

Генезис Рахункової палати України

(Представлено: к.е.н., доц. Вигівська І.М.)

У процесі дослідження було встановлено, що розвиток державного фінансового контролю, а тепер і аудиту відбувався протягом багатьох століть. Визначено, що фактично його виникнення, з одного боку, пов'язане з розбудовою механізму державних фінансів, а з другого – з появою державного рахівництва, яке і є його інформаційною основою. В статті здійснено аналіз наукової літератури, що стосується питань історії виникнення та розвитку Рахункової палати України. На продовження здійснених науковцями напрацювань дозволимо зробити припущення про первинність контрольно-рахівних функцій у державному апараті фінансового управління та виконання таких функцій власне чиновниками державних утворень. Встановлено, що перше потужне державне утворення на території теперішньої України – Київська Русь – відзначилось створенням зведення законів, які, у тому числі, регулювали і питання державного фінансового контролю. З набуттям Україною незалежності постало питання про формування оновленого вищого органу державного фінансового контролю. Було створено однойменний орган Верховної Ради України (з грудня 1997 року – Рахункова палата України). Було досліджено, які функції, відповідно до нормативно-правового регулювання, виконувала Рахункова палата України. В статті здійснено порівняння повноважень Контрольної палати СРСР та Рахункової палати України згідно з нормативними актами. Аналіз показав спадкоємність вказаних вищих органів державного фінансового контролю і автор доказово акцентує на цьому; такий підхід є принциповим у випрацюванні історії розвитку Рахункової палати України, оскільки дозволяє виокремити період фактичної прямої та опосередкованої побудови основ діяльності вітчизняної Рахункової палати. На основі проведеного дослідження було сформовано основні етапи історії розвитку Рахункової палати України на сьогодні.

Ключові слова: Рахункова палата; державний фінансовий контроль; функції Рахункової палати; історія розвитку; фінансове управління; бухгалтерський облік.

Актуальність дослідження. Розвиток державного фінансового контролю, а тепер і аудиту відбувався протягом багатьох століть. Фактично його виникнення, з одного боку, пов'язане з розбудовою механізму державних фінансів, а з другого – з виникненням державного рахівництва, яке і є його інформаційною основою. Згідно з вітчизняним законодавством, сьогодні найвищим органом державного фінансового контролю (аудиту) України є її Рахункова палата, яка «... від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженнями до Державного бюджету України та їх використанням» [8].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Розгляд питань контрольних механізмів, реалізація яких відбувається через Рахункову палату України, неможливий без опрацювання питань історії її виникнення та розвитку. У різні часи питаннями розвитку Рахункової палати займалися такі вчені: Н.Обрушна, Н.Фукс, В.Уложенко, І.Чугунов, В.Федосов, О.Койчев, Ю.Слободяник, Т.Косова, В.Шевченко, В.Невідомий, Л.Гуцаленко, Г.Лопушняк, О.Малецька, Х.Рибчанська, В.Пихоцький, В.Максімова, І.Басанцов, І.Стефанюк, В.Симоненко, І.Барановський, П.Петренко. Втім, аспекти генезису досліджували виключно автори: Н.Фукс, В.М. Уложенко, Н.І. Обрушна; розглянемо їх підходи щодо цього питання.

Мета статті – дослідити історію розвитку Рахункової палати України.

Викладення основного матеріалу. Так вчені Н.А. Фукс та В.М. Уложенко пропонують такий підхід до періодизації історії Рахункової палати України:

I етап – (1996–2004 рр.) – утворення Рахункової палати України згідно з Конституцією України від 28.06.96 р. та Законом України «Про Рахункову палату України» від 11.07.96 р.;

II етап – (2004–2010 рр.) – розширення контрольних повноважень Рахункової палати України через внесення змін Законом України «Про внесення змін до Конституції України» № 2222-IV від 08.12.04 р. до ст. 98 Конституції України;

III етап – (2010–2013 рр.) – згортання контрольних повноважень Рахункової палати України через відновлення першої редакції ст. 98 Конституції України рішенням Конституційного Суду України № 20-рп/2010 від 30.09.10 р.;

IV етап – (2013–2015 рр.) – відновлення контрольних повноважень Рахункової палати України через зміну редакції ст. 98 Конституції України Законом України «Про внесення змін до статті 98 Конституції України» № 586-VII від 19.09.1 р., а також редакції Закону України «Про Рахункову палату України»

Законом України «Про внесення змін до Закону України “Про Рахункову палату”» № 274-VIII від 07.04.15 р.;

V етап – (2015 р. і дотепер) – прийняття нового Закону України «Про Рахункову палату» № 576-VIII від 02.07.15 р. [20, с. 163].

Науковець Н.І. Обушна в свою чергу пропонує таку періодизацію розвитку Рахункової палати України:

- перший етап – (1992–1996 рр.) – попереднє становлення Рахункової палати (робота над проектом Закону «Про Контрольну палату в Україні» протягом 1992–1993 рр.; прийняття Постанови Верховної Ради України «Про створення Контрольної палати Верховної Ради України» та Проекту Закону «Про Контрольну палату Верховної Ради України» (1995 р.); прийняття Закону України «Про Контрольну палату Верховної Ради України» (1996 р.);

- другий етап – (1996–2004 рр.) – становлення та первинний розвиток (прийняття у 1996 р. Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України». Внесення Верховною Радою України змін до Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України», унаслідок яких він отримав назву «Про Рахункову палату» (1998 р.). Окрім того, повноваження Рахункової палати були значно звужені. Важливим кроком на шляху розвитку Рахункової палати стало її входження до INTOSAI (1998 р.) та EUROSAI (1999 р.);

- третій етап – (2004–2010 рр.) – розвиток та розширення контрольних повноважень (прийняття Закону України «Про внесення змін до Конституції України» (2004 р.), яким внесено зміни до ст. 98 Конституції України, що розширило основні контрольні повноваження Рахункової палати. А саме визначено, що Рахункова палата здійснює контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. У 2008 р. на VII Конгресі EUROSAI Рахункова палата була обрана до складу Ради керуючих EUROSAI строком на 6 років. У 2009 р. Рахункову палату обрано зовнішнім аудитором ОБСЄ на 1 рік із можливістю продовження повноважень ще на два терміни);

- четвертий етап – (2010–2013 рр.) – розвиток із звуженням контрольних повноважень (рішенням Конституційного Суду України № 20-рп/2010 (2010 р.) відновлено первинну редакцію ст. 98 Конституції України, що знову позбавило Рахункову палату повноважень у частині контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України);

- п'ятий етап – (2013–2015 рр.) – відновлення контрольних повноважень (Законом України «Про внесення змін до ст. 98 Конституції України» (2013 р.) основним контрольним повноваження Рахункової палати в Конституції України в черговий раз визначено здійснення контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням);

- шостий етап – (2015 р. і дотепер) – сучасне реформування та модернізація згідно з INTOSAI (прийнято новий Закон України «Про Рахункову палату» (2015 р.), який заклав засади формування інституту публічного аудиту в країні) [15, с. 65].

Аналіз наведених позицій вказаних вище авторів свідчить про жорстку «прив'язку» кожного з періодів розвитку Рахункової палати України до нормативно-правових нововведень, що, на думку автора, не є доречним, оскільки такий підхід провокує штучне роздрібнення історії розвитку вказаного вищого органу державного фінансового контролю (аудиту) в часі. Викликає питання також термінова обмеженість зазначених періодизацій, зважаючи на існування історичних свідчень реальних провісників Рахункової палати України на теренах теперішньої території України. Звернімося до досліджень інших авторів для формування повного уявлення щодо вказаного питання.

Проведені вітчизняними вченими дослідження свідчать про тісний зв'язок підсистем бухгалтерського обліку, державного фінансового контролю, системи управління державними фінансами в межах процесів державотворення на території теперішньої України ще з стародавніх часів [18, 13, 6]. Так відомий вітчизняний вчений у галузі бюджетного обліку професор С.В. Свірко зазначає, що «... історичні свідчення дають змогу зараховувати перші державотворчі кроки на території України до VII ст. до Різдва Христового. На початку залізного віку на північному чорноморському узбережжі починають утворюватися грецькі колонії-факторії, серед яких найвідомішими є Ольвія, Тіра, Херсонес, Теодосія, Пантікалея, Фаногорія, Танаїс. Політичний лад, релігія, економічний устрій, культурне та соціальне життя цих колоній свідчать про їх тісний зв'язок з метрополіями, від яких вони відділились, оскільки зазначені сфери є повними аналогами першоджерел. З огляду на це припущення щодо застосування в обліковій практиці зазначених міст-держав методології давньогрецької школи є не тільки ймовірним, а й єдино можливим; на користь цього свідчать і дослідження матеріальної культури. Так діловою мовою в містах-державах Причорномор'я була мова Афінської держави.

Державний облік грецької школи стародавнього світу відрізнявся такими методологічними концептуальними особливостями: записи здійснювалися виключно на дощечках, оброблених гіпсом, а чернетками слугували глиняні черепки; нарівні з натуральним вимірником використовувався грошовий; у державному господарстві реєструвалися виключно факти надходження та видачі готівкових коштів

(серед операцій ми знаходимо свідчення і про залікові платежі, і про передання коштів до інших кас); зберігання монет здійснювалося за видами доходів: відповідно до кожного з них відкривався окремий глечик, який мав власний ідентифікаційний знак – певну літеру алфавіту; за кожним видом доходів закріплювався якийсь окремий вид видатків, кошти на покриття якого вилучалися виключно із потрібного глечика; за зберігання коштів та документів відповідали два державні чиновники: у першого зберігався ключ від приміщення, що слугувало за касу, у другого – ключ від кімнати, де містилися бухгалтерські документи, при цьому існувала чітка заборона на обмін цими ключами; звітність мала публічний характер: звіти державних установ вибивалися на мармурових або наносилися на бронзові дошки і виставлялися на народних зборах або біля доріг, вона надавалася періодично, була підконтрольною, при цьому під час її складання державні чиновники передусім повинні були скласти паралельний звіт на підставі первинних документів, а вже потім зіставляли з поданим до розгляду [19]. На підставі зазначених положень можна визначити основні принципи побудови державного обліку, а саме: чітко виражене переважання контрольної функції над інформаційною; первинність касового методу обліку; чітке розмежування доходів і видатків за їх видами та винятково адресне зіставлення доходів та видатків з погляду покриття останніх; посилений контроль за зберіганням фінансових коштів. Свідченням на користь первинності давньогрецької облікової школи державного обліку у формуванні теорії і практики вітчизняного бухгалтерського обліку бюджетних установ є дія зазначених принципів в її методологічному базисі дотепер» [17, с. 27–29].

На продовження здійснених поважним вітчизняним вченим висновків дозволимо собі зробити припущення про первинність контрольно-рахівних функцій у державному апараті фінансового управління та виконання таких функцій власне чиновниками державних утворень.

Перше потужне державне утворення на території теперішньої України – Київська Русь – відзначилось утворенням зведення законів, які, у тому числі, регулювали і питання державного фінансового контролю; всім відома Руська Правда (XI ст.) закріплювала право вищої посадової особи на грошовий контроль державної казни [12]. Через 100 років Володимир Мономах Статутом доповнює вказаний вище «нормативний» документ 69 статтями, що містять положення кримінального, цивільного і судового права, завдяки яким відбувається упорядкування контрольних процедур князівської держави [2].

За часів Запорізької Січі, а потім Гетьманщини відбувається поступове формування механізму контрольно-рахівного порядку. Як свідчать історичні джерела, «... в Україні починає формуватися досить чітка і розвинена система органів управління та виконавчої влади на чолі з Трибуналом, до складу якого входять: Генеральна Канцелярія з Верхньою Апеляцією (відіграла роль верховного уряду, який видавав Гетьманські універсали та всі його волевиявлення); Генеральний суд графський; Генеральний суд земський; Комісаріат (ревизував справи підкоморські і разом з Дирекцією мав у розпорядженні публічні споруди, шляхи та переправи); Скарбова канцелярія (завідувала національними доходами та видатками); Військовий регламент (здійснював управління військовими справами); Ревізійний комітет (проводив перевірку скарбових та військових рахунків тощо). З 1654 р. завдання щодо контролю за фінансовою системою козацької держави виконує гетьманський підскарбій» [17, с. 43].

Першим прототипом Рахункової Палати стає створений у 1654 р. Наказ Рахункових справ Великої скарбниці (Наказ рахункових справ), який був покликаний здійснювати рахунковедення певних доходів та видатків держави, а також контроль за надходженням та витрачанням коштів щодо різних установ відповідно до книг та документів інших центральних наказів, а також перевірку звітів місцевих фінансових органів [11, с. 92].

Створення в 1711 р. сенату призвело до реформування всієї системи державної влади: натомість наказам прийшли колегії. Так у сфері управління державними фінансами було утворено три колегії: камер-колегія – для управління доходами, штатс-контор-колегія – видатками, ревізій-колегія – перевіркою державних фінансів [1]. Остання виконувала свої функції до моменту ліквідації у 1788 р. (з 1733 р. на допомогу її роботи утворено 9 рахівних комісій), після чого її наступник – експедиція щодо свідчень за рахунками – перейняла всі її повноваження [4].

Рівно через 100 років, в 1811 р., у межах реформи централізації системи державного управління як міністерство було сформовано Державне управління ревізіями державних рахунків (з 1837 р. – Державний контроль Російської імперії), що відповідало за перевірку та ревізію всіх прибутково-видаткових операцій щодо казенних та суспільних коштів, а також здійснювало спостереження за їх рухом; головною функцією вказаного органу виконавчої влади став нагляд за точним виконанням державного бюджету [4]. Впродовж наступних більше ніж 100 років його функції розширювалися за рахунок доповнення об'єктів нагляду, як-то: залізних доріг, оборонних підприємств, військових портів, кредитних установ, гірничих заводів та переселенських справ. Важливим щодо регламентації роботи Державного контролю став Закон «Про Державний контроль» від 28.04.1892 р., яким було визначено права та обов'язки Державного контролю, його функції, порядок керівництва, механізм функціонування у просторі та часі, склад підлеглих органів (департаментів, у кількості 4 структурних підрозділів), вертикаль субординації підлеглих органів на місцях тощо. Наприкінці функціонування вказаного відомства штат його персоналу налічував близько 9000 осіб,

а його представники були включені у більшість комісій та комітетів щодо розробки нарізноманітніших державних проєктів.

Після Жовтневої революції натомість Державному контролю Декретом СНК «Про утворення Центральної колегії, місцевих обліково-контрольних колегій і контрольних комісій» від 18 (31) січня 1918 р. було утворено вказані вище органи за участі ЗЦВК [5]; останні до кінця року були переформатовані у Народний комісаріат державного контролю, який був перетворений у 1920 р. на Народний комісаріат робітничо-селянської інспекції [4]. Основоположними нормативними документами, що регламентували його роботу, стали «Правила про попередню та фактичну ревізію господарської, фінансової і промислової діяльності радянських і суспільних установ та підприємств» та «Загальна інструкція по Робітничо-селянській інспекції» [9]. Спектр функцій та повноважень вказаного органу був надзвичайно широким і впродовж усього періоду його функціонування до 1934 р. він постійно розширювався. Так вже в 1924 р. він являв собою функціональний перелік, в якому першу позицію займало завдання з виявлення реальності державного бюджету 1923–1924 рр. та аналіз фактичного його виконання в 1922–1923 рр., відпрацювання заходів щодо побудови більш раціонального державного бюджету 1923–1924 рр., підготовка висновку щодо звіту з виконання державного бюджету за рік та квартали, а також вивчення проблем: співвідношення цін продуктів сільського господарства та державної промисловості; державної допомоги селянським господарствам; раціоналізації виробництва та підвищення продуктивності праці, концентрації виробництва, упорядкування управління витратами; політики заробітної плати; планомірного розвитку народного господарства; посилення державної монополії на торгівлю; підвищення обороноздатності країни; становлення союзної статистики тощо [9].

У 1934 р. було створено Комісію радянського контролю при РНК СРСР, Положенням про діяльність якої було зазначено, що вказаний орган виконавчої влади займається перевіркою фактичного виконання найважливіших рішень уряду країни шляхом проведення оперативних перевірок виконання постанов останнього [3]. В 1940 р. Президія Верховної Ради СРСР видає Указ «Про утворення Народного комісаріату державного контролю СРСР», а РНК СРСР «Положення про Народний комісаріат державного контролю СРСР», яким на Народний комісаріат державного контролю СРСР покладалося завдання щодо здійснення контролю за обліком і витрачанням державних коштів і матеріальних цінностей, що знаходяться в розпорядженні державних, кооперативних та інших громадських організацій, установ і підприємств, а також перевірка виконання рішень Уряду СРСР [12, 13]. У 1946 р. вказаний орган перетворений на Міністерство державного контролю СРСР, до відомства якого було включено:

- контроль за суворим і неухильним виконанням постанов і розпоряджень Уряду СРСР;
- внесення на розгляд Уряду СРСР, урядів союзних республік окремих питань, що мають народногосподарське значення, що впливають з матеріалів ревізій і перевірок;
- подання в Уряд СРСР, уряди союзних республік висновків по виконанню державного бюджету СРСР і державних бюджетів союзних республік;
- проведення ревізій, перевірок державних, кооперативних, громадських організацій, установ і підприємств СРСР;
- контроль за достовірністю статистичних та інших звітних відомостей;
- контроль за порядком зберігання, витрачання, використання матеріальних цінностей [9].

Упродовж наступних 20 років вказаний орган виконавчої влади був послідовно перетворений на: Комісію радянського контролю РМ СРСР (1957 р.), Комісію державного контролю СРСР (1961 р.), Комітет партійно-державного контролю при ЦК КПРС та РМ СРСР (1962 р.), Комітет народного контролю СРСР (1965 р.), Контрольна палата СРСР (1991 р.) [9]. Останній радянський провісник Рахункової палати України згідно з Законом СРСР «Про Контрольну палату СРСР» виконував такі функції [14]:

1) здійснював контроль за своєчасністю та повнотою надходження доходів, цільовим і економним витрачанням коштів союзного бюджету, загальнодержавних позабюджетних фондів; за витратами на утримання союзних органів державної влади і управління, збереженням та використанням державного майна, що є загальносоюзної власністю, у галузях народного господарства, підвідомчих Союзу РСР, враховуючи оборонну промисловість, а також у Збройних Силах СРСР, у системі Міністерства внутрішніх справ СРСР, Комітету державної безпеки СРСР; за роздержавленням і приватизацією об'єктів союзної власності;

2) контролював роботу Міністерства фінансів СРСР і його органів за виконанням союзного бюджету;

3) контролював інвестиційну діяльність органів управління Союзу РСР; перевіряв законність та ефективність використання ресурсів, що виділяються на виконання загальносоюзних програм і союзних замовлень держави, всіма організаціями і підприємствами незалежно від форм власності;

4) здійснював контроль за грошовою емісією, використанням кредитних і валютних ресурсів виконавчими і розпорядчими органами Союзу РСР, Державним банком СРСР; за дорученням Верховної Ради СРСР перевіряв використання золотого запасу і алмазного фонду з урахуванням інтересів Союзу РСР і республік;

5) за дорученням Верховної Ради СРСР та її палат проводив експертну оцінку статей проєктів союзного бюджету, фінансово-економічної обґрунтованості проєктів державних програм та урядових рішень; проводив аналіз економічного становища в союзних галузях народного господарства, стану ціноутворення та в межах своєї компетенції виконував інші завдання Верховної Ради СРСР та її палат;

6) перевіряв відповідно до свого статусу роботу митних органів СРСР;

7) перевіряв фінансово-господарську діяльність державних організацій, представництв та установ, що діяли за кордоном і фінансувалися з союзного бюджету;

8) перевіряв у загальносоюзних громадських об'єднань джерела отримання доходів та їх використання відповідно до статутних завдань;

9) з питань, що належать до спільних повноважень Союзу РСР і республік, взаємодіяв під час проведення перевірок і ревізій з органами державної влади і управління республік, іншими союзними і республіканськими контрольними органами, надавав контрольним органам республік методологічну допомогу;

10) контролював на об'єктах, що перевіряються, дотримання встановлених правил єдиної системи ведення бухгалтерського обліку та звітності, вносив пропозиції щодо їх вдосконалення;

11) налагоджував зв'язки з контрольними органами іноземних країн та відповідними міжнародними організаціями, укладав з ними угоди про ділове співробітництво [14].

З набуттям Україною незалежності постало питання про формування оновленого вищого органу державного фінансового контролю, яким, відповідно до статті 98 Конституції України (остання вказує: «контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата»), і став утворений в 1996 р. Законом України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» однойменний орган Верховної Ради України (з грудня 1997 р. – Рахункова палата України) [10, 15, 7]. Відповідно до вказаного вище нормативного документа Рахункова палата України призвана виконувати такі функції:

1) здійснювати контроль за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм, збереженням та використанням майна, що є об'єктами права державної власності, органами виконавчої влади та посадовими особами, які обираються, призначаються або затверджуються Верховною Радою України;

2) здійснювати за дорученням Верховної Ради України контроль за своєчасним і повним надходженням доходів до Державного бюджету України, виконанням Державного бюджету України за поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників цього бюджету, в тому числі видатків по обслуговуванню внутрішнього і зовнішнього боргу України, витрачанням коштів цільових фондів;

3) перевіряти за дорученням комітетів Верховної Ради України використання за призначенням органами виконавчої влади коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів і подавати за наслідками перевірки Верховній Раді України висновки щодо можливостей скорочення видатків по кожному фонду окремо та доцільності спрямування вилучених коштів на фінансування інших видатків Державного бюджету України;

4) контролювати ефективність управління коштами Державного бюджету України Державним казначейством України, законність і своєчасність руху коштів Державного бюджету України, в тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів у Національному банку України, в уповноважених банках та кредитних установах України;

5) надавати консультації органам і посадовим особам, які обираються, затверджуються або призначаються Верховною Радою України, з питань витрачання коштів Державного бюджету України. Під час проведення перевірок і аналізу стану економіки розробляти заходи щодо пошуку можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України і вносити відповідні пропозиції Міністерству фінансів України;

6) здійснювати за дорученням Верховної Ради України, комітетів Верховної Ради України контрольні функції щодо фінансування загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля та інших програм, що затверджуються Верховною Радою України;

7) контролювати інвестиційну діяльність органів виконавчої влади, перевіряти законність та ефективність використання фінансових ресурсів, що виділяються з Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм;

8) проводити попередній аналіз до розгляду на засіданнях комітетів та Верховної Ради України звітів Антимонопольного комітету України щодо здійснення ним державного контролю за дотриманням антимонопольного законодавства, а також звітів Фонду державного майна України та посадових осіб, які обираються, призначаються або затверджуються Верховною Радою України, щодо ефективного управління майном, що є основним національним багатством, власністю українського народу;

9) здійснювати контроль за виконанням рішень Верховної Ради України про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям та про одержання Україною від іноземних держав, банків та міжнародних фінансових організацій позик, які не передбачені Державним бюджетом України, використанням безоплатної допомоги Україні, одержаної з іноземних джерел, за грошовою емісією, використанням кредитних і валютних ресурсів органами виконавчої влади та їх посадовими особами, наданням кредитів і здійсненням операцій з розміщення золотого і валютного резервів, а також за кредитними операціями, касовим виконанням Державного бюджету України Національним банком України та уповноваженими банками;

10) перевіряти за дорученням Верховної Ради України відповідно до свого статусу кошторис витрат, пов'язаних з діяльністю Верховної Ради України та її апарату, допоміжних органів і служб Президента України та апарату Кабінету Міністрів України, а також витрачання коштів державними установами та організаціями, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок Державного бюджету України;

11) готувати і давати висновки та відповіді на звернення органів виконавчої влади, органів прокуратури і суду з питань, що належать до її відомства;

12) налагоджувати зв'язки з контрольними органами іноземних держав та відповідними міжнародними організаціями, укладати з ними угоди про співробітництво [7].

Просте порівняння наведених функціональних характеристик Контрольної палати СРСР та Рахункової палати України свідчить про значний їх збіг; перегляд повноважень підтверджує це припущення (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння повноважень Контрольної палати СРСР та Рахункової палати України відповідно до нормативних актів [7, 14]

Повноваження Контрольної палати СРСР:	Повноваження Рахункової палати України:
1	2
<p>1) проводити фінансові ревізії в апараті вищих органів державної влади і управління, перевірки, ревізії та обстеження в загальносоюзних міністерствах, відомствах, установах, організаціях, громадських об'єднаннях, на союзних державних підприємствах, а також спільних підприємствах, в яких частка участі Союзу РСР становить не менше однієї третини акціонерного, основного чи пайового капіталу;</p> <p>2) перевіряти на об'єктах, зазначених у відповідному пункті Закону, грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси та іншу документацію щодо фінансово-господарської діяльності, наявність грошових сум, цінних паперів, матеріальних цінностей та правильність їх витрачання;</p> <p>3) вимагати з перевірених організацій, установ, підприємств всю необхідну документацію та іншу інформацію про їх фінансово-господарську діяльність;</p> <p>4) одержувати від державних, комерційних банків та інших кредитних установ необхідні відомості про операції та стан рахунків об'єктів, що перевіряються, а від інших підприємств і організацій – довідки і копії документів щодо операцій і розрахунків з цими об'єктами;</p> <p>5) залучати до проведення перевірок, ревізій та експертиз на договірних засадах кваліфікованих фахівців з інших установ і організацій, а також</p>	<p>1) здійснювати контрольно-ревізійні, експертно-аналітичні, інформаційні та інші види діяльності, що забезпечують єдину систему контролю за виконанням Державного бюджету України, у тому числі за використанням коштів загальнодержавних цільових фондів, коштів позабюджетних фондів, за цільовим використанням фінансово-кредитних і валютних ресурсів під час здійснення загальнодержавних програм, а також збереженням та використанням майна, що є об'єктами права державної власності, що не підлягають приватизації;</p> <p>2) проводити фінансові перевірки, ревізії в апараті Верховної Ради України, органах виконавчої влади, Національному банку України, Фонді державного майна України, інших підзвітних Верховній Раді України органах, а також на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності в відповідних межах;</p> <p>3) перевіряти в органах і на об'єктах, зазначених у відповідних пунктах Закону, грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси витрат та іншу документацію щодо фінансово-господарської діяльності, а також здійснювати перевірку касових операцій з готівкою та цінними паперами, матеріальних цінностей, їх обліку, зберігання і витрачання;</p> <p>4) отримувати від керівників установ та організацій, що перевіряються, всю необхідну документацію та іншу інформацію про фінансово-господарську діяльність;</p> <p>5) отримувати від Національного банку України, уповноважених банків та інших кредитних установ необхідні відомості про здійснювані ними операції та стан рахунків установ та організацій, що перевіряються, від інших підприємств і організацій – довідки, копії документів по операціях і рахунках цих підприємств та організацій;</p> <p>6) організовувати і проводити оперативний контроль за виконанням Державного бюджету України за звітний період;</p>

<p>працівників інших контрольних і правоохоронних органів з оплатою в необхідних випадках за рахунок коштів Контрольної палати СРСР;</p> <p>6) у межах своєї компетенції давати адміністрації підприємств, що перевіряються, установ і організацій обов'язкові для виконання вказівки про усунення в установлені терміни виявлених порушень і відшкодування в союзний бюджет недоплачених сум;</p> <p>7) направляти матеріали перевірок і ревізій у Кабінет Міністрів СРСР, відповідні міністерства, державні комітети, відомства СРСР та інші органи державного управління для розгляду та вжиття щодо них необхідних заходів;</p> <p>8) вносити до Верховної Ради СРСР, Президента СРСР, а також в інші державні організації подання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушеннях вимог законодавства, безгосподарності, заподіянні матеріальної шкоди державі;</p> <p>9) входити до Комітету конституційного нагляду СРСР з пропозиціями про розгляд на відповідність Конституції СРСР і законам СРСР нормативних правових актів державних органів з питань, що входять у сферу діяльності Палати;</p> <p>10) у випадках виявлення під час проведення перевірок і ревізій фактів розкрадань грошових коштів і матеріальних цінностей, інших зловживань передавати матеріали перевірок і ревізій у правоохоронні органи;</p> <p>11) розглядати пропозиції та звернення громадян з питань, що знаходяться в компетенції Палати;</p> <p>12) видавати «Вісник Контрольної палати СРСР»</p>	<p>7) проводити комплексні ревізії і тематичні перевірки по окремих розділах і статтях Державного бюджету України, у тому числі бюджетів загальнодержавних цільових фондів;</p> <p>8) проводити експертизу проєктів Державного бюджету України, а також проєктів законів та інших нормативних актів, міжнародних договорів України, загальнодержавних програм та інших документів, що стосуються питань державного бюджету і фінансів України;</p> <p>9) здійснювати аналіз і дослідження порушень і відхилень бюджетного процесу, підготовку і внесення до Верховної Ради України пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного законодавства в цілому;</p> <p>10) готувати і подавати висновки до Верховної Ради України та її комітетів щодо виконання Державного бюджету України, у тому числі доходів і видатків загальнодержавних цільових фондів, фінансування загальнодержавних програм за звітний рік;</p> <p>11) направляти матеріали перевірок, ревізій та обслідувань Кабінету Міністрів України, відповідним центральним органам виконавчої влади, Національному банку України, Фонду державного майна України, підприємствам, установам і організаціям для розгляду і вжиття необхідних заходів;</p> <p>12) порушувати перед Верховною Радою України, Президентом України, а також органами виконавчої влади клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні вимог чинного законодавства України, внаслідок чого завдано матеріальної шкоди державі;</p> <p>13) залучати до проведення перевірок, ревізій та обслідувань на договірних засадах кваліфікованих спеціалістів і фахівців-експертів з інших установ і організацій, а також працівників інших державних контрольних, податкових і правоохоронних органів з оплатою їх праці в необхідних випадках за рахунок власних коштів;</p> <p>14) у разі виявлення під час перевірок, ревізій та обслідувань фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань передавати матеріали перевірок, ревізій та обслідувань до правоохоронних органів з інформуванням про це Верховної Ради України</p>
--	--

Вказане свідчить про спадкоємність вказаних вищих органів державного фінансового контролю і автор доказово акцентує на цьому; такий підхід є принциповим у випрацюванні історії розвитку Рахункової палати України, оскільки дозволяє виокремити період фактичної прямої та опосередкованої побудови основ діяльності вітчизняної Рахункової палати. Варто зауважити, що, крім наведених положень, Закон України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» регламентував склад і структуру Рахункової палати, порядок та гарантії забезпечення її діяльності, а також контроль Верховної Ради України за діяльністю Рахункової палати України.

В цілому розгляд наведених позицій свідчить про значну у часі історію вітчизняних контрольно-рахункових органів, що передують власне створенню Рахункової палати України. При цьому, на думку автора, початок функціонування Рахункової палати України слід зарахувати до 1991 р. з набуттям Україною самостійності; формальне закріплення назви в 1996 р. не є підставою для заперечення такого підходу, оскільки становлення власне Рахункової палати України, вочевидь, почалося з моменту зосередження всіх державних функцій з управління органами законодавчої та виконавчої влади в межах новоствореної країни, яка почала розбудову нових інституцій та оновлення існуючих у контексті нових політичних, економічних, соціальних запитів розвитку молодій країні. В свою чергу, період становлення Рахункової палати України, вочевидь, припадає на 1991–2015 рр., в які було опрацьовано організаційну структуру та порядок роботи вказаного вищого органу державного фінансового контролю, оновлено склад її функціональних повноважень та методик контрольної діяльності, а також здійснено кроки з її інтеграції

до світового простору міжнародних органів аудиту (входження в листопаді 1998 р. до Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI), а у травні 1999 р. – до складу Європейської організації вищих органів аудиту (EUROSAI)[16]. З 2015 р. фактично розпочався період формалізації наближення діяльності Рахункової палати України до вказаних вищих органів аудиту.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, на підставі вказаного вище пропонується основними етапами історії розвитку Рахункової палати України на сьогодні вважати:

- попередньо-підготовчий етап – (стародавній світ – 1991 р.) – виникнення та формування теоретично-методологічного, методичного та організаційного базису діяльності Рахункової палати України;
- етап становлення – (1991–2015 рр.) – розбудова оновленого змістовно-структурного та функціонально-повноважного наповнення діяльності Рахункової палати України;
- етап гармонізації з загальновизнаними міжнародними підходами – (2015 р. і дотепер) – розбудова діяльності Рахункової палати відповідно до вимог, стандартів та методик INTOSAI шляхом їх імплементації до вітчизняного законодавства.

Зазначений варіант періодизації розвитку Рахункової палати України відповідає закону наступності та подоби (заперечення заперечення) діалектичного матеріалізму, який пояснює основи розвитку усього оточуючого світу. Наступним перспективним напрямом подальших досліджень є розгляд сучасного розвитку Рахункової палати України.

Список використаної літератури:

1. Высшие органы государственной власти и управления России в IX–XX вв. : справочник / Под ред. А.С. Тургаева. – СПб. : Издательство СЗАГС, 2000. – 368 с.
2. Гайдай Л. Історія України в особах, термінах, назвах і поняттях / Л.Гайдай. – Луцьк : Вежа, 2000.
3. Государственная власть СССР. Высшие органы власти и управления и их руководители. 1923–1991 гг. : историко-биографический справочник / Сост. В.И. Ивкин. – М., 1999.
4. Государственный контроль. 1811–1911: Обзор деятельности. – СПб., 1911. – 358 с.
5. Декрет об образовании Центральной контрольной коллегии, местных учетно-контрольных коллегий и контрольных комитетов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.hist.msu.ru/ER/etext/DEKRET/18-01-18.htm>.
6. Євдокимов В.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: Бухгалтерський облік в бюджетних установах України : підручник / В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, С.В. Свірко. – Житомир : Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.
7. Закон України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» від 11.07.1996 р., № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/315/96-вр.
8. Закон України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р., № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
9. История развития государственного финансового контроля [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://web.archive.org/web/20090919044506/http://www.ach.gov.ru/ru/about/history/>.
10. Конституція України : Закон України від 28.06.1996, № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
11. Кошихин Г.К. О России в царствование Алексея Михайловича / Г.К. Кошихин. – 1-ое. изд. – СПб. : Тип. Эдуарда Праца, 1840.
12. Краткий экскурс в историю создания государственного финансового контроля России [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ksp.rkomi.ru/left/o_ksp/kr_ex/.
13. Кузьмінський Б.Ю. Державні фінанси України: ретроспективний погляд крізь обліковий аспект / Б.Ю. Кузьмінський, С.В. Свірко // Незалежний аудитор. – № 12 (II). – 2015. – С. 21–32.
14. О контрольной палате СССР : Закон СССР от 16.05.91, № 2161-I [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.levonevsky.org/bazazru/texts25/txt25500.htm>.
15. Обушина Н. Особливості інституціоналізації Рахункової палати в Україні як вищого органу аудиту / Н.Обушина // Державне управління та місцеве самоврядування : зб. наук. пр. ; редкол.: С.М. Серьогін (голов. ред.) та ін. – Дніпро : ДРІДУ НАДУ, 2019. – Вип. 2 (41). – С. 61–69.
16. Рахункова палата України : офіц. сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ac-rada.gov.ua.
17. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України : методологія і організація : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / С.В. Свірко ; Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., 2006. – 520 с.
18. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 243 с.
19. Соколов Я.В. История бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 276 с.
20. Фукс Н.А. Рахункова палата України як орган парламентського контролю у сфері фінансів: статус та повноваження / Н.А. Фукс, В.М. Уложенко // Юридичний науковий електронний журнал. – Вип. 6. – 2015. – С. 161–164.

References:

1. Turgaeva, A.S. (ed.) (2000), *Vysshie organy gosudarstvennoy vlasti i upravleniya Rossii v IX–XX vv.*, Izdatel'stvo SZAGS, SPb., 368 p.
2. Gajdaj, L. (2000), *Istoriya Ukrainy v osobah, terminah, nazvah i ponjattjah*, Vezha, Luc'k.
3. Ivkin, V.I. (ed.) (1999), *Gosudarstvennaya vlast' SSSR. Vysshie organy vlasti i upravleniya i ikh rukovoditeli. 1923– 1991 gg., istoriko-biograficheskiy spravochnik*, M.
4. *Gosudarstvennyy kontrol'. 1811–1911: Obzor deyatelnosti* (1911), SPb., 358 p.
5. «Dekret ob obrazovanii Tsentral'noy kontrol'noy kollegii, mestnykh uchetho-kontrol'nykh kollegiy i kontrol'nykh komitetov», [Online], available at: <http://www.hist.msu.ru/ER/EText/DEKRET/18-01-18.htm>
6. Jevdokymov, V.V., Grycysheh, D.O. and Svirko, S.V. (2017), *Buhgalters'kyj oblik v sektori zagal'nogo derzhavnogo upravlinnja Ukrainy, Vol. 1, Buhgalters'kyj oblik v bjudzhetnyh ustanovah Ukrainy*, Vydavec' Jevenok, O.O., Zhytomyr, 1380 p.
7. VRU (1996), *Pro Rahunkovu palatu Verhovnoi' Rady Ukrainy*, Zakon Ukrainy, No. 315/96-VR, [Online], available at: zakon.rada.gov.ua/laws/show/315/96-vr (accessed 11.07.1996).
8. VRU (2015), *Pro Rahunkovu palatu*, Zakon Ukrainy, No. 576-VIII, [Online], available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (accessed 2.07.2015).
9. «Istoriya razvitiya gosudarstvennogo finansovogo kontrolyu», [Online], available at: <https://web.archive.org/web/20090919044506/http://www.ach.gov.ru/ru/about/history/>
10. VRU (1996), *Konstytucija Ukrainy*, Zakon Ukrainy, No. 254k/96-VR, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (accessed 28.06.1996).
11. Koshikhin, G.K. (1840), *O Rossii v tsarstvovanie Alekseya Mikhaylovicha, pervoe izd.*, Tip. Eduarda Pratsa, SPb.
12. «Kratkiy ekskurs v istoriyu sozdaniya gosudarstvennogo finansovogo kontrolya Rossii», [Online], available at: http://ksp.rkomi.ru/left/o_ksp/kr_ex/
13. Kuz'mins'kyj, B.Ju. and Svirko, S.V. (2015), «Public finances of Ukraine: a retrospective look through the accounting aspect», *Nezalezhnyj audytor*, Vol. 12 (II), pp. 21–32.
14. VSSSSR (1991), *O kontrol'noy palate SSSR*, Zakon SSSR, No. 2161-I, [Online], available at: <http://pravo.levonevsky.org/bazazru/texts25/txt25500.htm> (accessed 16.05.1991).
15. Obushna, N. (2019), «Peculiarities of Institutionalization of the Accounting Chamber in Ukraine as the supreme audit body», *Public administration and local self-government*, in Ser'ogin, S.M. (ed.), DRIDU NADU, Dnipro, Vol. 2 (41), pp. 61–69.
16. «Rahunkova palata Ukrainy», ofic. sajt, [Online], available at: www.ac-rada.gov.ua
17. Svirko, S.V. (2006), *Buhgalters'kyj oblik v bjudzhetnyh ustanovah Ukrainy: metodologija i organizacija, D.Sc. Thesis of dissertation*, K., Kyi'vs'kyj nacional'nyj ekonomichnyj un-t im. Vadyma Get'mana, 520 p.
18. Svirko, S.V. (2006), *Buhgalters'kyj oblik u bjudzhetnyh ustanovah: metodologija ta organizacija*, KNEU, K., 243 p.
19. Sokolov, Ja.V. and Sokolov, V.Ja. (2003), *Istoriya bukhgalterskogo ucheta*, Finansy i statistika, M., 276 p.
20. Fuks, N.A. and Ulozhenko, V.M. (2015), «The Accounting Chamber of Ukraine as a body of parliamentary scrutiny in the sphere of finance: status and powers», *Jurydychnyj naukovyj elektronnyj zhurnal*, Vol. 6, pp. 161–164.

Яремчук Ігор Миколайович – здобувач кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси

– особливості розвитку та діяльності Рахункової палати України.

Стаття надійшла до редакції 04.02.2020.