

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657

Бутинець Т.А., к.е.н., доцент, докторант,
Житомирський державний технологічний університет

ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ КОНТРОЛЮ

Розглянуто питання формування науки господарського контролю, зв'язку теорії з практикою. Підкреслено роль системи контролю процесів кругообороту капіталу, головні моменти, властиві будь-якому підприємству незалежно від роду його діяльності

Актуальність проблеми. Контролю в чистому вигляді немає і бути не може. Контроль – це особлива сфера суспільної діяльності зі своїми законами, принципами, категоріями, проблемами і протиріччями. Ця галузь знань контролює економічний потенціал поняття суспільства, сприяє більш об'єктивному наданню різних благ для задоволення потреб людей. В цьому проявляється соціальна направленість контролю. І справа тут не в одному тільки контексті, що саме впливає на контроль, а і в самому контролі, який одночасно і контроль, і облік, аналіз і економіка, технологія, держава і політика, мораль і етика. Контроль настільки різноманітний, як і сам процес кругообороту капіталу. Контроль – це дуже широке поняття, яке охоплює собою багато функцій і визначень, а також різні види і форми. Класифікація контролю пов'язана із певними рисами, які вирізняють її, з точки зору суб'єкта контролю, місця і сфери проведення контрольних досліджень. Один із варіантів цілісного підходу до теперішнього контролю і його пізнання – цивілізаційний підхід, який успішно застосовується в багатьох наших працях. Контроль можна і слід розглядати як цивілізацію, так і як цивілізацію. Звідси випливає можливість комплексного вивчення предмету контролю як в просторі (проте якісно багатому), так і в часі (теж якісно багатому). Всим цим і пояснюється велика кількість нестандартних постановок і рішень у виконаних нами дослідженнях.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами теорії контролю, мається на увазі справжньої теорії, займались у радянський період проф. І.А. Белобжецький, Ф.Ф. Бутинець, Г.О. Соловйов, А.А. Шліг, М.Я. Штейнман і ін.; у сучасний період Г.М. Давидов, М.Д. Корінко, В.Ф. Максимова, В.П. Пантелеєв, О.А. Петрик, С.М. Петренко, О.Ю. Редько, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук та ін.

На жаль, дослідження зарубіжних вчених, таких як: В.Д. Андреев, М.Г. Белов, І.А. Белобжецький, М.І. Карауш, які також залишили нам фундаментальні розробки з проблем теорії контролю і ревізії, невідомі більшості тим, хто захистив дисертації у теперішній час за системою західного аудиту.

Професор Ф.Ф. Бутинець вже давно тяжіє до пізнавальної різноманітності і не заперечує цілісність господарського контролю, передбачаючи можливість його продуктивного поєднання з економічною теорією через цивілізаційний підхід. На наш погляд, вибір абсолютно виправданий, якщо цивілізацію трактувати досить широко – як форму людського буття взагалі, зрозуміло, на певному історичному етапі.

Виклад основного матеріалу дослідження. З авторами можна, звичайно ж, сперечатися, але проігнорувати спробу всестороннього аналізу-синтезу проблем контролю, не можливо. Зробивши це, відмітимо, в гігантському смисловому інтервалі: від загальних світових тенденцій організації контролю до конкретних державних проблем та проблем наших фірм. Ця праця, яку з повною підставою можна віднести і до області філософії господарства, є прекрасним тому підтвердженням.

Питання розвитку і стану контролю кругообороту капіталу завжди займали панівне місце в системі світових цивілізацій. Цивілізація (від лат. *civilis* – цивільний, державний) – рівень, ступінь суспільного розвитку, матеріальної і духовної культури [8, с. 1478]. Особливого значення ця проблематика набувала в умовах вичерпання ресурсів тієї або іншої господарської моделі, на переломних етапах еволюції людського суспільства. Тоді і виникала можливість всестороннього аналізу проблем контролю і їх плідного дозволу, не відірваних від складної і суперечливої реальності. Такими своєрідними віхами,

вузловими моментами були неолітична революція¹, яка ознаменувала перехід від того, що привласнює до господарства (VII–IV ст. до н.е.), що проводить, впровадження промислової системи виробництва (XV–XVI ст.) і нинішній етап, який характеризується глобальними зрушеннями у всіх сферах суспільно-економічного життя.

У такі переломні історичні епохи загострюються проблеми пошуку джерел і нових суспільних форм економічного розвитку, його гармонізації з соціальними стосунками і навколишнім природним середовищем. А це викликає зміну форм і методів організації і здійснення контролю. Що ж таке контроль в нових умовах?

Контроль. Це і факт, і процедура, і процес, і результат. Підсумком контролю, його вершиною є відповідно оформлений документ, (акт, доповідна записка, довідка), в якому зібрані необхідні докази щодо порушень, виявлених у перевірених фактах. Контроль – завершене співставлення ФГЖ з його стандартом, нормою та встановлення розміру відхилення (якщо воно є!) від планового, нормативного, або передбачуваного результату.

Контролювання – все, що взагалі пов'язане з надзором, співставленням ФГЖ, попередженням та профілактикою порушень у сфері господарювання, виявленням відхилень та ухваленням на цій підставі управлінських рішень.

Контроль, у тому числі і контролювання, може бути об'єктом опису, аналізу, оцінок, концепцій і проектів підприємства з двох кутів зору:

Перша – теоретико-методологічна, яка представляється науковими працями зі сфери науки про контроль.

Під теорією розуміється “комплекс поглядів, уявлень, ідей, направлених на тлумачення і пояснення якогось певного явища” [1, с. 434]. Ключовим тут є слово “пояснення”. Інше ключове слово “комплекс” означає, що окремі положення, складові теорії, мають бути систематизовані і логічно зв'язані між собою. Ці вимоги обов'язкові, невиконання їх перетворює теорію в зведення рецептів, в подібність до книги з кулінарії. Найважливішим способом досягнення цих вимог є поділ положень на первинні (фундаментальні, принципові) і похідні.

Таким чином, каркасом наукової теорії є принципи. Фундаментальними (первинними), як відомо, є положення науки контролю – власні наукові принципи. Теорія контролю має бути заснована на розроблених фахівцями принципах. Принцип (*principle*) – в буквальному перекладі з латинського означає початок або основу. Це цілком відповідає нинішньому трактуванню цього терміну наукою про контроль.

Співтовариства з контролю всіх розвинених країн світу, включаючи Україну, дотепер користуються одночасно декількома десятками конкуруючих теорій контролю. У нашій країні з'явилися навіть аудиторі, що спеціалізуються на аналізі і порівнянні різних теорій аудиту. Так, в роботах О.Ю. Редька “Аудит в Україні”, Г.М. Давидова “Аудит: теорія і практика” описано, проаналізовано і зіставлено багато теорій.

Не дивлячись на значні досягнення сучасної економічної думки, є ряд істотних невирішених теоретичних питань, які автор хоче позначити в цій статті. Їх невирішеність сильно впливає на можливість теоретичного пояснення і аналіз сучасного стану контролю це: а) незавершеність аналізу причин, що породжують феномен розвитку контролю. Відсутнє обґрунтоване і закінчене формулювання поняття господарського контролю, породжує масу непорозумінь та безкінечні

¹ Неолітична революція – історичний період переходу в епоху неоліту від привласнюючого до відтворюючого типу господарства, це пов'язано з виникненням скотарства, тваринництва, землеробства [6].

безплідні дискусії; б) сучасна теорія контролю, розглядаючи як об'єкт дослідження процес господарювання на різних рівнях, не досліджена край необхідну методику контролю кругообороту капіталу на конкретному підприємстві; в) у сучасному викладенні теорії відсутній аналіз впливу контролю на масові господарські порушення, на втрати майна власника через систему обліку і самоконтролю, його неекономного використання; г) відсутня теоретична основа формування стратегії виходу суспільства із стану соціальної незахищеності працюючих; д) відсутня теорія, яка об'єднала б вирішення перших чотирьох поставлених теоретичних проблем і дала б ключ до вирішення проблеми формування предмету, суб'єктів і об'єкту, законів і закономірностей², категорій³ і принципів контролю.

Наука контролю покликана осмислювати, відображати складний суперечливий процес в житті держави та суб'єктів господарювання, знаходити шляхи до розумного використання природних і людських ресурсів із найбільшою користю для суспільства. Ось тільки наші науковці не завжди це розуміють, а намагаються вирішувати свої наукові амбітні плани всупереч економічним законам. На відміну від театру, ГК є те, що формує потребу в самому контролі.

В науці контролю майбутнє слід розглядати з позицій минулого. Така інтерпретація і тенденційність виникають з досвіду минулого; враховується те, що працювало у минулому або, навпаки, породило проблеми. Це одне з можливих пояснень практики поступового створення нової стратегії контролю, виходячи з попереднього досвіду.

Природно, що у ГК, як і у будь-якої іншої науки, є свої закони, які є об'єктивними, істотними, стійкими зв'язками і взаємозалежністю економічних явищ в процесі контролю кругообороту капіталу.

Друга – практична, яка представлена як науковцями, так і активними та досвідченими професійними контролерами, менеджерами і підприємцями.

Суб'єкт контролю повинен мати певний досвід. Особистий досвід – це розумові (або пізнавальні) моделі суб'єктів контролю, які вони створюють з часом, щоб знатися на ситуаціях, які виникають у процесі здійснення контролю.

Колективний досвід великою мірою визначає розуміння суб'єктами контролю стратегічної позиції їх фірми, а також визначає власне стратегію контролю фірми. Таким чином, менеджерам – суб'єктам контролю слід знати, що погляди їх колег на здійснювані господарські операції – насправді і їх власні погляди теж – неминуче формуються досвідом. Сумніви і спроби оспорити досвід, в якій повірив, мають ключове значення в господарському контролі.

Чим прозоріші межі між фірмою і її оточенням (менеджментом) – суб'єктами контролю, тим вище ймовірність появи інновацій в організації контролю.

Основне оточення фірми це – управлінський апарат – складна скоординована система, що базується на поєднанні горизонтального і вертикального поділів управлінської праці та сформованої на цій основі структури управління з відповідним штатом менеджерів, які виконують функції управління і одночасно контролю та забезпечують вплив на керовану систему. У науковій літературі управлінський апарат – це трактується як сукупність органів і підрозділів, що виконують різноманітні функції підготовки та прийняття і організації виконання управлінських рішень у всіх сферах діяльності фірми: 1) функціональний апарат заводу/управління, який виконує окремі функції управління виробництвом (планування, організація праці, контроль тощо) і працює під керівництвом директора підприємства та його заступників; 2) система управління фірмою, що складається з відносно відособлених частин – органів управління (відділи, бюро, окремі керівники).

В деяких високотехнологічних галузях навіть важко побачити межі здійснення контролю. Останні є швидше розмитими співтовариствами фахівців, чим чітко

окреслені утворення. Ці фірми тісно пов'язані із зовнішнім середовищем; змінюється середовище, змінюються ідеї в співтоваристві контролерів, які тісно пов'язані з різними передовими технологіями процесу виробництва і продажу продукції. Команди утворюють співтовариство, члени якого дуже швидко копіюють нові ідеї контролю, при цьому трохи змінюючи їх.

Подібним чином усередині фірми заохочують взаємодію і співпрацю, оскільки вони ведуть до різноманітності і розповсюдження ідей процесу виробництва і контролю. Факти говорять на користь "сили слабких зв'язків", тобто саме різноманітність неформальних, а не структурних, контактів породжує нові ідеї. Наприклад, нерідко від працівників фірми почуєш таку думку: створені ними самостійно неформальні електронні співтовариства для обміну інформацією виявляються цінніше формальних.

У контексті невизначеності і складності необхідно визнати інтуїтивні здібності людей потенційно важливим чинником інновацій в контролі. Люди здатні відчувати зміни у навколишньому світі і адекватно реагувати на них. Тому ідеї, які люди пропонують інтуїтивно, слід сприймати серйозно.

Культура фірми – це утворення, що розділяються працюючими, основні припущення і вірування, що діють на підсвідомому рівні і визначають основним способом, що повірив у думку утворення та про самого себе і своє оточення. Ці припущення і вірування кореняться не тільки в особистому досвіді, про що мовилося вище, але також в колективному (групи і фірми в цілому). Колективний досвід приймає різні форми.

Практика – 1) різні види цілеспрямованої діяльності людей, в процесі якої вони освоюють і перетворюють природу, суспільство; 2) прийоми, навички та способи виконання певної роботи; 3) форма навчання, що передбачає закріплення набутих теоретичних знань.

Співпраця науки і практики у сфері контролю виражається:

- через постійне підвищення рівня професійних знань людей від практики, наприклад, у ході кваліфікаційного післядипломного навчання проблемам управління внутрішньою системою контролю, його організації та здійснення;

- через активність науковців у підготовці і впровадженні в практику прогресивних наукових надбань;

- через залучення практиками науковців до вирішення конкретних практичних завдань здійснення контролю на відповідних фірмах.

І ще одна, вельми важлива проблема: у системі господарювання часто протиставляють теорію і практику. Теорія⁴ – це щось гіпотетичне, щось ефемерне, а практика – реальне і конче потрібне бізнесу. Учений мислить десь в космосі, а практик працює на землі. Звіди останні з підозрою відносяться до того, що їм рекомендують на наукових форумах та пишуть у фахових виданнях.

Проте цих підозр буде набагато менше, коли кожен практикуючий бухгалтер і будь-який контролер, уявить собі, що вся наша діяльність з контролю, коло наших обов'язків раніше були задані і обґрунтовані теоретиками, які жили і творили до нас. Таким чином, те, що здійснюється сьогодні нами на практиці, не що інше, як розробка колишніх науковців-теоретиків. Сьогодні теоретики пропонують, свої розробки тим, хто працюватиме у майбутньому. І як будуть вирішені проблеми сьогодення, так завтра доведеться працювати нашим спадкоємцям.

Але особлива обережність вимагається під час спроб впровадження в життя найновіших наукових досягнень з контролю у випадках низького початкового рівня організації управління на фірмі. Кращим у таких випадках є спочатку реальне вдосконалення самої організації

² Закон "law" – об'єктивно існуючий, необхідний, стійкий та істотний зв'язок предметів і явищ реального світу. Закономірність "regularity, conformity with law(s)" – сукупність стійких залежностей між предметами і явищами. Зазвичай закономірність є окремим випадком прояву дії того або іншого закону.

³ Категорія "category, class" – граничне широке поняття, що відображає найбільш загальні та істотні властивості, ознаки, зв'язки і відносини предметів, явищ і процесів об'єктивного світу.

⁴ **Теорія** (гр. *theoria* – спостереження, дослідження) –

1) найрозвиненіша форма організації наукового знання, яка дає цілісне уявлення про сутність, а отже, закономірності розвитку об'єкта дослідження. За структурою Т. означає цілісну систему знань, в якій існує логічна залежність одних елементів (основних ідей, поглядів, положень тощо) від інших. Водночас цілісність Т. можлива лише за умови комплексного відображення реальної дійсності, зміна якої вимагає змін спочатку окремих елементів Т., а відтак її вдосконалення та розвитку загалом [7, с. 427].

управління, у тому числі не виключається і заміна управлінських кадрів, які керують і здійснюють контроль діяльності окремих підрозділів, що оснований на використанні найновіших наукових досягнень в галузі управління і контролю.

Досягнення високого рівня ефективності виробництва і контролю потребує якнайповнішого і комплексного використання всіх факторів [4, с. 781]. Фактор – істотне, об'єктивне, причинне явище або процес у виробництві і контролі, під впливом якого змінюється рівень його ефективності. Фактори є динамічними у часі й у просторі, тісно взаємодіють.

Оскільки механізм вчинення економічних правопорушень обов'язково містить певні механізми господарювання, здійснюється на тлі цієї діяльності і з використанням її умов, ефективно виявляти фактори, що впливають на створення правопорушень, без використання спеціальних бухгалтерських знань просто неможливо. При цьому застосування знань фахівця-бухгалтера можливе переважно для встановлення умов, що сприяли вчиненню господарського порушення. Без бухгалтерських знань не можливо виявити фальсифікації ФГЖ. **Фальсифікація (forgery; falsification)** – злочин, що полягає в підробці справжніх або в складанні фальшивих документів. Фальсифікацію також вважається зміна змісту, характеру і призначення справжнього документа шляхом стирання, правки або іншим способом в корисливих цілях, наприклад, з метою приховати розтрату, розкрадання і інші зловживання.

Сучасні дослідження функціонування системи внутрішнього контролю на багатьох підприємствах вказують на наступні причини, які послаблюють успішність і ефективність діяльності підприємства:

- невиконання обов'язків з розробки і актуалізації Положення про внутрішній контроль та Інструкції щодо принципів і порядку здійснення комплексного нагляду і контролю всієї господарської діяльності фірми;

- неоднозначні підходи до нагляду за діяльністю окремих суб'єктів внутрішнього контролю (майже в 15 % підрозділах нагляд за станом внутрішнього контролю не здійснюється керівником фірми);

- відсутність продуманої та ефективної політики професійного вдосконалення кваліфікації апарату управління з питань здійснення контролю;

- відсутність політики реальної та прискіпливої перевірки виконання рекомендацій, які були надані після здійсненого контролю.

Окрім цього, практиками і науковцями акцент робиться на необхідності більш високого розміщення ієрархії окремої структури контролю в організаційній структурі фірми, що в цілому впливатиме на статус служби контролю та її суспільне сприйняття, а також на відповідне відношення керівництва фірми до результатів проведеного контролю. Лише після отримання відносно високого рівня практичних рішень можна буде при використанні науки створювати умови для запровадження більш сучасних концепцій і методів планування, організації, мотивації та здійснення контролю всіх процесів діяльності фірми.

Напрями розвитку теорії контролю. Сьогодні інтерес освічених людей до теорії контролю все більш зростає. Пояснюється це тими глобальними змінами які відбуваються у бізнесі всього світу. У своєму підручнику "Економікс" писав П. Самуельсон, що людина, яка систематично не вивчає економічну теорію, подібна до глухого, що намагається оцінити музичний твір. Це особливо стосується ГК.

Наука контролю складна, багатолика і рухома. Цим пояснюється і рухливість цієї науки, яка у різних країнах називається по-різному. Контроль відомий за часів Л. Пачолі.

Далеко не всім потрібні глибокі знання з контролю. Шахтар в заборі, металург у плавильній печі, можуть безболісно обійтися без знання теорії контролю на своєму робочому місці. Але управлінці підприємства будь-якого рівня зобов'язані глибоко і систематично вивчати теорію і практику контролю, уміти проводити ретельний контроль стану справ на підприємстві.

Основним об'єктом дослідження тут виступає виробництво як таке, незалежно від його галузевих особливостей, а також розподілу благ. Видатні представники

науки контролю висунули і обґрунтували систему понять і категорій, що представляють наукове відображення багатьох процесів контролю. Коли капіталістичне суспільство досягло досить високого ступеня економічної зрілості і виявилися його внутрішні суперечності, коли на арену історії вийшов робочий клас, наукове древо контролю розділюється. Один напрям через неокласичну економіку і кейнсіанство прийшов до сучасної посткейнсіанської магістральної економіки і контролю процесів. Інший напрям вийшов з "Капіталу" Маркса, який стверджував, що контролює той, кому належать засоби виробництва.

З'ясувати предмет науки контролю означає встановити, що вона осягає. Люди, які починають вивчати теорію будь-якої науки, звичайно хочуть, щоб їм було дано коротке, бажано у одному реченні і відразу зрозуміле визначення цього предмету. Тим часом втиснути в декілька рядків точний опис будь-якого предмету, який чітко відокремив би його від суміжних дисциплін і дав би уявлення початківцеві про всі питання, що охоплюються цим предметом, справа дуже нелегка.

Існує декілька визначень предмету теорії контролю або, як її називають господарського, фінансового, економічного контролю. Ця наука про:

Сучасна капіталістична теорія контролю (поки називатимемо її так, не вкладаючи в цю назву негативного змісту) більше уваги приділяє вивченню явищ, опису фактів: ринок, гроші, кредитні стосунки, інфляція, безробіття, прибуток; у якому зв'язку вони знаходяться між собою, який допустимий рівень інфляції, безробіття, військових витрат і т.д. Дуже мало приділяється уваги збереженню національного багатства, стану екології та соціального захисту населення і особливо, працюючих та їх сімей.

На наш погляд, сучасна наука контролю має виражену практичну спрямованість, і лише від узагальнення величезної кількості фактів вона рухається до обґрунтування тенденцій і властивих їй законів. І, як мовиться, через одне-два десятиліття нові факти "перевертають" старі теорії, і наука отримує новий імпульс для подальшого розвитку. Звідси, на зміну одним теоріям приходять інші: теорія господарського, фінансового, економічного, фінансово-економічного та інших видів контролю.

Контроль – наука про те, як люди і суспільство з часом, за допомогою нагляду, спостереження та перевірки обирають для процесу виробництва та бізнесової діяльності систему контролю та застосовують відповідні методи вивчення ФГЖ між різними людьми і групами суспільства, з метою збереження багатства, природи та соціального захисту працюючих.

Всім нам добре відомий вислів, що "немає практичнішої роботи, ніж добра теорія" і що "необхідно мати теорію контролю, для того, щоб задовольнити попит практики на дійовий контроль". Значний вплив на розвиток теорії контролю зробили проф. І.А. Белобжецький, М.Г. Белов, Ф.Ф. Бутинць, Г.О. Соловійов, М.Я. Штейнман і ін. Ідея розробки теорії контролю як окремої галузі знань, що зосереджує увагу на поняттях, методах і принципах, законах і закономірностях, розвитку і вирішення яких розширює знання про сутність контролю, як галузі економічної науки поставлена у 1976 р. проф. Ф. Бутинцем, є актуальною і до тепер [2].

В англосаксонській літературі увага звертається на активний вплив контролю на інші функції управління фірмою. Західні спеціалісти підкреслюють, що такі функції, як планування, організація, реалізація і мотивація, не дали б очікуваних результатів, якби вони не базувались на результатах ділового і систематичного внутрішнього контролю. Файоль (H. Fayol) зауважував, що сутністю контролю як функції управління є спричинення того, щоб відбувалося те, що передбачено. Він одночасно підкреслював, що контроль відіграє важливу роль в утримуванні цілісності управління і призводить до того, що фірми виграють на реальності досягнення цілей. Автор називає контроль називає сумлінням, а контролера порівнює з лікарем. І з цим можна погодитись при одній умові: що контроль на фірмі відповідає його науковій організації. В інших випадках це гра в пошуки істини. Сучасний американський науковець Друрі пише...

Аналізуючи сутність і сферу контролю в управлінській діяльності, можна висунути тезу, що контроль розвивається відповідно до змін у сфері самої системи управління, будучи результатом зростання попиту апарату управління на постійну, оперативну, повну, ретельну і перевірену інформацію. У зв'язку з цим господарський контроль розширюється і все виразніше виокремлюється. Дуже помітно стає його роль у всіх діях керівництва всіх рівнів. Це передбачає створення підстав для вироблення передумов вибору оптимальної програми діяльності системи внутрішнього контролю. Очевидним тут є взаємозв'язок принципу зворотнього зв'язку між контролем і цілісним процесом управління. Повторимо: кожен керівник, для того, щоб перевірити чи його рішення реальне і правильно виконуються для досягнення поставленої мети, повинен мати можливість контролювати виконавчий апарат, в іншому випадку його влада через деякий час стає міфічною. Сьогодні вже складно собі уявити керівника, який під час ухвалення рішення не брав би до уваги результатів реального контролю.

Підкреслимо, що визначення реального стану (правильне встановлення завдань) є своєрідним процесом дослідження науки про контроль. З методологічної точки зору воно має бути одним із шляхів наукового пізнання дійсності господарювання, яке слугує для практичних цілей. Сутність контролю є порівняння, співставлення двох рядів реальних явищ і фактів, тобто взаємопов'язаних передбачень і виконання. Такого роду порівняння дозволяють формулювати висновки про покращання або погіршення явищ чи фактів, що досліджуються, по відношенню до попередніх періодів, або про кращу чи гіршу роботу підрозділу, що контролюється на фоні інших аналогічних структур чи підприємства вцілому. Ось на чому слід зосередити увагу науковців і практиків. Але без наукової теорії не можна побудувати хорошу практику контролю.

Найбільш складним і одночасно суттєвим елементом контролю з точки зору теперішніх пропозицій, які покращують діяльність структури, що контролюється, є встановлення причин невідповідності виконання передбаченим чи установленням. Окрім докладного і всестороннього знання передбаченої раніше ситуації необхідним є використання певних методів дослідження, які дозволяють:

- встановити початкові причини різних явищ;
- локалізувати їх появу у просторовій і часовій системі;
- встановити сферу і розподіл відповідальності осіб за окремі події.

Процес контролю завершується підтвердженням і поясненням відношення між дійсністю і передбаченнями, що стає початковим пунктом діяльності, яка настає після проведеного контролю. Одночасно необхідно підкреслити, що контроль, заснований на науковій базі, краще ніж будь-що інше встановлює правду про людину та фірму, в якій вона працює. Без науково організованого контролю фірма діяти і розвиватись не може.

В сучасній літературі, яка стосується теорії господарського контролю, не досить чітко окреслено те, що вона має пояснювати, визначати, впорядковувати, приймати і розвивати дотеперішні знання, і перш за все:

- пояснювати сутність поняття контролю з усіма мовними і ментальними нюансами та сутність і зміст функції контролю, як практичного вміння;
- визначати загальні принципи правильного здійснення контролю (праксеологія контролю) та вказувати критерії оцінювання діяльності, що контролюється (аксіологія), а у зв'язку з цим і застосування принципів та методів контролю;
- впорядкувати критерії виділення видів, форм і сфер контрольної діяльності та обґрунтувати і розвивати наукові методи вивчення конкретної діяльності (результатів і форм).

Більшість справжніх науковців, які займаються проблемами теорії контролю впевнено визначають, що контроль, як діяльність, є однією з найважливіших функцій господарювання, а науку про контроль сприймають як самостійну галузь, як один із розділів науки, що належить до загальної групи суспільно-економічних наук.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Жодна з багатьох функцій управління (планування, організація, мотивація) не мають настільки безпосередньо реальної дії на процес господарювання, як контроль. Реальний стан контролюється на тому рівні, на якому він виник.

Дана риса контрольної діяльності сприяє створенню узагальнень, які стосуються предмету теорії контролю. Досліджуючи практику контролю, ми доходимо висновку, що від моменту законного визнання професії державного контролера та внутрішнього контролера, виникла нагальна необхідність впорядкування і розвитку теорії контролю.

Науковці постійно стикаються з тим, що спір із попередниками зводиться до необхідності доведення, що господарський контроль є галуззю знань та підпадає під норми економічної науки. Найчастіше це відбувається у сфері аудиту. Мало того, цей спір із теоретичного аспекту часто-густо переходить в аспект практичний. Ряд авторів не ставлять питання про невизнання контролю самостійною галуззю знань, а роблять спробу довести, що аудит належить до господарської діяльності та підпадає під конкретну галузь економічної науки.

Наукове дослідження отримує своє зовнішнє вираження у тому кінцевому результаті, досягнення якого прагне дослідник. Будучи результатом конкретного дослідження, один науковий результат відрізняється від іншого так само, як відрізняються один від одного відповідні наукові дослідження. Відмінності ці можуть бути істотними й неістотними, хоча за певних умов результати двох досліджень можуть за своєю якісною визначеністю оцінюватися як тотожні [1]. Відмінності наукового результату можуть обумовлюватися видом наукового дослідження. Більш того, за якісною визначеністю наукового результату можна судити про цінність самого наукового дослідження.

Отже, якщо є облік, то має бути й відповідний йому результат. Але, по-перше, не кожне дослідження є науковим, а отже, і не будь-який результат може розглядатися як науковий. По-друге, це дослідження, які завершуються безрезультатно або призводять до одержання таких даних, науковий характер яких викликає цілком обґрунтовані сумніви. Саме у зв'язку з цим виникає необхідність розмежування істинно наукового результату і ненаукового та визначення на цій основі соціальної цінності того, що досягнуто в результаті конкретного дослідження.

Наукова практика свідчить про ефективність побудови системи доказів із посиланням на зміст конкретних фактів наступним чином. Спочатку обґрунтовуються категорії науки (перший вид доказів), потім її методи (другий вид доказів). Після цього наводиться методика контролю (третій вид доказів) і наприкінці застосовуються додаткові та нестандартні докази – формулюються закони і закономірності науки (четвертий вид доказів).

Список використаної літератури:

1. Большая Советская Энциклопедия (в 30 томах). Гл. ред. А.М. Прохоров. Изд. 3-е М., "Советская Энциклопедия", т. 25, Струнино-Тихорецк, 1976. – 600 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Предмет и объект контроля в сельскохозяйственных предприятиях / Ф.Ф. Бутинець. – К.: "УСХА", 1976. – 108 с.
3. Дондик Н.Я. Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розкриття та розслідування економічних злочинів: [монографія] / Дондик Н.Я. – К.: Атака, 2007. – 144 с.
4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 3 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2002. – 952 с.
5. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т. 2 / [Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.]; за ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2006. – 568 с.
6. Електронний ресурс – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/Неолітична_революція.
7. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник / Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.: У 2 т. – Т. 2 / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2006. – 568 с.
8. Советский энциклопедический словарь. Гл. редактор А.М. Прохоров. – 4-е изд. – М.: Сов. энциклопедия, 1988. – 1600 с.
9. Шишханов Ш.О. Управленческий консалтинг: слов.-справ. / Ш.О. Шишханов. – Москва: Анкил, 2006. – 896 с.

БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві

