

*Козачок І.В.,*аспірантка кафедри правового забезпечення агропромислового комплексу  
Сумського національного аграрного університету

ORCID: 0000-0003-0789-3334

## ІСТОРИОГРАФІЯ ВИНИКНЕННЯ Й РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ТА МУНІЦИПАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ

### HISTORIOGRAPHY OF ORIGIN AND DEVELOPMENT OF STATE AND MUNICIPAL CONTROL

Перетворення адміністративного устрою в Україні зумовлює зміну системи управління та його окремих функцій. Одна з найважливіших особливостей контролю, яку варто враховувати в першу чергу, полягає в тому, що контроль має бути всеосяжним. Реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні наділить органи місцевого самоврядування новими повноваженнями та ресурсами. Контроль на рівні місцевого самоврядування стане одним із засобів реалізації права держави захищати законодавчим шляхом інтереси країни і регіонів із метою забезпечення проведення державної і регіональної політики.

Стаття спрямована на висвітлення початку зародження контролю як фундаментальної складової частини організації процесу діяльності та виділення історичної площини походження сутності контролю. Здійснення контролю є одним з аспектів реалізації контрольної функції держави, яка полягає в забезпеченні чіткого функціонування державного механізму, захисті прав та інтересів громадян, забезпеченні правопорядку та захисті публічних інтересів, раціональному використанні публічних ресурсів. За історіографічними джерелами, можна стверджувати про багатомісячний період розвитку контролю.

Зародившись у стародавні часи, контроль та аудит набув свого розвитку як у формі централізованого державного контролю за розподілом державних коштів та збором податків, так і в приватній формі у зв'язку з розвитком міст, ростом економіки, виникненням приватної власності. З плином часу значення контролю набуває нового змісту, нових форм та методів. Дослідження еволюції здійснення контрольних функцій дало змогу встановити, що за всіх часів будь-які управлінські дії та господарські процеси потребували контролю. Розвиток та вдосконалення обліку надає росту значення контролю. Основною сутнісною характеристикою контролю є його первинне, визначальне місце в системі перевірки діяльності індивідуума, з метою встановлення відхилень від заданих параметрів, без чого не може функціонувати жоден суб'єкт господарювання, установа чи організація. Сучасний стан розвитку процесу управління характеризується цілою низкою трансформаційних змін, що своєю чергою потребує більш комплексного та всебічного використання контролю як функції управління.

**Ключові слова:** *контроль, правові основи, облік, звіт, інвентаризація.*

The transformation of the administrative system in Ukraine causes a change in the management system and its individual functions. One of the most important features of control, which should be considered in the first place, is that control should be comprehensive. Reforming local self-government and territorial organization of power in Ukraine will give local governments new powers and resources. Control at the level of local self-government will become one of the means of exercising the right of the state to legally protect the interests of the country and regions in order to ensure the implementation of state and regional policy.

The article describes the beginning of the emergence of control as a fundamental component of the organization of the process of activity. On the selection of the historical aspect of the origin of the essence of control.

The exercise of control is one of the aspects of the control function of the state, which is to ensure a clear functioning of the state mechanism, protection of the rights and interests of citizens, law enforcement and protection of public interests, rational use of public resources. According to historiographical sources, the realization of such a need can be said about the centuries-long period of development of control.

Originating in ancient times, control and audit developed, both in the form of centralized state control over the distribution of public funds and taxes, and in private form – in connection with urban development, economic growth, the emergence of private property. Over time, the importance of control acquires new meaning, new forms and methods. The study of the evolution of the implementation of control functions allowed us to establish that at all times, any management actions and economic processes needed control. The development and improvement of accounting gives growth the importance of control.

The main essential characteristic of control is its primary, determining place in the system of checking the activities of the individual, in order to establish deviations from the specified parameters, without which no

business entity, institution or organization can function. The current state of development of the management process is characterized by a number of transformational changes, which, in turn, requires a more comprehensive and comprehensive use of control as a management function.

**Key words:** *control, legal basis, accounting, report, stocktaking.*

Трансформація адміністративного устрою в Україні спрямована на підвищення ролі територіальної громади. Грандіозного перетворення потребує система управління та його окрема функція – контроль, який забезпечує якість та ефективність прийняття управлінських рішень та сприяє своєчасності прийняття необхідних заходів та забезпечує їх виконання. Одна з найважливіших особливостей контролю, яку варто враховувати в першу чергу, полягає в тому, що контроль має бути всеосяжним. Реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні наділить органи місцевого самоврядування новими повноваженнями та ресурсами: кадровими, фінансовими та інфраструктурним потенціалом для належного виконання повноважень. Належний контроль із боку місцевої влади сприятиме більш ефективному та результативному використанню отриманих ресурсів. Контроль на рівні місцевого самоврядування стане одним із засобів реалізації права держави захищати законодавчим шляхом інтереси країни і регіонів із метою забезпечення проведення державної і регіональної політики. У зв'язку з адміністративною реформою в Україні необхідне більш розгорнуте вивчення та дослідження природи і суті контролю як дієвого важеля, що впливає на конкурентоспроможність та ефективну господарську діяльність у всіх царинах.

Дослідженню проблем контролю присвячені праці провідних вітчизняних та зарубіжних учених (Ф.Ф. Бутинець, Е.А. Вознесенський, Б.І. Калюга, О.А. Петрик, М.Г. Чумаченко, Л.С. Шатковська, В.О. Шевчук та ін.). Необхідність контролю в процесі управління обґрунтував у XVIII ст. А. Файоль, який визначив, що контроль у тому, щоб перевірити, чи все виконується відповідно до затверджених планів, розроблених інструкцій та встановлених принципів. Його мета – виявити слабкі місця та помилки, своєчасно виправити їх та не допустити повторень. Контролюється все: предмети, люди, дії. Відомий філософ Аристотель у «Політиці» чітко розмежував облікові і контрольні функції, причому розглядав ревізію як частину контролю [4, с. 62–63]. О.І. Волков, М.П. Денисенко, А.П. Гречан вважають, що місце і значення контролю визначаються тим, що він є способом організації зворотних зв'язків, завдяки яким орган управління одержує інформацію про хід виконання його рішення. Тобто ці вчені вважають, що контроль – це форма зворотного зв'язку [2, с. 124]. Поняття «контроль» І.В. Бойко визначає як систему спостережень і перевірки процесу функціонування та фактичного стану керованого об'єкта з метою оцінки

обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання, виявлення відхилень від вимог цих рішень, усунення несприятливих явищ і сигналізації про них, у разі потреби, компетентним органом [6, с. 63].

Головним задумом публікації є висвітлення початку зародження контролю як фундаментальної складової частини організації процесу діяльності. У статті окреслюється історичний аспект походження сутності контролю, пояснюється його роль у процесі управління, викладаються основні підходи щодо його розуміння.

Здійснення контролю є одним з аспектів реалізації контрольної функції держави, яка, за В.П. Тимощуком, полягає в забезпеченні чіткого функціонування державного механізму, захисті прав та інтересів громадян, у забезпеченні правопорядку та захисті публічних інтересів, у раціональному використанні публічних ресурсів [7, с. 15].

За історіографічними джерелами, можна стверджувати про багатовіковий період розвитку контролю.

Так, однією з перших форм контролю була інвентаризація майна, під час якої здійснювалася перевірка достовірності розподілу хліба та інших продуктів харчування. Від самого початку контроль за господарськими процесами формувався як незалежний від безпосередніх виконавців та зосереджувався на документуванні господарських процесів.

В Єгипті у 2500–2400 рр. до н.е. контроль на будівельних, сільськогосподарських та інших роботах здійснюється шляхом контролю дотримання господарючими суб'єктами попередньо складаних кошторисів витрат. Керівник робіт наприкінці дня подавав письмовий звіт. Приймання робіт і контроль за їх кількістю та якістю здійснювалися спеціальною комісією.

Вавилонія – держава, де зародилися Закони Хаммурапі (1792–1750 рр. до н.е.), які передбачали купцям – ведення самостійного обліку, храмів – державне рахівництво; передавання грошей без розписки вважалося недійсним. Отже, облік базувався на здійсненні контролю за діяльністю суб'єктів господарювання для повноти і своєчасності сплати податків.

В Іудеї спеціальною інструкцією передбачався порядок обліку пожертвувань у храмі. Перед вітарем встановлювалася скриня, царський контролер разом із головним жерцем відмикали замок і підраховували пожертвування.

У Перській імперії бухгалтери і контролери вели не лише відкритий облік фактів господарювання, а й таємний. Контролерів називали «очима і вухами царя».

У Греції особлива увага приділялася контролю збереження майна. Крадіжку греки розглядали як матеріальну шкоду. Державою створювалися такі умови, за яких нестача в матеріально відповідальних осіб була вигодою, оскільки на посади, що передбачали збереження матеріальних цінностей, призначалися особи, в яких була змога погасити нестачу, відшкодувати завдані збитки. Раптові інвентаризації в Стародавній Греції не практикували, натомість ініціатива проведення таких інвентаризацій виходила від матеріально відповідальних осіб, що давало змогу останнім забезпечити себе доказами достовірності зданого звіту та фактичної наявності майна. Цей підхід відповідає сучасному договірному аудиту, коли власник або керівник укладає угоду з незалежним аудитором для отримання, керівник підприємства за угодою з аудитором замовляє контрольну перевірку з питань, що потребують незалежного висновку аудитора.

В Афінах серед населення обирали десять спеціальних чиновників та контролерів, які мали за обов'язок складати звіти про доходи і видатки державних коштів чи майна, здійснювали контроль за ними. Гроші зберігалися в окремих глечиках із присвоєним буквеним індексом та витрачалися лише на ті цілі, для яких їх було зібрано в цей глечик. Ключі від каси зберігалися в однієї відповідальної особи, в той час як від приміщення, де була каса, – в іншої особи. Таким чином, елементи відособлення та незалежності контролю були із моменту зародження обліку та застосовуються в сучасному фінансово-господарському контролі.

Особливістю контролю за податками було те, що чиновники, відповідальні за збір податків, вели списки платників, викреслюючи зі списку тих, хто вніс платежі. Таким чином, у списках залишалися тільки боржники. Також в Афінах у V ст. до н. е. існували урядові органи, що займалися перевіркою усієї діяльності посадовців після закінчення їх повноважень.

Саме в Афінах започатковано публічність звітності: звіти храмів, державних установ записували на мармурових або бронзових дошках і виставляли в народних зборах, в огорожах храмів, уздовж шляхів. Аналогічні вимоги містяться в законодавстві України.

Аристотель у «Політиці» розмежувавши облікові і контрольні функції, розглядав ревізію як частину контролю. Це був новий підхід: ревізор рівноправний із головним бухгалтером і незалежний від нього. Як бачимо, незалежність аудиту сягає глибокої давнини.

У Стародавньому Римі діяв цілий апарат із ревізорів та контролерів, обов'язками яких було здійснення контролю господарської діяльності та сплати податків, але й це не запобігало шахрайству та ухиленню від сплати податків.

Цікавим фактором спрямованості державного фінансового контролю в Персії була

армія. З метою підтримання порядку в державі існувала необхідність у великій постійно діючій армії, утримання якої вимагало величезних коштів, тому саме це зумовило потребу в жорсткому контрольному апараті.

Ще у VII ст. до н.е. Китай визначився із контролем, запровадивши посаду головного аудитора, основним обов'язком якого було здійснення об'єктивного та незалежного фінансового контролю діяльності чиновників, суб'єктів господарювання, розподілі державних і громадських коштів. Навіть зміна форм державних аудиторів, зміна династій не змінила змісту їх роботи.

У період середньовіччя набувають розвитку та вдосконалення облік та контроль, з'являються спеціальні трактати про контроль обліку і звітності, який нині здійснює аудит.

Один із трактатів, який до нас дійшов, – «Трактат Домініканського монаха Вальтера Хенлі». Зміст цього трактату можна представити наступними тезами:

- піддавати ретельній перевірці звіти;
- щороку провадити інвентаризацію для перевірки звітних і фактичних залишків цінностей;
- обов'язково здійснювати інвентаризацію дебіторської заборгованості;
- підтверджувати правильність цін, зазначених у звіті, оскільки є випадки навмисного зменшення у звітах виручки від продажу товарів і послуг.

Контроль невід'ємний від бухгалтерського обліку, особливістю якого стало зародження подвійного запису. Щодо часу виникнення подвійної бухгалтерії думки вчених суперечливі. Одні вважають, що подвійний запис з'явився в Стародавній Греції, інші – у Франції або в Німеччині. Але більшість схиляється до того, що подвійний запис виник у XIII ст. одночасно в кількох містах Італії.

Найбільший внесок у зародження подвійної бухгалтерії зробив францисканський чернець-математик Лука Пачолі (1445–1515), який узагальнив її принципи у «Трактаті про рахунки і записи», опублікованому в 1494 р. Трактат був перекладений багатьма мовами світу і став початком наукового узагальнення методології подвійної бухгалтерії.

Контроль стає головним знаряддям збереження приватної власності. До XX ст. фундаментом контрольної функції був суто облік, бухгалтерський облік виступає як засіб економічного контролю. Пізніше на перше місце виходить функція управління господарськими процесами.

Зародившись у стародавні часи, фінансовий контроль та аудит набув розвитку як у формі централізованого державного контролю за розподілом державних коштів та збором податків, так і в приватній формі у зв'язку з розвитком міст, ростом економіки, виникненням приватної власності, феодалним устроєм тощо.



За часів феодалізму проявляється 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 покупцями, лихварями, банками, процеси виробництва і приватна власність на засоби виробництва. Основу виробничих відносин цього суспільства становлять феодальна власність на засоби виробництва і, в першу чергу, на землю, та часткова власність на робітника. У цей період виникає подвійна бухгалтерія, яка сприяє отриманню феодалами додаткового продукту, контролю за їх витратами і прибутками, збереженню приватної власності.

Переходячи до аналізу розвитку контролю в Україні, варто одразу зазначити, що він не може розглядатись поза межами розвитку фінансового контролю Російської імперії та СРСР до 1991 р.

У 1654 р. з метою перевірки роздачі полкової платні під час війни з Польщею було створено Рахунковий наказ (Наказ рахункових справ). Надалі підвідомчими Рахунковому наказу були державні доходи і витрати, а також залишки по книгах за багато років.

На місцях контроль здійснювався шляхом представлення начальниками книг для перевірки або головному місцевому начальникові – воєводі, або виборній Земській владі. Воєводи, підраховуючи всі збори за рік, визначали, наскільки порівняно з минулим роком зібрано більше доходів. Також існувала процедура, відповідного до якої з посадських людей обиралися по три або чотири особи з кожної майнової групи, які разом із земськими старостами перевіряли чорнові книги збирачів податків і на їх підставі складали «білі книги». Вони зачитувалися вголос і прилюдно обговорювалися, зокрема на предмет фінансових приховань. Після такої «народної» ревізії на місцях фінансові книги відправлялися в Москву для остаточного звіту.

Великих перетворень зазнала система контролю за часів імператора Олександра І. Маніфестами від 25.07.1810 р. та 25.06.1811 р. управління державними доходами і витратами було розділено на три частини, з яких перша була довірена Міністрові фінансів, друга – Державному скарбникові, третя – Державному контролерові, якому було доручене вище спостереження за перевіркою рахунків по усіх військових і цивільних департаментах.

Проте, незважаючи на революційні зміни в організації державного контролю, недоліком цієї системи стало те, що контролюючі органи були позбавлені права фактичної ревізії.

Першим органом державного контролю в Україні став відділ контролю, який згодом перетворено на Секретаріат Державного контролю, надалі – на народний комісаріат Державного контролю.

До компетенції комісаріату належали питання загальної, фінансово-промислової, адміністративно-освітньої, військової діяльності, а також землеробства, транспорту і зв'язку. Робота комісаріату Державного контролю була побудована на основі ревізії: запобіжної, фактичної і наступної. Контролю підлягали кошториси та господарсько-оперативні плани, грошовий обіг та обіг матеріальних цінностей, здійснювався нагляд за правильністю рахівництва і звітності. До сфери дій комісаріату також входила боротьба з недоліками і зловживаннями.

Незважаючи на численні перетворення органів державного контролю та зміну їх назв, алгоритм їх дій були майже не змінними. За весь період існування Радянської України головними завданнями контролю було вдосконалення державного апарату, боротьба з бюрократизмом, безгосподарністю, нагляд за виконанням рішень партії та уряду і за додержанням законності. У всіх радянських республіках, у тому числі і в Україні, існувала потужна система тотального контролю в основі якої було прагнення міністерств і відомств і загалом партії та держави, вирішувати все авторитарно, зверху, контролювати всі дії підприємств і організацій.

Узагальнюючи вищевикладене, можна дійти висновку, що з часом значення контролю набуває нового змісту, нових форм та методів. Дослідження еволюції здійснення контрольних функцій дало змогу встановити, що за всіх часів будь-які управлінські дії та господарські процеси потребували контролю. Розвиток та вдосконалення обліку надає росту значення контролю. Основною сутнісною характеристикою контролю є його первинне, визначальне місце в системі перевірки діяльності індивідуума, з метою встановлення відхилень від заданих параметрів, без чого не може функціонувати жоден суб'єкт господарювання, установа чи організація. Сучасний стан розвитку процесу управління характеризується цілою низкою трансформаційних змін, що свою чергою потребує більш комплексного та всебічного використання контролю як функції управління. У процесі формування системи контролю необхідно зосередитися не тільки на фінансовому контролі, але й не залишати поза увагою формування правової основи для контролю у сфері публічного управління.

#### Список використаних джерел:

1. Видяпин В.И., Барсуков И.В. Теория финансово-хозяйственного контроля. Москва, 1988. 166 с.
2. Волков О.І. Інноваційний розвиток промисловості України: навч. посібник / за ред. О.І. Волков, М.П. Денисенко. Київ, 2006. 124 с.

3. Данилевский Ю.А., Мезенцева Т.М. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности. Москва, 1992. 134 с.
4. Крейнер С. Ключевые идеи менеджмента. Мыслители, которые изменили мир менеджмента. Москва, 2002. 347 с.
5. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции: Практическое руководство. Москва, 1985. 143 с.
6. Проблемы и перспективы инновационного развития экономики : материалы XII международной научно-практической конференции, Киев, 2–5 декабря 2008 г. Киев, 2008. 63 с.
7. Тимошук В.П. Контрольна функція держави. *Адміністративне право і процес*. 2013. № 4. URL: <http://aplaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/4-6-2013/item/234-kontrolna-funktsiya-derzhavy-tymoshchuk-v-p>.
8. Худяков А.И. Основы теории финансового права. Алматы, 1995. 37 с.