

## **РОЗВИТОК ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ**

Наукові праці МАУП, 2010, вип. 2(25), с. 96–100

*Розглянуто передумови виникнення та особливості розвитку господарського контролю на різних історичних етапах.*

Господарський контроль являє собою комплекс заходів, що забезпечують ефективне функціонування господарства. Пропонуємо розглянути особливості розвитку господарського контролю для поглиблення знань у вивченні господарського контролю.

Дослідженню проблем контролю присвячені праці провідних вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, спеціалістів у галузі обліку, аналізу господарської діяльності, контролю та аудиту.

Історики мають різні позиції щодо питань виникнення контролю. Вивченням цих питань займалися відомі вчені з обліку і контролю Н. Р. Вейцман, Е. О. Вознесенський, А. І. Головцов, Ф. М. Давидсон, С. Ф. Іванов, І. А. Ільїн, В. Каганський, Л. П. Краснова, Е. Н. Левитська, Ю. П. Максимов, Ф. Міхеєв, О. Ф. Мухін, К. Н. Нарібаєв, М. Очков, С. С. Сатубалдін та інші, які в свого часу досліджували проблеми зарубіжного аудиту.

В Україні перша праця з проблем контролю і ревізії, яка розкривала теоретичні питання (предмет і об'єкти, методи і способи вивчення господарських явищ), належить В. А. Полтораді.

Представниками української наукової школи контролю є Ф. Ф. Бугинець, М. Г. Чумаченко, Г. Г. Кірейцев, Л. О. Сухарева, Б. Ф. Усач, В. Павлюк та ін. Особливістю цієї школи є застосування ідей російської школи і власний системний підхід до обґрунтування неправильності ототожнення функцій обліку і контролю.

Розглянемо особливості розвитку господарського контролю на різних історичних етапах.

Як свідчать історичні дані, контроль виник ще в глибоку давнину. Під час свого еволюційного розвитку він зазнав великих змін — від контролю

за допомогою здобутого досвіду, звичаїв і традицій, що передавалися з покоління в покоління, починаючи з первісного суспільства, до наукового осмислення процесів і свідомого використання їх на науковій основі у ринкових відносинах.

Контроль виник разом із суспільством не раптово, не на порожньому місці, а як необхідна умова суспільної праці у здобуванні засобів для існування. Історія вказує на існування контролю в умовах матриархату і патріархату, де рід був головним виробничим осередком, який базувався на суспільній власності на засоби виробництва і колективній праці.

У первісному суспільстві племенами керували ради обраних старійшин. Контроль за розподілом здобутих продуктів тут здійснювався на засадах демократизму [8, 10].

У первісному суспільстві господарський облік як засіб контролю вівся в інтересах всієї громади. На цьому ступені розвитку суспільства контроль охоплював невелике коло господарських операцій із землею та худобою, заготівлею продуктів і регулюванням їх споживання. Контроль слугував засобом організації і управління виробництвом громади.

Таким чином, контроль виник разом із розвитком людського суспільства та слугував засобом регулювання виробництва і розподілу здобутих засобів життя. Відсутність у первісному суспільстві товарно-грошових відносин давало можливість здійснювати тільки кількісний контроль простих господарських процесів.

За умов рабовласницького устрою основу виробничих відносин складали особиста власність рабовласника на засоби виробництва і рабів. Тут вперше запроваджується контроль, який здійс-

ноється інститутом логістів та починає діяти судова колегія (евфіні) для розгляду справ, які пов'язані з неправильним поданням звітності. Основною функцією контролю в цей період був захист інтересів рабовласника та посилення експлуатації і пригнічення рабів. У цей період інтенсивно розвивається торгівля, впроваджуються грошові та розрахункові операції, з'являється купівля-продаж паїв на участь у корисних справах. Такі зрушення в господарському житті вимагали посилення обліку і контролю.

Контроль у рабовласницькому суспільстві охоплював виробництво продуктів, торгівлі, земельні та інші операції, які здійснювались державними закладами, храмами, окремими рабовласниками і були спрямовані на збільшення і зміцнення особистої власності на засоби виробництва та їх рабів.

Свій подальший розвиток контроль отримав у період виникнення нового суспільного ладу — феодалізму. З розвитком товарного виробництва при феодалізмі розширюється внутрішня і зовнішня торгівля. Це надало новий поштовх щодо вдосконалення контролю.

Почалась підготовка спеціалістів з обліку, видаються перші книги з цього питання: італійця Луки Пачолі (1494 р.), голландців — Яна Імпіна (1543 р.) і Сімона Стевіна (1607); французів — Жака Саварі (1675) і М. де ла Порта (1712) та багатьох інших [7, 30].

У період феодалізму ще більшого значення набуває контроль за розрахунками між купцями і банками, а також за наявністю і рухом торгово-

го капіталу. Основою виробничих відносин цього суспільства є феодальна власність на засоби виробництва, і передусім на землю, і неповна власність на робітника. У цей період виникає подвійна бухгалтерія, яка сприяє отриманню феодалами додаткового продукту, контролю за їхніми витратами і прибутками, зберіганням особистої власності [3, 18–25].

За часів феодалізму відбувається поділ контролю на зовнішній, який охоплював ревізію балансів і звітності сторонніми особами, і внутрішній засекречений рух і наявність торгового капіталу, кредитні і розрахункові операції між купцями, лихварями, банками, процеси виробництва і особиста власність на засоби виробництва.

Узагальнюючи все описане, подамо основні етапи розвитку господарського контролю у наведеній таблиці [5, 30, 31].

У Росії скасування кріпацтва стало поштовхом для швидкого розвитку економіки. Будувались нові фабрики, заводи та разом з тим збільшувалися обсяги виробництва сільгосппродукції. Усе це вимагало не тільки подальшого вкладення коштів у виробництво, а й контролю за їх раціональним використанням. Виникла потреба у функціонуванні повністю самостійного органу, який би давав реальну оцінку стану справ на підприємствах.

Першою спробою організувати в Росії таку структуру стало створення Інституту присяжних рахівників. У кінці 1891 — на початку 1892 р. відбувся Перший з'їзд рахівників, який визнав найважливішим завданням — “утворення

### Господарський контроль у різних економічних формаціях

Економічна формація	Основні ознаки економічної формації	Господарський контроль в економічній формації
Первіснообщинний лад	Рівність людей, рід — головний продуктивний осередок, що базується на суспільній власності на засоби виробництва і колективній праці	Контроль охоплює невелике коло землеробських і скотарських операцій, служить засобом організації та управління общинним виробництвом. Існує виборність органів контролю. Фінансового контролю не існує
Рабовласницький лад	Приватна власність на засоби виробництва і рабів, виникнення держави, розвиток торгівлі, лихварства, розрахункових операцій	Зародження наступного контролю. Контроль класовий, державний. Виникнення фінансового контролю
Феодальний лад	Розвиток внутрішньої і зовнішньої торгівлі, утворення великих світових центрів — Венеції і Генуї. Основою виробничих відносин є власність феодала на засоби виробництва і частково — на землю	Контроль за розрахунками між купцями, лихварями і банками, а також за наявністю та рухом торгового капіталу. Розподіл контролю на зовнішній та внутрішній
Капіталістичний лад	Основа виробничих відносин — капіталістична власність на засоби виробництва, яка використовувалась для експлуатації найманих робітників	Цілі і завдання контролю визначаються гонитвою за прибутком, загальнодержавний контроль за діяльністю всіх підприємств — неможливий

особливої групи досвідчених і надійних осіб, які повинні називатися присяжними рахівниками і яким доручалась ревізія різноманітних об'єктів, експертиза і організація правильної бухгалтерії на приватних і громадських підприємствах”, а також покладання обов'язків на рахівників. Наприклад, кожен рахівник повинен був раз на рік (у січні) подавати відомості про свою діяльність; якщо ж він цього не робив, то вважалось, що рахівник добровільно відмовився від звання та, відповідно, виключався зі списків членів присяжних рахівників, які щорічно публікувалися. Присяжні рахівники повинні були дотримуватися таємниці довірених їм справ. За результати перевірки звітів та виконання інших видів робіт присяжні рахівники несли особисту відповідальність. Перевірка мала здійснюватися за веденням облікових книг, документами та наявним майном.

Проект положення про Інститут присяжних рахівників був підготовлений Товариством рахівників під керівництвом Федора Венедиктовича Єгерського і в 1898 р. поданий на обговорення. Основні вимоги цього проекту визначали організаційну структуру інституту, права і обов'язки присяжних рахівників, вони проголошували, що членів інституту слід поділяти на присяжних рахівників першого, другого та третього ступеню (присяжних рахівників, рахівників, кандидатів).

Проте проект не був затверджений. Так, перша спроба створення органів незалежного фінансового контролю зазнала невдачі.

На початку ХХ ст. в Росії гостро відчувалася потреба у такому особливому органі, який би сприяв удосконаленню професійної освіти бухгалтерів і підвищенню ефективності контролю. У 1909 р. голова Московського товариства бухгалтерів Ф. І. Бельмер подав проект такої організації – Інституту бухгалтерів, що стало причиною скликання 1-го Всеросійського з'їзду бухгалтерів [6, 13–19].

Відповідно до проекту члени інституту поділялися на бухгалтерів-експертів, бухгалтерів та кандидатів. Проте і ця спроба не отримала визнання ні державою, ні громадськістю.

Третя спроба створення органу незалежного фінансового контролю – Інституту державних бухгалтерів-експертів (ІДБЕ) – належить до періоду НЕПу. Водночас спостерігався черговий підйом в економіці і робились спроби створення ринкових відносин. Наслідком цього є поява самостійних органів контролю. ІДБЕ було створено

в 1924 р. з метою сприяння правильному веденню обліку і звітності на державних, концесійних, змішаних, кооперативних, громадських і приватних підприємствах та державних установах, а також надання висновків з різного роду питань обліку та звітності.

Перші органи державного контролю в Україні були створені 2 квітня 1918 р. В особі відділу контролю, який згодом був перетворений на Секретаріат Державного контролю, який пізніше, внаслідок тимчасової інтервенції іноземних військ, було розпущено.

15 січня 1919 р. у складі уряду УРСР було створено відділ контролю, а згодом на його основі – Народний комісаріат Державного Контролю УРСР (НК ДК). До його складу спочатку входила заснована у січні 1919 р. Верховна соціалістична інспекція, яка на початку травня 1919 р. виділилася з НК ДК у самостійний Народний комісаріат соціалістичної радянської інспекції (НК СРІ) [10, 45–50].

Народний комісаріат Державного контролю був компетентним з питань: загальної, фінансово-промислової, адміністративно-освітньої, військової діяльності, а також землеробства, транспорту і зв'язку. Проводив цю роботу НК ДК шляхом запобіжної, фактичної і наступної ревізій. Він перевіряв кошториси та господарсько-оперативні плани, грошовий обіг та обіг матеріальних цінностей, здійснював нагляд за правильністю рахівництва і звітності. До компетенції НК ДК входила також боротьба з усілякими недоліками і зловживаннями. Органи Держконтролю багато уваги приділяли вдосконаленню ревізійної роботи, намагаючись підвищити її ефективність [1, 12–15].

25 лютого 1920 р. Український уряд видав розпорядження “Про реорганізацію всіх установ Державного контролю на Україні”, яким розповсюдив дію “Положення про Робітничо-селянську інспекцію РРФСР” в Україні. Всі установи Державного контролю УРСР були перетворені в єдиний орган соціалістичного Державного контролю – Всеукраїнську робітничо-селянську інспекцію, яка мала залучати до своєї роботи широкі верстви робітників і селянської бідноти. В НК РСІ були утворені: фінансово-кредитна, народного господарства, лісозаготівельна, постачання, культурно-освітня, адміністративна, транспортна інспекції, воєнний відділ. У губерніях і повітах були утворені відділи РСІ, у волостях – осередки сприяння Робітничо-селянській інспекції.

Відділи губінспекцій, які існували в 1920 р., не були об'єднані в галузеві групи, а їх велика кількість значно ускладнювала керівництво ними. Інспекційні відділи, не маючи чітко розроблених планів роботи, намагалися контролювати всю діяльність органів державного апарату і через це не мали можливості глибоко аналізувати найважливіші на той момент питання. Тому на початку 1921 р. значно спрощується структура апарату губернської РСІ, в якій утворено чотири відділи: загальний, культурно-адміністративний, фінансово-економічний і бюро скарг. На губернській РСІ покладалася ревізія і контроль за діяльністю всіх губернських радянських установ і керування роботою повітових РСІ.

У період індустріалізації країни і початку колективізації сільського господарства головне місце в діяльності держави посіли питання управління народним господарством, планування і фінансування будівництва індустріальних підприємств тощо. Нові історичні умови поставили і нові завдання перед органами державного контролю.

У зв'язку з цим 23 січня 1929 р. було затверджено нове Положення про народний комісаріат Робітничо-селянської інспекції УРСР, в якому уточнювалось завдання, права і обов'язки РСІ відповідно до вимог часу. Це положення діяло до 1934 р. [9].

За весь цей період головними завданнями діяльності РСІ було удосконалення державного апарату, боротьба з бюрократизмом, безгосподарністю, нагляд за виконанням рішень партії та уряду і за дотриманням законності.

У 1934 р. замість єдиного контролюючого органу ЦКК — РСІ було створено Комісію партійного контролю при Держконтролі СРСР. Це стало початком відмежування народних мас від роботи в контролюючих органах. Положенням Комісії радянського контролю (1934 р.) скасовувалась розгалужена мережа груп сприяння органам Держконтролю.

На початку 1920-х років починають створюватися контролюючі служби при фінансових органах. У зв'язку з тим, що органи Робітничо-селянської інспекції основну увагу надавали ревізійно-інспекційним обстеженням відповідно до планів, затверджених урядом, для проведення ревізій безпосередньо на підприємствах і установах, у складі Наркомфін у постановою уряду від 23 жовтня 1923 р. було створено Фінансово-контрольне управління, яке мало великий штатний апарат.

Органи Державного фінансового контролю знаходились при фінорганіах і підпорядковувались у центрі безпосереднього наркомун, а на місцях — керівникам фінорганів. Вони мали свої кошториси, використання коштів по яких перевіряла РСІ.

У кінці 1932 — на початку 1933 р. Фінансово-контрольне управління перетворилось у фінансово-бюджетну інспекцію, яка проіснувала до 1937 р. У жовтні 1937 р. в складі Наркомфін у СРСР починають створюватися спеціальні Контрольно-ревізійні управління. Положення про це управління було затверджено урядом країни. Контрольно-ревізійне управління (КРУ) мало право проводити документальні ревізії всіх наркомів, відомств, організацій, закладів і виробництв.

Апарат був централізований, ревізорів у радянських республіках, керівників ревізійного апарату в областях, автономних республіках, великих містах призначало і звільняло Контрольно-ревізійне управління Наркомфін у СРСР. Фінансування всього апарату КРУ здійснювалось за рахунок загальносоюзного державного бюджету. Ця система державного контролю проіснувала до 1956 р., коли у зв'язку з розширенням прав союзних республік при міністерствах фінансів кожної з них були створені контрольно-ревізійні управління, а весь місцевий апарат ревізорів був підпорядкований останнім.

Таким чином, існувала потужна система тотального контролю, в основі якої було прагнення міністерств і відомств, зокрема партії і держави, вирішувати все зверху, контролювати всі дії підприємств і організацій. Це визначало спрямування контролю на те, щоб проводити якомога більше різноманітних перевірок і обстежень.



## Література

1. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. — М.: Финансы и статистика, 1985. — С. 50.
2. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях. — М.: Статистика, 1976. — 360 с.
3. Белуха Н. Т. Теория финансово-хозяйственного контроля. — К.: Вища шк., 1990. — 279 с.
4. Бутынец Ф. Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. — К.: УСХА, 1976. — 108 с.
5. Виговська Н. Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: Моногр. — Житомир: ЖДТУ, 2006. — 288 с.

6. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: Навч. посіб. — К.: Центр навч. літ., 2004. — 245 с.

7. Калькутин В. А. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий / В. А. Калькутин, Д. М. Цагарели. — М.: Статистика, 1967. — 200 с.

8. Контроль і ревізія. — 2-ге вид., допов. і перероб.: Підруч. для студ. ВНЗ спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" /

Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. — Житомир: ЖІПІ, 2000. — 512 с.

9. Положення про народний комісаріат Робітничо-селянської інспекції УРСР від 23 січня 1929 р.

10. Социалистический контроль: методы и проблемы / Н. Г. Чумаченко, Б. М. Биренберг, А. А. Шпиг. — К.: Наук. думка, 1985. — 252 с.

*Аналізуючи систему господарського контролю, яка існувала в пострадянський період, слід зазначити, що держава завжди мала потужні органи господарського контролю.*

*Розглянувши ідеї світових наукових шкіл господарського контролю і обліку, дійшли висновку, що великим надбанням (англо-американської, французької, російської шкіл) є усвідомлення єдності, а не ототожнення функцій обліку і контролю; кожна з розглянутих шкіл має власний підхід щодо контролю.*

*Нині спостерігаються динамічні зміни у системі господарського контролю: створено інститут аудиту як господарського контролю, поняття аудиту проникає у сфери внутрішнього та державного контролю. Це свідчить про перехідний стан системи господарського контролю та можливість її істотної видозміни найближчим часом.*

*Анализируя систему хозяйственного контроля, которая существовала в постсоветский период, следует указать, что государство всегда имело мощные органы хозяйственного контроля.*

*Рассмотрев идеи мировых научных школ хозяйственного контроля и учета, пришли к выводу, что большим приобретением (англо-американской, французской, русской школ) является понимание единства, а не отождествления функций учета и контроля; каждая из рассмотренных школ имеет собственный подход относительно контроля.*

*Сегодня наблюдаются динамические изменения в системе хозяйственного контроля: создан институт аудита как хозяйственного контроля, понятие аудита проникает в сферы внутреннего и государственного контроля. Это свидетельствует о переходном состоянии системы хозяйственного контроля и возможности ее существенного изменения в ближайшее время.*

*Analyzing system of the economics control which existed during the postsoviet period, it is necessary to specify, that the state always had powerful bodies of the economics control.*

*Having analysed ideas of world scientific schools of the economics control and the accounting have come to conclusion, that greater purchase (American, French, Russian schools) is the understanding of unity, instead of an identification of functions of the accounting and the control; each of the considered schools has own approach concerning the control.*

*Today dynamic changes in system of the economic control are observing: the institute of audit as economic control is created, the concept of audit gets into spheres of the internal and state control. It testifies about transitive condition of system of the economics control and an opportunity of its essential change in the nearest future.*

Надійшла 11 квітня 2010 р.