

НОРМАТИВНО-ПРАВОВИЙ СТАТУС СИСТЕМИ ОРГАНІВ ТА УСТАНОВ ПО ЗДІЙСНЕННЮ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ: ЕМПІРИКО-ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ В КОНТЕКСТІ ІСТОРИКО-ПРАВОВОГО ОСЯГАННЯ

REGULATORY AND LEGAL STATUS OF THE SYSTEM OF BODIES AND INSTITUTIONS FOR FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE: EMPIRICAL AND COMPARATIVE ANALYSIS IN THE CONTEXT OF HISTORICAL AND LEGAL UNDERSTANDING

Гусейнов Ільгар Вугар огли, доктор філософії в галузі права,
старший науковий співробітник

Науково-дослідний інститут публічного права

Наукова стаття присвячена дослідженню та комплексному аналізу нормативно-правового статусу системи органів та установ по здійсненню фінансового контролю в Україні з позицій проведення емпірико-порівняльного аналізу в контексті історико-правового осягання.

Аргументовано показано, що державно-управлінські реформи другої половини XIX століття зіграли значну роль в розвитку правових та організаційних основ державного фінансового контролю, адже по-перше, в результаті перетворення державного апарату і уряду міністерств як одноосібних органів державної влади відбулося удосконалення правового регулювання системи управління в цілому, що в певній мірі вплинуло і на здійснення державою контрольних функцій, зокрема, законодавче закріплення принципу єдиначальності сприяло більш ефективному управлінню фінансами, в тому числі й здійсненню фінансового контролю, як наслідок заснування міністерств сприяло розвитку державно-фінансової політики. По-друге, на даному етапі були сформовані самостійні органи з чітко визначеними контрольними повноваженнями в сфері фінансів – Міністерство фінансів та Головне управління ревізії державних рахунків. Наголошувалась необхідність зосередження всіх коштів виключно у касах Міністерства фінансів з метою усунення розпороченості державних коштів, а також не відображення в бюджеті значної частини доходів, і як наслідок введення попереднього контролю. При цьому він повинен був здійснюватися не Міністерством фінансів, так як це призвело б до дублювання функцій двох ревізійних інстанцій, а Державним контролем.

Показано, що у другій половині XIX століття були проведені корінні перетворення в сфері управління фінансами, які призвели до значних змін у правовому регулюванні державного фінансового контролю. У першу чергу, слід вказати на вдосконалення правового положення спеціалізованого органу фінансового контролю – Державного контролю. Крім того, в якості позитивних обставин, що сприяли в цілому розвитку правових та організаційних основ фінансового контролю, вважаємо за можливе назвати: прийняття основоположних нормативних правових актів, що детально регламентували порядок складання, розгляду і виконання фінансових кошторисів відомств, а також державного розпису доходів і витрат; остаточне закріплення правового статусу Державного контролю; відмова від системи «генеральної звітності» й наділення Державного контролю правом на проведення документальних ревізій не тільки виконавців, а й розпорядників, а також введення попереднього і фактичного контролю, здатних попередити (запобігти) здійснення незаконних дій з коштами державного бюджету; утворення на місцях самостійних органів фінансового контролю, підзвітних Державному контролю.

Ключові слова: фінансово-правові норми, податки, фінанси, фінансово-правова політика, правореалізаційні механізми, реалізація фінансових правовідносин.

The scientific article is devoted to the research and comprehensive analysis of the regulatory and legal status of the system of bodies and institutions for the implementation of financial control in Ukraine from the standpoint of empirical and comparative analysis in the context of historical and legal understanding.

It is argued that the state management reforms of the second half of the 19th century played a significant role in the development of the legal and organizational foundations of state financial control, because, firstly, as a result of the transformation of the state apparatus and the government of ministries as individual bodies of state power, there was an improvement in the legal regulation of the management system in general, which to a certain extent affected the implementation of control functions by the state, in particular, the legislative consolidation of the principle of single leadership contributed to more effective management of finances, including the implementation of financial control, as a result of the establishment of ministries contributed to the development of state financial policy. Secondly, at this stage, independent bodies with clearly defined control powers in the field of finance were formed - the Ministry of Finance and the Main Department of Audit of State Accounts. It was emphasized the need to concentrate all funds exclusively in the treasury of the Ministry of Finance in order to eliminate the dispersion of state funds, as well as not to reflect a significant part of revenues in the budget, and as a result - the introduction of prior control. At the same time, it should have been carried out not by the Ministry of Finance, as this would lead to duplication of the functions of two audit bodies, but by State Control.

It is shown that in the second half of the 19th century, fundamental transformations were carried out in the field of financial management, which led to significant changes in the legal regulation of state financial control. First of all, it is necessary to point out the improvement of the legal status of the specialized body of financial control – the State Control. In addition, as positive circumstances that contributed to the overall development of the legal and organizational foundations of financial control, we consider it possible to mention: the adoption of fundamental normative legal acts, which regulated in detail the procedure for drawing up, reviewing and executing financial estimates of departments, as well as the state list of incomes and costs; final consolidation of the legal status of State Control; rejection of the system of "general reporting" and giving the State Control the right to conduct documentary audits not only of executors, but also managers, as well as the introduction of preliminary and actual control capable of preventing (preventing) the implementation of illegal actions with state budget funds; formation of independent financial control bodies on the ground, accountable to the State Control.

Key words: financial and legal norms, taxes, finance, financial and legal policy, legal enforcement mechanisms, implementation of financial legal relations.

Постановка проблеми. Проблема державно-правового регулювання та впливу на процеси становлення і формування фінансових відносин впливає із достатньо складних і, в той же час, суперечливих правовідносин між державою та економікою. Держава як система управління суспільством і економіка як сфера виробництва та розподілення необхідних суспільству благ традиційно сприймаються як тісно взаємопов'язані та взаємообумовлені феномени. При цьому, розвиток та взаємовплив

даних концептів сприймається у науковому середовищі не досить однозначно. Як правило, переважна частина дискусій пов'язана із тим, який елемент варто розглядати як управлінський, а який як об'єкт управлінської діяльності, що стало наслідком появи двох основоположних концепцій: етатизму та соціально-ліберальної концепції.

Стан дослідження. В сучасних умовах проблематика пов'язана із дослідженням сутності фінансів та фінансової системи посідає чільне місце серед наукових досліджень

провідних вчених таких як: О. М. Головка, В. Д. Гончаренко, К. Р. Добкіна, Є. С. Дурнов, В. Р. Жвалюк, В. Є. Кириченко, О. Л. Копиленко, Д. В. Коробцова, Н. С. Кузнецова, В. С. Кульчицький, М. П. Кучерявенко, М. М. Олійник, Н. М. Оніщенко, А. Й. Рогожин, В. В. Россіхін, Г. В. Россіхіна, В. О. Рум'янець, О. Д. Святоцький, М. М. Страхов, В. М. Юрченко, М. М. Швердін, А. Є. Шевченко, Д. А. Шевченко тощо, але окремі питання все ж потребують додаткового вивчення.

Внаслідок чого, **метою** даної статі є дослідження та комплексний аналіз нормативно-правового статусу системи органів та установ по здійсненню фінансового контролю в Україні з позиції проведення емпірико-порівняльного аналізу в контексті історико-правового осягання.

Виклад основного матеріалу. Досліджуваний період в контексті становлення та трансформації державного фінансового контролю є одним із найважливішим етапів в контексті розвитку державного фінансового управління та фінансового контролю. Реформа системи управління фінансами та економікою у цей період часу мали одну основну причину – це постійно збільшуваний дефіцит державного бюджету [1, с. 21].

Перші зміни в системі державного фінансового управління починаються з появи 08 вересня 1802 «Маніфесту про заснування міністерств», згідно з яким, відбувається поділ Управління державних справ на 8 структурних елементів, водночас, в цій системі Міністерство фінансів виступає як одне з ключових, яке має два головних предмети відання: управління казенними та державними частинами, котрі доставляють уряду потрібні на його утримання доходи [2, с. 86]. Крім функцій здійснення прибутково-видаткового процесу казенних коштів в сфері діяльності цього міністерства входив обов'язок здійснювати детальну доповідь про штат загальних державних витрат» [3] Можна зробити висновок, що в цей період закладаються основи для бюджетного процесу, який відповідає вимогам час, що зокрема виражалось в тому, що були чіткі часові рамки виконання бюджету, а також спеціальні органи, які здійснювали планування державних доходів і витрат на поточний рік.

Одним з найбільш істотних недоліків в організації бюджетного управління цього часу була відсутність єдності касового управління та обслуговування. Кожне міністерство саме отримувало свої доходи, саме виробляло свої витрати, маючи свій бюджет, незалежно від будь-якої центральної каси [4].

У складі нового спеціалізованого контрольно-ревізійного органу з перших днів його існування відбувається функціональна спеціалізація за предметом ревізії – перевірка державних цивільних і військових рахунків. Державна експедиція для ревізії рахунків з самого початку була одним з основних органів в структурі нового фінансово-контрольного відомства. Серйозним прорахунком була та обставина, що підконтрольними йому установами стають не всі державні цивільні відомства, як наслідок, цілісного контролю над цивільними фінансовими потоками не вдалося отримати. Це було наслідком імперських традицій, які не дозволяли підпорядковувати особисті витрати імператора і його дружини якому-небудь контролю з боку державних органів.

Центральним органом, що здійснює контроль над грошовими потоками військового відомства, стала військово-рахункова експедиція. Попередником цього відомства була утворена 19 липня 1806 року на основі Експедиції для свідчення рахунків – Рахункова експедиція міністерства військових сухопутних сил, яка входила до Головного управління ревізії державних рахунків. Відтак, у першій половині XIX століття ліквідується система внутрішньовідомчого самоконтролю в армії і з'являється спеціалізований орган державного фінансового контролю, що зна-

ходиться під керівництвом Головного управління ревізії, який отримує назву Військово-рахункова експедиція. Однак з самого початку свого розвитку ця установа стикається з низкою серйозних проблем: неоперативність в надходженні документації, яка є об'єктом ревізії; слабкість кадрового складу; великий обсяг документації щодо витрачання коштів військовим відомством; відсутність якісного результату контрольно-ревізійних заходів тощо. В результаті сукупність цих причин не дозволяла вчасно розкривати фінансові порушення, розкрадання в сфері державних фінансів, зловживання чиновників військового відомства.

Однією з найважливіших проблем контрольно-ревізійних органів досліджуваного періоду був брак кваліфікованих кадрів. Причин такого стану справ було кілька: процес приєднання до Головного управління ревізії відбувався в ситуації протидії тих органів, з-під юрисдикції яких виходили контрольні відомства. Жодне відомство не погоджувалося перераховувати до складу контрольного відомства своїх ревізорів, мотивуючи це тим, що ці чиновники виконують, крім рахункових, і інші поточні обов'язки, і відомства не можуть їх відрахувати без шкоди для належного виконання своїх поточних справ» [5, с. 12]. Таким чином, включені до складу Головного управління ревізії лічильні відділення переходили в основному без наявного штатного складу, а в документах передача співробітників відбувалась, внаслідок чого була диспропорція між реальним і номінальним кадровим складом нового відомства. По-друге відчувался брак фінансування Головного управління ревізії, що виражалось як в загальному недофінансуванні, так і меншою, по відношенню до інших відомств, оплатою праці, що беззаперечно не давало можливості для залучення освічених і здібних людей. Для виходу з ситуації, що склалася Державний контролер став вживати більш дієві заходи для того, щоб підвищити статус чиновників Головного управління ревізії. Він насамперед домагався для контрольних чиновників тих же переваг, якими володіли службовці у військовому і морському відомствах. Важливою була й поява у класних чинів спеціальних мундирів, що виділяли їх з інших чиновників, підвищуючи самоповагу до своєї посади [6 с. 210]. Однак вжиті заходи не змогли кардинально змінити ситуацію в контрольно-ревізійній сфері, і до кінця першої чверті XX століття Головне управління ревізії знаходилося в дуже глибокій кризі, яку необхідно було подолати якомога швидше.

Контрольно-ревізійні заходи на місцях мали скромні розміри, а обсяг необхідної для перевірки документації був значним, тому фінансово-контрольна діяльність в губерніях стикалася з тими ж проблемами, що і Головне управління ревізії. Як вказували окремі науковці, лічильні відділення при казенних палатах не могли за кількістю працівників справлятися із обов'язками по здійсненню звітності, що надходила до них і просто без всякої ревізії або після поверхневого огляду оформляли загальний звіт і відсилали його в Державний контроль, який за цими звітами, зі свого боку ніякої ревізії провести не міг [7]. Не дивно, що при такій системі ревізіями не могли бути помічені надзвичайно великі зловживання. Ці контрольні відомства представляли собою об'єднання в одну установу двох місцевих департаментів Камер- і ревізійної служби колегії, але із другої половини XIX століття паралельно з експедиціями стали з'являтися нові контрольні відділення, покликані підвищити ефективність місцевої ревізійної діяльності.

Незважаючи на те, що в системі контрольно-ревізійної діяльності цього періоду з'являються певні позитивні явища, в основному фінансовий контроль мав серйозні структурні недоліки, які полягали в розриві між новоутвореними вищими й старими місцевими органами контролю. У результаті, установи, які здійснювали одна-

кові функції мали різні можливості для їх реалізації. Незважаючи на багато проблем, контрольні відділення й Головне управління ревізії в цей період взаємодіяли між собою. Також важливо зазначити, що суттєвою проблемою місцевого фінансового контролю було підпорядкування лічильно-ревізійних органів губернській владі, контроль за якою був їхньою основною функцією. Головне завдання – спостереження за законністю руху державних коштів вирішувалося в цей період недостатньо, що загалом дає можливість говорити про слабкість і малоєфективність фінансового контролю.

Отже, можна підвести деякі підсумки розвитку фінансового контролю, зокрема те, що початок XIX – друга половина XIX століття це період зародження і формування незалежного, спеціалізованого, відповідаючого вимогам часу фінансово-контрольного органу, з появою якого був завершений етап становлення фінансової системи, за результатами якого вдалося реалізувати політику держави щодо створення системи фінансового управління, до якої увійшли три основні частини (дохідна, витратна й контрольна). Створення у першій половині XIX століття нового спеціалізованого органу фінансового контролю, який здобув назву Головне управління ревізії державних рахунків, ознаменувало собою початок нової епохи не тільки для фінансового контролю, але і для розвитку всієї Російської імперії загалом. Започаткування головного управління ревізії дало змогу ліквідувати наявну відомчу ревізійну систему. Створення цілісної системи звітності зіграло важливу роль у становленні єдиного державного бюджету, наслідком чого стала поява єдності каси. Найцікавішим моментом, пов'язаним із появою Головного управління ревізії, була наявність у його складі інститутів, що являли собою нове уявлення про систему управління державними органами, що полягало в тому, що із самого початку в ньому уособлювалось дві структури: Державний контроль і Рада. Діяльність та функціонування нового органу здійснювалось на вже існуючих принципах і засадах, що виявилось в тому, що з перших днів його діяльності відбувається функціональна спеціалізація за предметом ревізії – перевірка державних, цивільних і військових рахунків. Цей поділ існував упродовж усього розвитку лічильно-ревізійної діяльності й обумовлювався тим особливим значенням, яке надавалося армії і всьому, що з нею пов'язано. Однак цей період не можна однозначно охарактеризувати позитивно, тому що не було вирішено багато «хронічних» проблем контрольно-ревізійної діяльності, таких як: відсутність системи підготовки співробітників, необхідних для проведення ревізійних заходів, що стало наслідком неоперативності у перевірці документації, що тягло за собою серйозні проблеми, а також загальну слабкість кадрового складу новостворених органів та установ; великий обсяг документації, особливо по військовому відомству, яка не могла бути перевірена взагалі.

У другій половині XIX століття реформування фінансово-контрольної діяльності здійснювалось у трьох основних напрямках: 1) створення чітких правил ревізійних заходів; 2) зміна структури центральних контрольних органів; 3) реформування місцевих контрольно-лічильних установ Міністерства фінансів, а також створення інструкцій для їхньої діяльності. Отже, основна ідея контрольно-ревізійної реформи XIX століття полягала

в зміні організаційної структури за умови збереження системи «генеральної звітності». Вона й була покладена в основу нового перетворення фінансового контролю [8].

Висновки. Таким чином, можна зробити висновок, що державно-управлінські реформи другої половини XIX століття зіграли значну роль в розвитку правових та організаційних основ державного фінансового контролю, адже по-перше, в результаті перетворення державного апарату і уряду міністерств як одноосібних органів державної влади відбулося удосконалення правового регулювання системи управління в цілому, що в певній мірі вплинуло і на здійснення державою контрольних функцій, зокрема, законодавче закріплення принципу єдиноначальності сприяло більш ефективному управлінню фінансами, в тому числі й здійсненню фінансового контролю, як наслідок заснування міністерств сприяло розвитку державно-фінансової політики. По-друге, на даному етапі були сформовані самостійні органи з чітко визначеними контрольними повноваженнями в сфері фінансів – Міністерство фінансів та Головне управління ревізії державних рахунків. Наголошувалась необхідність зосередження всіх коштів виключно у касах Міністерства фінансів з метою усунення розпороченості державних коштів, а також не відображення в бюджеті значної частини доходів, і як наслідок – введення попереднього контролю. При цьому він повинен був здійснюватися не Міністерством фінансів, так як це призвело б до дублювання функцій двох ревізійних інстанцій, а Державним контролем.

У другій половині XIX століття були проведені корінні перетворення в сфері управління фінансами, які призвели до значних змін у правовому регулюванні державного фінансового контролю. У першу чергу, слід вказати на вдосконалення правового положення спеціалізованого органу фінансового контролю – Державного контролю. У той же час не можна повністю виключати із системи органів фінансового контролю Міністерство фінансів. Крім того, в якості позитивних обставин, що сприяли в цілому розвитку правових та організаційних основ фінансового контролю, вважаємо за можливе назвати: прийняття основоположних нормативних правових актів, що детально регламентували порядок складання, розгляду і виконання фінансових кошторисів відомств, а також державного розпису доходів і витрат; остаточне закріплення правового статусу Державного контролю; відмова від системи «генеральної звітності» й наділення Державного контролю правом на проведення документальних ревізій не тільки виконавців, а й розпорядників, а також введення попереднього і фактичного контролю, здатних попередити (запобігти) здійснення незаконних дій з коштами державного бюджету; утворення на місцях самостійних органів фінансового контролю, підзвітних Державному контролю. Проте, прийняті нормативні правові акти відрізнялися певною недосконалістю, зокрема, були надані органам фінансового контролю повноваження, що не відповідали повною мірою тим завданням, які перед ними стояли, наприклад повноваження Державного контролю були сформульовані так, що не зовсім представляється ясным, в якій ролі він виступає в сфері владних відносин: як захисник інтересів скарбниці і її представник перед судовою владою, або як головний орган у сфері розпорядження скарбницею.

ЛІТЕРАТУРА

1. Андреев А. Г., Никольский Д. В. К истории становления государственного финансового контроля в России. Киев, 2007. 45 с.
2. Альшевский Н. Я. Двадцатипятилетие преобразованного Государственного контроля. Счетоводство. 1889. № 7. С. 86–88.
3. Головне фінансове управління Київської обласної державної адміністрації. ДАКО (Державний архів Київської області). Ф. 1188. Оп. 24. Спр. 1.
4. Справи фінансових відділів при виконкомах по обкладанню промисловим податком приватних осіб (колекція особових справ платників податків). ДАКО (Державний архів Київської області). Ф. 2957. Оп. 9. Спр. 1.

5. Андреев А. Г., Никольский Д. В. К истории становления государственного финансового контроля. Киев, 1997. 45 с.
6. Головка О. М. Финансовый контроль у Російській імперії у першій половині XIX століття. *Вісник Національного університету внутрішніх справ*. 2004. Вип. 25. С. 209-213.
7. Київський повітовий комітет з перевірки прибутковості маєтків поміщиків, які оподатковувалися відсотковим податком, м. Київ. *ДАКО* (Державний архів Київської області). Ф. 1275. Оп. 10. Спр. 1.
8. Колекція особових справ співробітників фінансових відділів при виконавчих комітетах Рад робітничих, селянських і червоноармійських депутатів Київської губернії. *ДАКО* (Державний архів Київської області). Ф. 1751. Оп. 11. Спр. 1.