрано вивчення історичних аспектів правової регламентації гарантій діяльності органів фінансового контролю, а саме нормативно-правової закріпленості у загальновідомих пам'ятках права та інших нормативно-правових актах, що врегульовували фінансово-контрольні правовідносини мірою розвитку держави та її правової системи. Такий підхід



дає можливість виявити розуміння законодавцем необхідності гарантування діяльності органів фінансового контролю, обсягу такого гарантування, рівня його нормативно-правового забезпечення.

**Результати дослідження.** Аналіз правових джерел на предмет гарантування діяльності органів фінансового контролю дає змогу констатувати наведене нижче.

Зародження контролю за фінансами на українських землях пов'язане із закріпленням у збірнику законів «Руська правда» податків і зборів. Гарантуванням із боку держави розвитку торгових відносин (зокрема з іноземцями) і надходження до казни коштів, безпеки майна була система покарань [2, с. 53]. Контроль за сплатою податків здійснювали княжі агенти: городники, мостники, митники, металники, вирники та ін.

У Російській імперії діяли спеціальні Прикази. Тривалий час не існувало самостійного органу у сфері фінансового контролю. Певні ознаки такого органу мав Розшукний Приказ. Контрольні функції виконували опричники.

В Україні – Гетьманщині суспільні відносини в усіх сферах регулювались Договірними (гетьманськими) статтями, універсалами та указами Генеральної військової канцелярії. У Конституції Пилипа Орлика (1710 р.) вперше визначено поняття «державна скарбниця» та обов'язки Генерального скарбника. Збирання податків регламентували Інструкції.

У 1654 р. із метою підвищення ефективності фінансового управління засновано Рахунковий Приказ, або Приказ Рахункових Справ [2, с. 61]. За царювання Петра I утворено Сенат із колегіями, що замінили управлінські функції приказів: Камер–Колегія (управління державними доходами), Штатс–Контор–Колегія (управління державними видатками та штатами) та ін. У 1720 р. створено спеціальний контролюючий орган – Ревізіон–Колегію (Ревізіон–Контору), яка завідувала рахунками усіх державних доходів і видатків, функціонувала при Сенаті та керувалась Інструкцією, за якою було введено «принцип законності» – принцип відповідності операцій законним підставам для їх вчинення [2, с. 62]. Пізніше виникає міністерська форма управління (Маніфест 1802 р.) і зародження бюджетного процесу. Офіційним початком спеціалізованої фінансово-контрольної діяльності називають Маніфест «О государственном контроле и об устройстве Главного управления ревизии государственных счетов» (1811 р.) – управління покладено на Державного контролера [5]. Закріплювалась незалежність Головного управління, з рівними іншим міністерствам правами і обов'язками. Указом «Образование государственного контроля» (1836 р.) чітко закріплювались правила ревізійної діяльності, розмір фінансового забезпечення працівників, правовий статус державного органу як «високої рахункової інстанції» [5].

У подальшому вивчається досвід європейських країн в організації фінансового контролю і ухвалюється Закон «Учреждения государственного контроля» (1892 р.). Державний контроль визнається самостійним органом і прирівнюється до міністерства. На нього покладаються функції нагляду за законністю і правильністю дій щодо надходження коштів, видатків і зберігання капіталу, а також функція надання висновку про вигідність господарських операцій, незалежно від законності їх здійснення. Новелою став і порядок оскарження та перегляду рішень Державного контролю. Державний контроль став одним із найбільших відомств царської Росії.

У червні 1917 р. на I-му Всеросійському з'їзді службовців державного контролю визначено основні принципи його подальшого реформування: децентралізація та колегіальність; незмінність вищих керівних посадових осіб контрольного органу; впровадження попереднього розгляду та погодження кошторисів; самостійність у призначенні фактичної ревізії; розширення прав щодо адміністративного впливу на порушників; встановлення чинності ревізійних постанов на рівні судових рішень тощо [6, с. 65].

Під час III періоду періодизації В.Ф. Піхоцького, Тимчасовий уряд, Українська Центральна Рада, уряд гетьмана П. Скоропадського та Українська директорія на чолі з С. Петлюрою основним завданням контролюючих органів вбачали забезпечення цільового використання фінансових ресурсів та кредитів, одержаних від іноземних держав, на потреби війська та утримання органів влади [2, с. 70–71].

У листопаді 1917 р. затверджено Положення про робочий контроль. Декретом від 5 грудня 1917 р. створено Народний комісаріат державного контролю, на який покладено обов'язки щодо перевірки виконання державного бюджету, нагляду за станом державного господарства та роботою державного апарату. Крім виконання документальних ревізій, державний контроль був уповноважений складати висновки до проектів кошторисів, господарсько-заготівельних планів, договорів, технічних проектів і проектів ціноутворення, а також перевіряти платіжні документи до моменту їх оплати. У 1918 р. ухвалено Декрет «Про центральну контрольну колегію та місцеві обліково-контрольні колегії та комісії», яким ліквідовано старі органи державного контролю, а на місцях засновано контрольні комісії. Народний комісаріат державного фінансового контролю вперше отримав широкий доступ до ревізії технічної сторони великих промислових підприємств. В Україні усі установи державного



контролю було об'єднано у Всеукраїнську робітничо-селянську інспекцію, а у травні 1920 р. реорганізовано в Народний комісаріат робітничо-селянської інспекції [2, с. 74]. Із 1924 р. спеціальним органом документального та наступного фінансового контролю оголошено Фінансово-контрольне управління, серед функцій якого визначено можливість проведення раптових перевірок. Це управління реорганізовано в Державний контроль (1926 р.), що отримав більшу самостійність і права у таких сферах: контроль за виконанням союзного, республіканських та місцевих бюджетів; діяльність Державного банку, державних органів стосовно розпорядження бюджетними коштами; контроль за формуванням, надходженням та витрачанням спеціальних коштів бюджетних установ; нагляд за правильним веденням обліку, звітності, рухом та збереженням грошових і матеріальних цінностей бюджетних установ; складання ревізійних висновків до звіту про виконання державного бюджету СРСР тощо. Органам державного фінансового контролю було надано право робити підконтрольним установам пропозиції щодо усунення виявлених порушень та застосовувати заходи для стягнення збитків в адміністративно-безумовному судовому порядку або шляхом передачі матеріалів до прокуратури [2, с. 75–76].

Перебудова органів державного фінансового контролю відбулася з прийняттям постанови від 23.10.1937 р., згідно з якою замість фінансово-бюджетної інспекції, яка підпорядковувалася місцевим фінансовим органам, було утворене контрольно-ревізійне управління Народного комісаріату фінансів СРСР та його республіканські місцеві органи на засадах повної централізації та суттєвого розширення повноважень. Із 1946 р. діяло Міністерство державного контролю, якому надавалось право проводити ревізії та перевірки виробничо-господарської та фінансової діяльності у всіх міністерствах, відомствах та їх органах на місцях, без перешкод оглядати виробничо-складські службові приміщення, вимагати представлення пояснень, довідок і копій планових, звітних та інших документів, давати обов'язкові вказівки щодо усунення виявлених порушень, вилучати оригінали документів, пов'язаних із розкраданням державних коштів і матеріальних цінностей, накладати на винних посадових осіб грошові стягнення в розмірі заподіяних державі збитків тощо. У складі Міністерства фінансів УРСР утворено Контрольно-ревізійне управління (1956 р.). Діяльність і широкі повноваження управління регулювались відповідним Положенням.

У травні 1991 р. ухвалено Закон СРСР «Про Контрольну палату СРСР», яка отримала статус вищого органу фінансово-економічного контролю за виконанням союзного бюджету, використанням союзного майна, грошовою емісією, використанням кредитних і валютних ресурсів, золотого запасу, алмазного фонду, а також за витрачанням коштів союзного бюджету, з точки зору їх законності, доцільності та ефективності, і була об'єктивно ліквідована в грудні цього ж року. Серед гарантій діяльності Палати закон закріплював правовий її статус, звітність, фінансове забезпечення, порядок створення і організацію діяльності, функції та повноваження, відповідальність за спотворення результатів перевірок, інформації, яка надається державним органам, а також за розголошення комерційної таємниці підприємств, організацій і об'єднань. Окрім того, встановлювався обов'язок органів державної влади й управління сприяти посадовим особам Контрольної палати у виконанні покладених на них функцій, за порушення якого передбачалась адміністративна відповідальність.

У 1992 р. до виключного відання Верховної Ради України внесені зміни (ст. 97), які розширювали її повноваження: окрім затвердження Державного бюджету України, вона наділялась правом здійснювати контроль за ходом виконання загальнодержавних програм і бюджету та затвердження звіту про їх виконання, внесення змін до Державного бюджету України повноваженням створювати, коли визнає за необхідне, слідчі, ревізійні та інші комісії з будь-якого питання, яке віднесено до відання Конституції УРСР.

Початок створення органів фінансового контролю в незалежній Україні пов'язують із ухваленням Закону «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні» (1993 р.) [7], за яким цей орган отримав право перевіряти витрати бюджетних коштів, незалежно від місця та інстанції, де ці витрати здійснюються. Закон фактично зробив Державну контрольно-ревізійну службу центральним органом фінансового контролю із дуже високим рівнем прав і повноважень [2, с. 83]. Закон закріплював статус контрольно-ревізійної служби в Україні, її функції та правові основи діяльності. Видатки на утримання державної контрольно-ревізійної служби визначались Кабінетом Міністрів України і фінансувались із державного бюджету. Окремо передбачались права, обов'язки і відповідальність Служби (р. III) (за невиконання або неналежне виконання службовими особами державних контрольно-ревізійних служб своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної і кримінальної відповідальності), судово оскарження дій і рішень працівників. Також у р. IV регламентовано правовий захист службових осіб Державної контрольно-ревізійної служби: «Службова особа державної контрольно-ревізійної служби під час виконання своїх службових обов'язків перебуває під захистом закону. Держава гарантує захист життя, здоров'я, честі, гідності та майна службової особи державної контрольно-ревізійної служби і членів її сім'ї від злочинних посягань та інших протиправних дій. Звільнення службової особи державної контрольно-ревізійної служби з посади у зв'язку з вчиненням злочину під час



виконання своїх обов'язків допускається лише після винесення щодо неї обвинувального вироку суду, який набрав чинності (ст. 16). Окрім того, гарантовано державне страхування та відшкодування заподіяної шкоди у разі загибелі або каліцтва службової особи Державної контрольно-ревізійної служби.

Діяльність Головного контрольно-ревізійного управління регулювалась відповідним Положенням, в якому передбачались: статус цього органу, завдання, повноваження, права, структура, персональна відповідальність Голови Головки КРУ перед Президентом України і Кабінетом Міністрів України за виконання покладених на нього завдань і здійснення ним своїх повноважень, а також обов'язковість для виконання центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності, громадянами рішень Головки КРУ. За аналогічною структурою побудовано: Положення про Державну фінансову інспекцію України, але в ньому відсутнє гарантування відповідальності Голови й обов'язку виконувати рішення цього органу; наступне Положення про Державну аудиторську службу України (2016 р.); два Положення про Державну службу фінансового моніторингу (2014, 2015 рр.) (як і попередні Положення про Державний комітет фінансового моніторингу); Положення про Державну казначейську службу (2011, 2016 рр.) (попередні Положення про Держказначейство).

До 2012 р. законодавче гарантування мала діяльність Державної податкової служби України (з 1990 р.). Відповідний закон врегулював статус державної податкової служби, її функції та правові основи діяльності. Видатки на утримання органів державної податкової служби визначались Кабінетом Міністрів України і фінансувались державним бюджетом. Передбачались права, обов'язки і відповідальність органів ДПС. Відрізняє цей законодавчий акт приділення окремої значної уваги правовому і соціальному захисту посадових осіб органів ДПС (р. IV). Діяльність Державної податкової адміністрації України (ДПА) регулювалась відповідним Положенням, серед гарантійних особливостей якого можна виділити закріплення матеріально-технічного забезпечення, умов оплати праці, матеріально-побутового забезпечення працівників (пп. 15, 16). В умовах реорганізації податкова служба перейменована на фіскальну і її діяльність теж регламентована Положенням, аналогічним за структурою вищезазначеним. Окрім того, правовий і соціальний захист працівникам контролюючих органів гарантовано р. XVIII-1 Податкового кодексу України (з 2012 р.). Отже, питання діяльності податкової служби, що врегулювались окремим законом, фактично перенесені до кодифікованого акта.

Важливим етапом розвитку системи фінансового контролю вважають створення в 1996 р. Рахункової палати (відповідно до ст. 98 Конституції України 1996 р.), яка здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету від імені Верховної Ради України. Разом із тим в Основному законі лише згадувалось існування такого органу, хоча й на вищому законодавчому рівні. Згідно з прийнятою в 2002 р. поправкою до ст. 98 Конституції України Рахункова палата отримала право контролювати не лише використання бюджетних коштів, але й формування доходної частини державного та місцевих бюджетів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади. Гарантії діяльності Рахункової палати декларовані в Законі 1996 р. й удосконалені Законом 2015 р. [8; 9]. Ці законодавчі акти вперше передбачили принципи діяльності органу (вищого) фінансового контролю (вузько – в Законі 1996 і широко – в Законі 2015 р., ст. 3). Окрім того, гарантувались обов'язковість виконання вимог посадових осіб апарату Рахункової палати (ст. 13) і відповідальність за порушення законодавства про державну та іншу таємницю (ст. 14), забезпечення Рахункової палати інформаційними матеріалами (ст. 18). Окремо виділено гарантії забезпечення діяльності Рахункової палати (р. VI), до яких віднесено незалежність і законність, гарантування дієвості правового статусу посадових осіб, фінансування, матеріальне і соціальне забезпечення. Варто зазначити, що приписи щодо діяльності Рахункової палати (як конституційні, так і законодавчі) неодноразово піддавались критиці, змінам, мало місце виключення деяких гарантій на законодавчому рівні (Закон 1996 р.), зокрема, й за визнанням їх положень неконституційними. Оновленим законом суттєво удосконалено діяльність цього органу фінансового контролю.

В узагальненому виді органи фінансового контролю згадуються і в Бюджетному кодексі України: «Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства (у межах їх повноважень, встановлених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами), спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України» (ст. 26) [10]. Мають місце окремі повноваження цих органів (гл. 17 р. V), а до гарантування їхньої діяльності можна віднести відповідальність і заходи впливу на порушників, наприклад виокремлено відповідальність органів Казначейства України (гл. 18 р. V).

**Висновки.** Таким чином, зародження і розвиток нормативно-правового гарантування діяльності органів фінансового контролю відбувалось поступово, з накопиченням правової регламентації



нових правил, залежно від еволюції держави і суспільства (на усіх етапах їх становлення), починаючи із: примусово-каральних засобів («Руська правда»); повноважень органів фінансового контролю (Конституція Пилипа Орлика); введення принципу законності, звітності, можливості накладати штрафні санкції (Інструкція Ревізіон-Контори); закріплення принципу незалежності і спеціалізації фінансово-контрольного органу (Маніфест 1811 р.); визначення правового статусу вищого органу фінансового контролю, фінансового забезпечення його працівників, правил проведення ревізій (Указ 1836 р.); самостійності, оскарження дій і рішень контролюючих органів, покладення на них функції надання висновків щодо доцільності тих чи інших господарських операцій (Закон 1892 р.); децентралізації та колегіальності, незмінності вищих керівних посадових осіб контролюючого органу, розширення прав щодо адміністративного впливу на порушників (Декрети 1917, 1918 рр.); запровадження раптових (не планових) перевірок, застосування заходів для стягнення збитків в адміністративно-безумовному судовому порядку або шляхом передачі матеріалів до прокуратури (Постанови 1924, 1926 рр.); надання права надсилати об'єкту контролю обов'язкові для виконання вказівки (Постанова 1937 р.); розширення імперативних прав Міністерства державного контролю, зокрема, й щодо накладення грошових стягнень (Положення 1946 р.); законодавчого створення Контрольної палати з гарантуванням її статусу, фінансового забезпечення, порядку організації діяльності, встановлення відповідальності членів Палати, обов'язку органів державної влади й управління сприяти посадовим особам Контрольної палати у виконанні покладених на них функцій (із застосуванням до порушників адміністративної відповідальності) (Закон 1991 р.); наділення Верховної Ради України повноваженнями фінансового контролю (1992 р.); і завершуючи створенням самостійних органів фінансового контролю (податкової служби, Національного банку, Державної контрольно-ревізійної служби, аудиторської служби, казначейства, Рахункової палати) та нормативно-правовим урегулюванням їхньої діяльності (з 1990–1993 рр.), із подальшими процесами реорганізації більшості з них, у контексті дотримання міжнародних стандартів діяльності у сфері забезпечення (гарантування) ефективного фінансового контролю.

#### Список використаних джерел:

1. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : спец. : 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Л.А. Савченко. – Х. : Нац. юрид. акад. Укр. ім. Я. Мудрого, 2002. – 26 с.
2. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії і практики : дис. ... докт. екон. наук : спец. : 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / В.Ф. Піхоцький. – Л. : Львів. нац. ун-т ім. І. Франка, 2015. – 530 с.
3. Чорна А.М. Правове регулювання аудиторського фінансового контролю в Україні : [монографія] / А.М.Чорна. – Х. : НікаНова, 2013. – 196 с.
4. Гулько В.В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. : 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / В.В. Гулько. – К. : Європ. Ун-т, 2012. – 20 с.
5. Скобара В.В. Государственный финансовый контроль в системе управления государством / В.В. Скобара, А.В. Тепенева [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://books.google.com.ua>.
6. Гай-Нижник П. Фінансова політика уряду Української Держави Гетьмана Павла Скоропадського (29 квітня – 14 грудня 1918 р.). / П. Гай-Нижник. – К.: Цифра-друк, 2004. – 430 с.
7. Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.
8. Про Рахункову палату : Закон України від 11.07.1996 р. № 315/96-ВР (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.
9. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.
10. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws>.

