

УДК 347.73.000.94(477)“19”

В. П. Попелюк, аспірант

Одеський національний університет ім. І. І. Мечникова,
кафедра адміністративного та підприємницького права,
Французький бульвар, 24/26, 65058, Україна

ГЕНЕЗИС ІНСТИТУТІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ПЕРІОД СТАНОВЛЕННЯ УКРАЇНИ (ДО 90-Х РР. XX СТ.)

У статті розглядається історія розвитку фінансового контролю на території України від Київської Русі і до наших часів. Особлива увага приділена аспектам відносин, що мали і мають значення для побудови ефективної системи взаємовідносин суб'єктів господарювання з державними органами в наші дні, в сучасній Україні.

Ключові слова: історія фінансового контролю, компетенція, методи, податкова перевірка, контроль, нагляд.

Побудову діючої системи фінансового контролю в Україні неможливо здійснити без аналізу позитивних і негативних аспектів розвитку відповідних відносин. Історія організації фінансового контролю сягає своїми коренями в далеке минуле і, як буде показано далі, являє собою дуже важливий процес поступальної спеціалізації відповідних органів та їхніх функцій. Вивчення помилок, допущених у цьому складному процесі дуже актуальне в наш час, коли діючий порядок оподаткування має потребу в оптимізації, коли відбувається становлення законодавства про фінансову діяльність, виникає безліч питань управлінського характеру, без відповіді на які важко представити побудову ефективної системи господарювання й оподаткування. У першу чергу розв'язання відповідних проблем неможливо здійснити без аналізу всього накопиченого в нас у країні досвіду побудови органів і процедур фінансового контролю.

На території України розвиток фінансового контролю несе відбиток особливостей правового статусу українських земель у кожен період історії країни. Це становище можна пояснити тим, Україна, як держава (у розумінні незалежної, суверенної) виникла тільки в 90-х рр. XX ст. Можна виділити такі періоди розвитку фінансового контролю.

І. Період Київської Русі (IX — перша половина XIV ст.) У князівствах Київської Русі не було визначеної, систематичної організації управління. Усі галузі управління були зосереджені в руках князя, від особистого розсуду якого залежала організація виконання визначеної задачі адміністративно-господарського управління. Державні доходи не були відділені від приватних — князь брав безпосередню участь у всіх справах [1, 126]. Відомий історичний факт убивство князя Ігоря (945р.) при зборі данини найбільш повно характеризує організацію керування [2, 66].

З XIV — XVII ст. територія України була розділена між Росією і Литвою, Польщею (пізніше — Речі Посполитої). Тут можна виділити два періоди розвитку інститутів фінансового контролю: Ранньомосковський і Литовсько-Польський.

II. Ранньомосковський період (кінець XVII — початок XVIII ст.) примітний тим, що князі починають доручати (“наказувати”) визначеному колу осіб відати

визначеними справами, що і послужило основою для створення спеціальних центральних органів фінансового управління і контролю, а ще пізніше — утворення “наказів”. Накази мали повноваження по керуванню певним окресленим колом справ [2, 328].

До перших відносилися: *наказ Великої скарбниці; наказ Великого приходу; наказ Нова чверть і наказ Рахункових справ*. Фінансово-контрольну установу являв собою *наказ Рахункових справ*, створений в 1654р., він був *першим* органом фінансового контролю, і проіснував до 1701р., коли його функції перейшли до Ближньої канцелярії. Компетенція Рахункового наказу визначалася як “государеві рахункові, розшукні й описні справи” [3, 10]. Контрольна діяльність Рахункового наказу була малоефективна, вона зводилася до ревізії звітності по витраті державних коштів, перевірці прибуткових і видаткових книг; було відсутнє чітке розмежування компетенції різних органів, деякі галузі фінансового керування і контролю перебували у віданні інших наказів.

ІІІ. Литовсько-Польський період (друга половина XIV — початок XVIII ст.) схожий з періодом Київської Русі, тому що істотних змін в організації фінансового пристрою на території України не відбулося. Як і раніше, всі галузі керування були зосереджені в руках князів, що закріплено в Литовських статутах 1529, 1566 рр.: “тим наказуємо, абы жодна людина в якості нашом великому князевстві Литовському не смів нових мита вимишляти ані встановлювати ні на дорогах, ані на місцях, ані на мостах ...” [4, 126].

ІV. Національний період (середина XVII — кінець XVII ст.) історії України характеризується національно-визвольною війною і підписанням з Росією договірних статей, що і визначили правовий статус України в складі Росії. Питання про діючі у цей час норми фінансового права найменш досліджені. Безумовно доведено лише одне, — на Україні діяли “попередні права”, що підтверджується в договірних статтях 1654, 1659, 1664рр. Затвердження договірних статей установило верховенство царської влади над Україною як автономією. Україна мала власні органи керування, у тому числі податкову і митну систему. Верховне керування і правосуддя в Україні здійснював гетьман, що обирався на Раді старшин і затверджувався царським урядом, яка була дорадчим органом при гетьмані. До її складу входила козацька верхівка: генеральний суддя, генеральний писар, генеральний подскарбій — останній і відав фінансами — та інші [5, 59].

V. Московсько — Австрійський період (початок XVIII — середина XIX ст.) історії України визначний тим, що територія України була розділена між двома імперіями: Російською й Австрійською. У цей час Україна поступово втрачає цілком свою автономію і попадає під владу Росії та Австрії. **Московський період** примітний тим, що вводяться перші методи і прийоми проведення ревізії звітності, на нормативному рівні закріплюються система, функції, і компетенція органів фінансового контролю.

Зміни почалися з реформ Петра I по введенню в Росії системи централізації влади. У 1701р. було встановлено, що всі “накази” зобов’язувалися регулярно представляти в Ближню канцелярію дані фінансово-адміністративного і військово-адміністративного характеру. За даними, що надходили, Ближня канцелярія складала зведені відомості державних доходів, витрат і залишків у всіх існуючих наказах [3, 20]. Ефективності від роботи Ближньої канцелярії було мало, тому що звітність, яка надходила, не піддавалася ревізії за первинними документами.

У розвитку фінансового контролю в Росії особливу роль зіграло створення в 1711р. Сенату, — колегіального органу, члени якого призначалися царем [5, 75]. Перед Сенатом, поряд з багатьма завданнями, було поставлено задачу “дивитися у всій державі витрат, і непотрібні, а особливо даремні знімати” [5, 76]. При

проведенні контрольних заходів у роботі Сенату почав використовуватися метод перевірки. Перевірка полягала в тому, що звірялися не просто відомості, а і первинні прибуткові та видаткові книги [3,77]. У 1714р. було встановлено обов'язкове направлення відомостей у Ближню канцелярію з *всіх установ, усі накази і губернії треба було перевіряти і ревізувати за первинними книгами і документами* [6, 78].

Однієї з реформ, проведених Петром I, було введення системи колегій у 1718р. Фінансовий контроль був покладений на спеціально створений для цієї мети орган — *Ревізійну колегію*, що була *зовсім новою установою* (не правонаступником). В указі від 12. 12. 1718р. її функції визначалися дуже коротко “рахунок усіх державних приходів і витрат”[7, 60]. Діяльність цієї колегії мала значні недоліки, бо *місцевих органів у цієї колегії* не було, звіти не надходили. Тому в 1722р. вона була ліквідована і включена до складу Сенату як *Ревізіон-контора*. У цьому ж році Ревізіон-конторою була видана інструкція, яка являла собою *перший нормативний акт*, що закріпив у собі досвід попередніх років по введенню форм грошової і матеріальної звітності. Інструкцією вводилися форми звітності про фінансові операції за формами з посиланням на норми, що були передбачені в “Регламенті адміралтейському”[2,336]. Відповідно до цієї інструкції всі особи, що видають фінансовими операціями, надавали свої *справжні* прибутково-видаткові книги *тим колегіям і канцеляріям*, яким вони були *безпосередньо підлегли*. Останні повинні були робити документальну перевірку книг і складати так звані “рахункові виписки”. Ревізіон-контора проводила перевірку цих “рахункових виписок”, тобто її *діяльність зводилася тільки до перевірки звітності*.

У такому виді фінансовий контроль проіснував до 60-х років XIX ст., змінювалися тільки органи керування і їхній статус. У 1775р. була проведена реформа адміністративного розподілу, що спричинила реформу в галузі фінансового контролю: були створені місцеві органи фінансового контролю — казенні палати, що представляли собою “з”єднані департаменти Камер- і Ревізіон-колегій” [8, 229]. Створення казенних палат і передача їм функцій фінансового контролю спричинила створення установи, що узагальнювало результати роботи з “свідчення рахунків” — у результаті з’явилася нова установа — *Експедиція для свідчення рахунків у 1780р.*” [3,39].

Щодо України, то, після ліквідації гетьманства в 1764р. джерела місцевого права — і всі особливості “попередніх прав” — відійшли на другий план: зокрема, це знайшло своє відображення в забороні магдебурского права [5,86]; згодом було ліквідовано і дію Литовського статуту. Указом російського імператора від 25. 06. 1840р. було введено *загальноімперське законодавство на Правобережній території України* [5, 86], а через два роки воно поширювалося і на *Лівобережну* [3, 87].

Австрійський період не досліджувався через відсутність у нашому розпорядженні матеріалів про розвитк фінансового законодавства.

VI. Російський період, (кінець XIX — кінець XX ст.) З цього моменту розвиток фінансового контролю України відбувається в умовах, коли *Україна цілком утратила свою незалежність і власне законодавство*.

Цей період примітний створенням у Російській імперії різних міністерств, проведенням адміністративної реформи і реформи державного фінансового контролю, що значно розширила сферу останнього.

У 1811 році було створено **Головне Управління ревізій** державних звітів, перетворене в 1836 р. у **Державний контроль** і прирівнено його в правах до міністерства. Слід зазначити, що компетенція Державного контролю була обмежена лише перевіркою, представленням установами звітів; *було відсутнє право перевірки первинної документації*, контролювалися середні і нижчі ланки

державного управління, а центральні царські установи були звільнені від фінансового контролю, де допускалися значні зловживання [3, 53].

У 1859 р. Олександр II затвердив “корінні початки” перетворення бюджетної справи, касового устрою і державного контролю [9,41]. Реформа полягала в тім, що Державний контроль став ревізійним органом, *із правом перевірки звітності за первинними документами і книгами, системою місцевих органів і наділений правом документальної ревізії всіх державних установ у центрі та на місцях*. Місцевими органами Державного контролю були *контрольні палати*, що були незалежними на місцях [10,1]. Незважаючи на прогресивність нововведень, вони мали свої недоліки: була відсутня вибіркова і раптова перевірка, що позбавляло ревізію оперативності і своєчасності, прирікаючи на відставання.

Наступний відрізок історії розвитку фінансового контролю України містить у собі два періоди: буржуазно-демократичний і радянський період.

VII. Буржуазно-демократичний (початок ХХ ст.). Сутність **буржуазно-демократичного реформування** державного апарату Росії знайшла своє відображення в створенні Державної Думи, яка представляла собою компроміс між імперською владою і демократичними перетвореннями. До повноважень Думи були віднесені повноваження в галузі фінансового контролю в частині затвердження бюджету. Робота Думи всіх скликань була малоефективною і не внесла істотних змін у фінансовий контроль [3,117]. На Україні демократичні перетворення були пов’язані з боротьбою, за здобуття певної незалежності і створення власних органів державного керування — Центральної ради, Директорії та ін. Цей період не приніс змін у порядок здійснення фінансового контролю. Контроль проводився за допомогою тих же методів, і тими ж способами, що були встановлені ще в царській Росії в 1859 році.

VIII. Радянський період (з жовтня 1917 і до 90-х рр. ХХ ст.) у становленні фінансового контролю характеризується тим, що розвиток був адекватний тим завданням будівництва держави, що ставила перед країною комуністична партія. Цей період характеризується досить ясным нормотворенням у всіх галузях права, і фінансового зокрема, і дає можливість докладного аналізу нормативних документів, але у цілому характеризується безсистемністю, випадковістю і правовою неграмотністю.

У листопаді 1917 року була створена Робочо-селянська інспекція (Робсін). До повноважень інспекції відносилися систематичні перевірки виконання планових завдань, дисципліни, ефективного використання ресурсів. Керівництво інспекціями здійснювали місцеві Ради і Всеросійська Рада робочого контролю, що входив до складу ВСНХ. Рішення органів контролю були для власників підприємств обов’язкові [11,13]. Відповідно до Положення про робочий контроль 1917 року, були створені групи Робочого контролю для проведення перевірок усіх підприємств, що використовували найману працю. Положення так визначило задачі контролю: “В інтересах планомірного регулювання народного господарства у всіх промислових, торговельних, банківських, сільськогосподарських, транспортних, що мають найману працю або дають роботу на будинок, вводиться, робочий контроль над виробництвом, купівлею, продажем продукції і сирих матеріалів, збереження їх, а також над фінансовою стороною підприємств” [12,13]. Контролювалася вся фінансово-господарська діяльність підприємств. Сутність Робочого контролю полягала в тому, що його здійснювали самі службовці і робітники підприємств, обрані на загальних зборах. Органи Робочого контролю проводили перевірку всіх документів підприємства, контролювали запаси сировини, продуктів та інших матеріалів.

У грудні 1917р. був утворений *Народний комісаріат державного контролю*, перед яким було поставлено задачі по “викорінюванню бюрократичної тяганини і створенню нових раціональних форм контролю, що не гублять ініціативу і

ведучих до швидкого виявлення і запобігання умов, які заважають веденню правильного державного господарства” [12,14]. Проводилися наступні, попередні і фактичні ревізії. Постановою СНК від 26. 11. 1918р. були затверджені *Правила про попередні і фактичні ревізії* господарсько-фінансової і промислової діяльності радянських, суспільних установ і підприємств. Відповідно до постанови всі радянські установи і націоналізовані підприємства представляли органам держконтролю звіти про всі витрачені кошти, матеріали та майно для наступної документальної ревізії [12,14]. На жаль, уже в 1919р. з’ясувався *формальний характер роботи контролю*. Робота зводилася тільки до фіксування недоліків: не узагальнювалися факти, не розроблялися методи усунення недоліків. У 1919 році ВЦИК і Рада Народних Комісарів прийняли Декрет про реорганізацію державного контролю. У розвиток цього Декрету (1920р.) рішенням ВЦИКу Народний Комісаріат Державного Контролю був *перетворений у Народний Комісаріат Робочо-Селянської інспекції*. Компетенцією Наркомату РСІ було здійснення контролю по дотриманню господарського і трудового законодавства, як на підприємствах, організаціях, так і в органах державного апарата. Основною формою роботи РСІ були разові перевірки і ревізії, що проводилися на підставі затверджених урядом правил про попередню і фактичну ревізію фінансово-господарської діяльності [12,16]. Крім того, ревізії здійснювалися загальними органами державного контролю.

У 1923 році РСІ була реорганізована і функції фінансового контролю покладені на створене при Наркомфіні *Фінансово-Контрольне управління*, що проводило перевірку доходів і витрат бюджету, ревізію виконання бюджету усіма відомствами. У 1924р. постановою ЦИК і СНК СРСР були затверджені *Загальні правила фінансового контролю*, згідно з якими перевірка проводилася за первинними документами і дані щомісяця відсилалися установами у фінансовий контроль. Перевірка здійснювалася по лінії законності і господарської доцільності оборотів, цілісності і схоронності підзвітних грошових та матеріальних коштів. Однак робота *контролю* не була ефективною, тому що була відсутня необхідна правова база; компетенція була окреслена нечітко; органи фінансового контролю не мали права давати обов’язкових вказівок для усунення, виявлених порушень, проводився тільки наступний контроль діяльності відомств [13,12]. *Результати ревізій залишалися нереалізованими*, а недоліки і порушення не усунутими.

Через ці обставини назріла необхідність реорганізувати фінансовий контроль, зробити його більш ефективним. Постановою СНК СРСР від 16. 11. 1926р. *Фінансово-Контрольне управління* була перетворена в *Державний фінансовий контроль при Наркомфіні*. Відмінений суцільний наступний контроль і замінений на проведення планових і позапланових фактичних ревізій фінансових та господарських операцій для виконання держбюджету з застосуванням вибіркового методу при перевірці первинних документів і обстеження стану грошових та матеріальних цінностей. У випадку виявлення порушень Госфінконтроль *мав право давати вказівки про усунення порушень і залучення винних осіб до відповідальності* [13,12].

Необхідність підвищення ефективності фінансового контролю викликала пошук нових його форм. У 1932 році в Наркомфіні СРСР замість Головного управління фінансового контролю створюється *фінансово-бюджетна інспекція (далі ФБІ)*. Сфера контролю ФБІ була значно розширена порівняно з раніше існуючими органами контролю. ФБІ займалася перевіркою фінансової діяльності не тільки бюджетних установ, а й господарських підприємств та організацій. У її функції входило надання допомоги в організації роботи відомчого контролю, створеного постановою СНК СРСР від 15. 04. 1936р. ФБІ проводила ревізії і перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств і організації у формі попереднього та поточного контролю, що давало можливість попереджати

порушення. Підпорядкованість її місцевим органам, негативно на її діяльність впливала та приводила до відсутності дійсних ревізій. Правове положення ФБІ було визначено неповно і нечітко. Через незадовільну роботу ФБІ постановою ЦІК і СНК СРСР від 23. 10. 1937р. була ліквідована. Цією же постановою було організовано *Контрольно-ревізійне управління НКФ СРСР із республіканськими і місцевими органами*. Фінансовий контроль одержав корінну перебудову і будувався на засадах *повної централізації*.

Виниклі в результаті розширення прав союзних республік, місцевих рад, хазайнуючих організацій зміни в 1957р. привели до утворення *Комісії радянського контролю*, скасувавши при цьому МінСовконтроль СРСР і *створенню відповідних органів у союзних республіках*, у тому числі і на *Україні*. Комісія від імені Уряду здійснювала перевірку: 1) фактичного виконання рішень з питань народного господарства; 2) структуру і діяльність державного апарату; 3) режим економії; 4) правильне і доцільне використання коштів і матеріальних цінностей. Але *основним органом фінансового контролю залишався Мінфін*. Крім того, фінансовий контроль здійснювався також *Верховною Радою СРСР і Радами союзних республік, їх постійними (планово-бюджетними і галузевими) комісіями*, Радою Міністрів СРСР і союзних республік, фінансовими службами міністерств і відомств, банками, фінансовими службами підприємств і організацій, фінансово-кредитними установами. *Отже:*

1. Даючи загальну оцінку організації і змісту фінансового контролю колишньої соціалістичної держави, варто сказати, *що він був однієї з найважливіших складових частин бюрократичної фіскальної функції контролю й обліку цієї держави*. Фінансовий контроль вирішував не тільки завдання мобілізації коштів і зосередження їх у руках держави, але й ефективності використання державного майна, законності і господарської доцільності оборотів, цілісності і схоронності підзвітних матеріальних ресурсів.

2. В Україні **продовжується процес реформування системи оподаткування**, основи якого закладено на початку 90-х рр. ХХ ст. Сучасний її стан характеризується порівняно низьким (у межах 70-80%) збиранням податків і зборів. У першу чергу подібне становище справ обумовлене недисциплінованістю платників податків. Проте серед ряду причин цього варто підкреслити також і **недостатньо ефективну контрольну діяльність** податкових і митних органів, державних цільових фондів.

3. Як показує історія, щоб робота органу фінансового контролю була ефективною, він повинний бути *незалежним*; система його органів, їх компетенція повинна бути *чітко визначена*. В Україні незалежність і система органів державної податкової служби була закріплена тільки в 1998 році Законом України “Про внесення змін у Закон “Про Державну податкову службу в Україні” від 05. 02. 98р. №83. Однак у даний момент зустрічаються прихильники включення цих органів до складу Міністерства фінансів, що, як показує історія, може привести до негативних наслідків.

4. Крім того, становлення форм і методів здійснення податкового контролю проходить *без обліку і вивчення попереднього досвіду*.

5. *Відсутнє законодавче закріплення особливостей використання різних методів при проведенні контролю*.

6. Процесуальний порядок проведення перевірок і інших контрольних заходів (так, зокрема, такий контрольний захід як витребування документів фінансово-господарської діяльності платника податків) проводиться *не завжди на підставі й у рамках закону*. На практиці суб'єкти підприємницької діяльності стикаються з такими методами контролю, що не передбачені чинним законодавством.

Література

1. Толстой Д. А. История финансовых учреждений России со времени основания государства до кончины Екатерины II. С. — П. Жернаков. — 1848. — 258с.
2. Иловайский С. И. Учебник финансового права под ред. П. П. Яснопольского. О. — 1912. — 604с.
3. Коняев А. И. Финансовый контроль в дореволюционной России. М. Госфиниздат, — 1959. — 164с.
4. Хрестоматия по истории государства и права Украины. Т. 1. К. — 1997. — 462с.
5. Ерошкин Н. П. История государственных учреждений дореволюционной России. М. — 1983. — 351с.
6. ПСЗ. Соб. 1. Т. V. №2763. С-П. В типографии II отделения собственной Е. И. В. канцелярии. — 1830. — 781с.
7. ПСЗ. Соб. 1. Т. 5. №3255. С-П. В типографии II отделения собственной Е. И. В. канцелярии. — 1830. — 781с.
8. ПСЗ. Соб. 1. Т. XX. № 14392. С-П. В типографии II отделения собственной Е. И. В. канцелярии. — 1830. — 1084с.
9. ПСЗ. Соб. 2 Т. XI. № 9812. С-П. В типографии II отделения собственной Е. И. В. канцелярии. — 1837. — 369с.
10. ПСЗ. Соб. 2 Т. XLI. № 42861. С-П. В типографии II отделения собственной Е. И. В. канцелярии. — 1868. — 1080с.
11. История государственных учреждений в документах и материалах. М., — 1975. — 56с.
12. Ровинский Н. Н. Финансовый контроль в СССР. М. Госфиниздат, — 1947. — 242с.
13. Васильев П. Г. Ширкевич Н. К. Финансовый контроль в СССР. М. — 1960. — 34с.

В. П. Попелюк

Одесский национальный университет им. И. И. Мечникова,
кафедра административного и предпринимательского права,
Французский бульвар, 24/26, 65058, Украина

**ГЕНЕЗИС ИНСТИТУТОВ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ
В ПЕРИОД СТАНОВЛЕНИЯ УКРАИНЫ
(ДО 90-Х ГГ. XX В.)**

РЕЗЮМЕ

На разных этапах исторического развития правовые нормы по формированию и установлению органов, форм и методов финансового контроля не совпадали с принципами общественного развития, поэтому постоянно изменялись. Предыдущий опыт современными законодателями внимательно не изучался, потому учитывается не достаточно. Отсутствует законодательное закрепление особенностей использования разных методов при осуществлении контроля. В Украине существует острая необходимость в принятии кодифицированного акта, который закрепил бы правовые основы осуществления контроля, формированию налоговой системы и финансового контроля, в частности.

Ключевые слова: история финансового контроля, компетенция, методы, налоговая проверка, контроль, надзор.