

КЛАСИФІКАЦІЯ ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ: МІФ ЧИ РЕАЛЬНІСТЬ?*Розглянуто та проаналізовано підходи авторів щодо класифікації господарського контролю*

Постановка проблеми. Кожна епоха має свої проблеми, навколо яких об'єднуються її основні роздуми і вирішення яких, як в теоретичному, так і практичному розумінні, стає необхідністю. Історія контролю показує, що разом із досягненням певної стадії розвитку можливостей контролю змінена природа господарської діяльності, яка вимагає змінених форм та видів контролю. Тому кожна епоха розвитку цивілізації має відкрити для себе спосіб вирішення своїх основних проблем контролю.

Під *контролем* на сучасному рівні господарювання розуміється систематична, свіддома, цілеспрямована дія на процес суспільної праці або іншої діяльності, направлена на досягнення поставленої фірмою мети шляхом найбільш ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, здійснення профілактики порушень соціального захисту працюючих і запобігання втратам майна.

Останнє століття показало, що найбільше проблем спричиняє сфера господарської діяльності, а це, в основному, як через складні процеси, що відбуваються, так і через тенденцію до глобалізації, яка все сильніше проявляється у світі. У спадок від XIX-XX ст. отримано проблеми здійснення контролю у вигляді його різних видів, форм і методів. Для більшості країн світу сьогодні контроль, створений людиною, перестав бути ідеєю, за яку колись боролися, тому що він є незаперечним фактом. Вільний ринок – це не лише підтвердження здійснення мрії про справжній контроль, це також і триумф цієї ідеї. Для розвинених країн найважливішою проблемою вже є не боротьба за встановлення господарського контролю, а вимоги власників за його збереження, під якими розуміють реальне освоєння і застосування методів контролю, процесів господарювання, які, будучи фундаментом його здійснення, визначають майбутнє системи, захищають інтереси організаторів – власників капіталу.

Кожне підприємство у своїй поточній діяльності дійсно повинно мати механізм контролю основних виробничих, фінансових, технологічних і соціальних показників наявності та реального стану використання майна, уникнення його втрат, одержання прибутку. Перелік об'єктів контролю визначається державою, власником та іншими керівними органами. В кризових умовах значення контролю істотно підвищується. Причинами цього є значимість фінансових і соціальних втрат при невдалих результатах господарювання.

Не дивлячись на однакове і, в основному, правильне розуміння змістовної сутності видів, форм і методів контролю, класифікуються вони в економічній літературі по-різному. Кожен автор пропонує свою класифікацію і тим самим досить важлива в науковому плані проблема залишається невирішеною. Є автори, які задалегідь пропонують незавершену класифікацію. Наприклад, в 1967 р. М. Клімас (Польща) написав: " Наведена нижче класифікація понять, пов'язаних з контролем, не претендує на їх остаточне впорядкування і з'ясування " [20, с. 13].

Проблеми контролю за останні роки є предметом широкої теоретичної розробки. Особливу актуальність набуває класифікація контролю, яка вперше в дослідницькій літературі в широкому науковому плані була розглянута проф. Ф.Ф. Бутинцем в 1976 р. [4], пізніше в 1979 р. – І.А. Белобжецьким [2] і В.М. Мурашом [11], в 1980 р. – В.Ф. Журком і В.Б. Ястребовим [7], у 1982 р. – Є.А. Кочерінін [10], у 1984 р. – М.Я. Штейнманом [17], у 1985 р. – Л.М. Крамаровським [14].

Викладення основного матеріалу дослідження. Господарська діяльність є сферою суспільного життя, а тому її не можна сприймати поза суспільно-економічним контекстом, а також сприймати як відповідальність перед акціонерами або власниками. Роль контролю зростає разом із все виразнішим і більш значним розвитком господарської діяльності. Разом з тим, не важко, знехтувати господарською діяльністю. Сучасна економіка почала виконувати роль, яку за часів античності відігравала філософія, у Середньовіччі – релігія, в часи Відродження – мистецтво і наука, під час Просвітництва – наука і література, а у XIX-XXI ст. – політика. Разом з тим, економіка є найважливішою силою, яка визначає майбутнє людини. Необхідно пам'ятати, що бізнес, створюючи нову систему цінностей, чи хочуть того господарюючі суб'єкти, чи ні, стає чинником, який творить нове виробництво, нові відносини і культуру, а всі його слабкі сторони, патологічні явища стають слабкими сторонами і патологіями сучасної людини, а також людини майбутнього. Тут на допомогу приходить контроль, створений людиною ще на початковій стадії розвитку суспільства.

Система контролю підприємства впливає на керовані об'єкти за допомогою загальних функцій, взаємозв'язок і взаємодія яких утворює замкнутий цикл контролю (рис. 1).

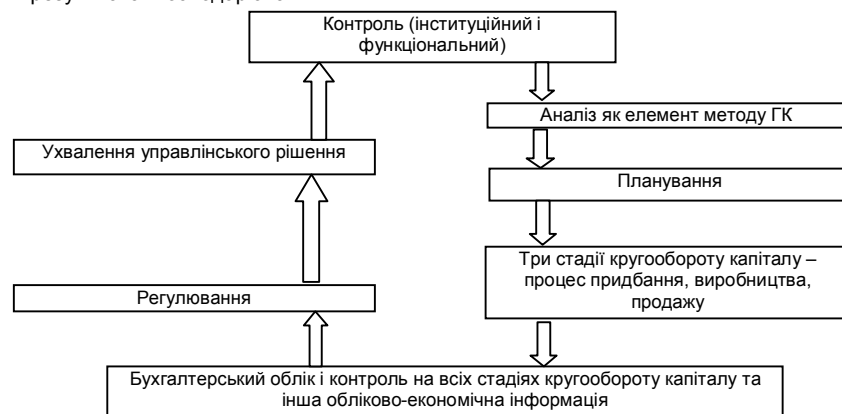


Рис. 1. Замкнутий цикл контролю в суб'єкті господарювання

Контроль – це досить емке і широке поняття, що охоплює собою багато функцій і визначень, а також різні підходи щодо визначення його видів і форм здійснення.

На жаль, багато десятиліть науковці ведуть дискусію про діючі види і форми контролю, але результати невтішні. Інколи контролю надаються особливі назви, які походять від своєрідного

(специфічного) порядку його здійснення або інших передумов, що обґрунтовують надання йому особливого статусу. З цієї метою використовуються такі назви контролю як: огляд, перевірка, обстеження, інспектування, спостереження, люстрація (Польща), а також господарський, фінансовий, економічний та інші галузі знань.

Класифікацію контролю науковці пов'язують із певними рисами, які вирізняють її з точки зору суб'єкта й об'єкта контролю, методу та техніки, процедур, які використовуються, часу, місця та сфери здійснення контролю, наукових досліджень тощо. Необхідно звернути увагу на те, що тут мова йде про критерії класифікації видів контролю, а не про критерії, за якими в межах контрольної діяльності проводиться перевірка і оцінка фактів господарського життя. В радянський період в літературі виділяли 25 видів контролю, 29 форм і 19 методів. Хто це може запам'ятати і розібратись в такій класифікації?

Навіть за однією і тією ж класифікаційною ознакою багато авторів по-різному поділяють контроль. Ізбіцький Л.М., наприклад, господарський контроль поділяв на три види: технологічний, економічний і фінансовий [9, с. 21]; М. Клімас (Польща) за формами – на систематичний і раптовий; за методами – на повний і вибірковий, індуктивний і дедуктивний [20, с. 16-17]; Є.Теребуха (Польща) за формами і методами – на ревізію, контроль на основі звітності, економічний аналіз [22, с. 14]; А. Гавел (Польща) за суб'єктами – на нагляд, внутрішній, зовнішній, функціональний, правовий, професійний, відомчий і інституційний контроль, ревізію [19, с. 9]. Є.А. Кочерін до загальних методів контролю відносить контроль попередній, направляючий, фільтруючий і наступний [10, с. 28]. Я. Марецькі (Польща) ревізію вважає одним із методів контролю [21, с. 105].

В економічній радянській літературі контроль класифікували за його видами і формами (М.Г. Белов, Г. Добрев (Болгарія), В.М. Мурашко, А.С. Стебнев і А.І. Хохлов, П.П. Новиченко, С.С. Тимошенко і І.М. Рендухов, А.А. Шліг; за видами і методами (С.І. Бобир, Л.И. Избіцький, П.П. Коротков, Є.Г. Пеньков і П.П. Сумін); за формами і методами (Л.М. Крамаровський); за формами (В.Г. Ковалевський, А.И. Країнський, А.И. Сакулін,

В.М. Митрофанов); за видами (Л.І. Брен, Г.С. Дундуков, В.Б. Ермолинський і С.І. Філіпенко, В.М. Митрофанов, В.К. Радостовець, Л.І. Слепак).

Безумовно, класифікація контролю за видами – справа складна і знайти однозначне рішення досить складно. Ці труднощі викликані наявністю значного числа суб'єктів контролю. Правильно зауважила М.С. Студенікіна, що види контролю можна класифікувати за найрізноманітнішими підставами, виходячи із цілей класифікації, тобто з того, які властивості досліджуваного явища в даний момент мають найбільший інтерес [15, с. 14]. Такої ж думки дотримуються і польські вчені А. Гавел [19, с. 14] і Я. Марецькі [21, с. 155]. В класифікації проф. Ф.Ф. Бутинця групування за видами відображає зміст і сутність контролю, що визначаються його метою, на досягнення якої він направлений, а форма – виражає характер організації, якісну сторону цього контролю [5].

Тут, перш за все, необхідно розрізнити поняття “види” і “форми” контролю, виявити класифікаційний критерій такої дії. Проф. Ф.Ф. Бутинець з цього питання виклав свою точку зору ще в 1971 р. в болгарському журналі [6, с. 3-9].

В пошуках правильного вирішення проблеми класифікації контролю нами прослідковано її розвиток в колишній радянській літературі за період з 1962 по 1985 р. “При розгляді різних поглядів на побудову класифікації контролю, – писав у 1986р. проф. Ф.Ф. Бутинець, – звертає на себе увагу та обставина, що до цього часу класифікація в більшості робіт описується лише в теоретичній частині, а далі, в ході висвітлення практики контролю, не використовується. Правильною буде така класифікація контролю, яка є науковою базою для розробки подальшого удосконалення усієї системи контролю і методики його реалізації” [5, с. 44]. З такою думкою професора можна погодитись і сьогодні.

Нами також проаналізовано рекомендації сучасних науковців щодо поділу контролю на його види (табл. 1).

Таблиця 1. Думки науковців щодо класифікації контролю за його видами (2002-2007 рр.)

Автор	Джерело	Види контролю
Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М.	Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: [Навчальний посібник] / Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.	Економічний контроль, як самостійна функція управління, є єдиним та неподільним. Залежно від підпорядкування об'єкта та суб'єкта контролю його поділяють на два види: внутрішній та зовнішній. [с. 15] За інформаційним забезпеченням економічний контроль розподіляють на документальний та фактичний [с. 15]
Дікань Л.В.	Контроль і ревізія: [Навчальний посібник] / Л.В. Дікань. – [2-е вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 328 с.	Підсистему контролю в управлінні за прийнятим рішенням можна поділити на кілька видів контролю: попередній, поточний, заключний, зі зворотним зв'язком, за стандартами, за показниками результативності, за показниками припустимих відхилень [с. 49]
Мельник М.В., Пантелеєв А.С., Звездин А.Л.	Ревізія і контроль: [Учебное пособие] / [М.В. Мельник, А.С. Пантелеєв, А.Л. Звездин]: Под ред проф. М.В. Мельник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.	Види фінансового контролю за рівнем: державний, муніципальний, внутрішньогосподарський і незалежний контроль [с. 17]
Привезенцев В.А.	Привезенцев В.А. Контроль і ревізія: [учеб. пособие] / В.А. Привезенцев. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 96 с.	На практиці не існує контролю взагалі, а є контроль конкретного змісту і виду, в тому числі адміністративний, технічний, екологічний, економічний, фінансовий та інші спеціалізовані види [с. 19]
Хмельницький В.А.	Ревізія і аудит: [Учеб. Комплекс] / В.А. Хмельницький. – Мн.: Книжный Дом, 2005. – 48 с.	Виходячи з цього критерію розрізняють три види контролю: державний, суспільний і аудиторський [с. 18]
Дрозд І.К., Шевчук В.О.	Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. – К.: ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2007. – 304 с.	Категорія “вид” означає складову, якій притаманні особливі, незмінні характеристики, і ці характеристики відрізняють її від інших складових (видів), що підпорядковані більш загальному, поняття якого і є загальним визначенням явища [с. 31]
Корінько М.Д.	Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [монографія] / М.Д. Корінько. – К.: ДП “Ін форм.-аналіт. Агентство”, 2007. – 429 с.	Економічний контроль структурують на такі види: внутрішній, внутрішньосистемний, внутрішньогосподарський [с. 34]
Дерій В.А.	Контроль і ревізія в сільському господарстві: Курс лекцій для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації за спеціальністю 7.050106 “Облік і аудит”. – Тернопіль: Джура, 2002. – 64 с.	Під видами економічного контролю розуміють сукупність його органів, які відрізняються один від одного арсеналом дій і особливостями формування [с. 6]

Не будемо характеризувати наведені вище види контролю. Тут теж не менший різнобій, ніж у формах контролю. Відмітимо лише, що проф. І.К. Дрозд і проф. В.О. Шевчук виклали своє бачення поняття “види” контролю. Хоча

тлумачний словник стверджує, що вид – це окрема галузь роботи, заняття, різновид в ряді предметів, явищ і т.ін. [12, с. 279]. Люди не можуть зрозуміти: контроль це є контроль, а ніщо інше. Адже ніколи жоден перевіряючий не писав, що він

провів попередній чи наступний контроль, державний, муніципальний чи громадський, екологічний, економічний чи фінансовий. У підсумковому документі (акті, довідці) зазначається лише суб'єкт контролю, його повноваження та об'єкт дослідження. То навіщо студенту знати десятки видів і форм контролю, які на практиці йому не потрібні. Можливо, види контролю впливають на методи його здійснення? Цього ще жоден науковець не довів.

Таблиця 2. Загальна класифікація господарського контролю запропонована проф. Ф.Ф. Бутинцем (1986 р.)

№ з/п	Ознаки (критерії) класифікації	Види господарського контролю
1	За повнотою охоплення підконтрольних ланок	Повний, частковий наскрізний
2	За повнотою вивчення господарських явищ, що вивчаються	Суцільний, вибірковий, комбінований
3	За колом господарських явищ	Спеціалізований, тематичний
4	За охопленням суб'єктів, що вивчаються	Внутрішньогосподарський, міжгосподарський, галузевий, міжгалузевий, народногосподарський, зовнішньоєкономічний
5	За етапами контролю господарських явищ	Попередній, поточний, послідовний
6	За періодичністю проведення	Перманентний (функціональний), періодичний
7	За способом сприйняття господарських явищ	За участю суб'єкта контролю, автоматизований (без участі контролера)
8	За застосуванням технічних засобів	Контроль, виконуючий вручну, з застосуванням малих обчислювальних машин і ЕОМ
9	За методами здійснення	Ревізія, огляд, інвентаризація, перевірка, економічний аналіз, огляд, рейди, нагляд
10	За формами здійснення	Кількісний, якісний, ціновий

Загальну класифікацію контролю професор запропонував не тільки в пізнавальних цілях, але й з метою розібратися і в змісті контролю, а головне, щоб вона відповідала конкретним практичним завданням, тобто озброювала практиків методикою вибору того чи іншого виду контролю, необхідного для досягнення поставленої мети. За допомогою наведеної класифікації, на думку професора, можна з'ясувати якими видами, формами і методами здійснюють контроль, тобто який зміст і форма господарського контролю. Загальна класифікація полегшує вивчення методики здійснення контролю в залежності від використання того чи іншого його виду.

Групуючи контроль за суб'єктами його здійснення, автор формує те коло органів контролю, яким надано право здійснювати його у відповідних видах і формах. Така класифікація показує, хто здійснює контроль і хто приймає рішення за його результатами. Поділяючи

Проф. Ф.Ф. Бутинець (1986 р.) запропонував дві класифікації контролю: загальну і суб'єктну, виходячи з таких особливостей контролю, по-перше, в яких видах і формах він реалізується, по-друге, які суб'єкти його реалізують. Загальна класифікація контролю наведена в табл. 2.

контроль в залежності від суб'єктів, вказуємо ті з них, яким у відповідності з законом надано право контролю підвідомчих і підконтрольних підприємств, їх підрозділів.

Можливо, у радянський період така класифікація контролю і мала певний сенс, але сьогодні інше виробництво, інший контроль. Тому всім нам потрібно думати про теперішнє і майбутнє контролю.

Повнота і обґрунтованість класифікації завжди визначалась критеріями, які застосовуються. Відсутність єдності у виборі принципу для класифікації ускладнює вирішення багатьох питань теорії і практики контролю. Цікаво, що значна частина авторів контроль називає порізному, а класифікацію за видами чи формою пропонує одну й ту ж (див. табл. 3). Як це розуміти? Виходить, що для економічного, господарського і фінансового контролю однакова класифікація.

Таблиця 3. Визначення предмета контролю за його видами¹

№ з/п	Предмет контролю	Автори, що дають визначення
1.	Предмет контролю без зазначення його виду	С.І. Бобир, Е.Г. Ванштейн, В.В. Дементев, Г.С. Дундуков і П.П. Богдашев, М.С. Глушкар, В.А. Хмельницький, Н.Г. Чумаченко, Б.М. Біренберг, А.А. Шпіг, Л.М. Крамаровский, В.П. Суйц, Н.Л. Маренков та ін.
2.	Предмет контролю і ревізії	Г.С. Дундуков і П.П. Богдашев; Г.С. Дундуков і Т.А. Сігачова
3.	Предмет господарського контролю	Є.В. Калюга; Н.Г. Белов; Ф.Ф. Бутинець; Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; Н.Г. Виговська; Н.П. Дробишевський; В.М. Мурашко; Г.А. Соловйов; Л.К. Сук; А.А. Шпіг; Н.Г. Белов і С.І. Геріч та ін.
4.	Предмет економічного контролю	Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова; Л.В. Дікань; В.А. Дерій; В.Ф. Максімова та ін.
5.	Предмет фінансового контролю	Л.В. Дікань та ін.
6.	Предмет фінансово-господарського контролю	І.А. Белобжецький; М.Т. Білуха; Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова; Т.А. Гринь; Є.М.Романів, Р.Л. Хом'як, В.В. Гресик; Б.Ф. Усач; В.А. Хмельницький; Є.М.Романів, Р.Л. Хом'як, А.С. Мороз та ін.
7.	Предмет фінансово-економічного контролю	О.С. Маков та ін.

В плані задач справжнього дослідження теоретичний і практичний інтерес, на думку науковців, представляє загальна класифікація контролю за багатьма його ознаками. Вибір критерію поділу автори обґрунтовують сутністю поняття, що класифікується. На їх погляд, чим більше обґрунтованих критеріїв покладено в основу класифікації, тим вона багатша і яскравіша. Головне в класифікації, щоб вона надавала необмежені можливості для розробки широкого кола проблем контролю.

Описану в літературі класифікацію контролю умовно можливо поділити на три групи: загальну (повну), неповну і непослідовну. В значній частині радянської і зарубіжної економічної літератури зазвичай описується неповна класифікація контролю, яка не дозволяє розширювати межі досліджень, гальмує в розробку нових напрямів розвитку контролю, вивчення його ефективності. "Уявіть собі, – писав у 1986 р. проф. Ф.Ф. Бутинець, – що в класифікації контролю

відсутній відповідний вид, форма чи метод контролю, це значить, що він не буде досліджуватися і, відповідно, розроблятися наукою, тобто з часом він приречений на припинення свого існування. Якщо ж у групуванні не виявиться якогось виду контролю, тоді повного набору засобів контролю, необхідних для вивчення конкретного об'єкту не буде, в результаті чого висновки контролю будуть неповними, недостовірними, приблизними. Інакше кажучи, ціль, для якої будується класифікація, виявиться недосягнутою" [5, с. 49]. Звідси, ми не підтримуємо таку побудову класифікації контролю, оскільки окремі його види, які мають важливе значення на практиці, випускаються, а не об'єднуються в загальні групи. В цьому полягає серйозна небезпека неповної класифікації.

Нині класифікації охоплюють лише якусь частину існуючих видів контролю, що негативно відбивається на розробці його теорії і практики.

В ході досліджень виявлено, що частіше зустрічаються такі помилки при розробці класифікації контролю: 1) відсутня цільова установка для поділу контролю на відповідні групи;

¹ Питання предмету контролю розглядається нами в окремому дослідженні.

2) відсутність критеріїв поділу контролю і неправильний їх вибір; 3) відсутня розгорнута аргументація і теоретичне обґрунтування запропонованих положенням, що суттєво обмежує можливості їх застосування.

Створюючи класифікаційні основи контролю необхідно, перш за все, виходити з розуміння поглибленої розробки самої науки про контроль, її теорії та методології і вдосконалення практики. Необхідно пам'ятати, що класифікація контролю потрібна лише для: а) наукової розробки основ теорії; б) подальшого вдосконалення практики контролю; в) покращання підготовки і підвищення кваліфікації кадрів контролю; г) підвищення ефективності та якості всієї контрольно-ревізійної роботи. Якщо класифікація не відповідає цьому рівню, вона недоцільна та непотрібна.

Досить часто результат дослідження, направлено на здійснення різних змін в системі контролю, але невідомо якого виду чи форми! стає роздратуванням науковців і

розчаруванням читачів, а реальні позитивні зміни в галузі нашої науки спостерігаються рідко або взагалі відсутні. Змінна часова ситуація примушує пошукувачів наукових ступенів боротися за впровадження, як їм здається, нових стратегій і напрямів у розвитку контролю, частина з яких втрачають свою актуальність ще до того моменту, коли їх починають вивчати студенти або застосовувати на практиці.

Детально досліджуючи це питання протягом останнього століття ми дійшли висновку, що створювати одну повну класифікацію контролю не тільки недоцільно, але й не можливо. Спроби вирішити це завдання окремими науковцями не завершилися успіхом.

Найважливіші види контролю, які зустрічаються в сучасній літературі та практиці, можна умовно систематизувати наступним чином (табл. 4).

Таблиця 4. Найбільш живі види контролю діяльності господарюючих суб'єктів, що розглядаються в сучасній літературі

Класифікаційна ознака	Види контролю	
Широта і доступність залученого інформаційного забезпечення Підсистема, що контролюється підприємством Зміст контролю Горизонт контролю	зовнішній господарський комплексний наступний	внутрішній фінансовий тематичний попередній, поточний

Що таке вид? Вид – це окрема галузь роботи, заняття, різновид в ряді предметів, явищ і т.ін. [12, с. 279].

Досить цікавий вид контролю запропонував доц. С.В. Бардаш [1] – превентивний. Ми звернулись до словників: превентивний – [від латин. praeventivus] спец. запобіжний, наприклад, превентивні заходи в системі протипожежної боротьби; превентивна війна – війна, що нібито має запобігти нападоді іншої держави, але розв'язується у вигідний для агресії момент [8, с. 289]. Превентивний – попереджувачий щось, запобіжний, захисний. Превентивні заходи, превентивний удар. || існує превентивність [13, с. 469].

Надуманий автором вид контролю можна було б і не критикувати, коли б це не було докторське дослідження. А вже студенти і практики довго будуть ламати голови доки розберуться, що такого виду контролю в принципі немає, але автор вже буде доктором наук.

Сучасна модель контролю вимагає впровадження якісно нового підходу до організації системи контролю на сучасному етапі розвитку економіки України, яка дедалі більше набуває властивостей змішаної. Безперечно, для цього треба мати чітке уявлення про структуру діючої системи контролю (рис.2).

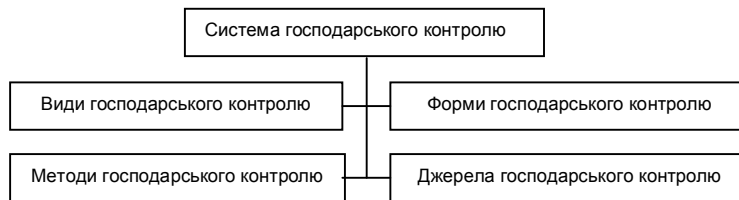


Рис. 2. Загальна система господарського контролю і її склад

Показаний поділ на види і форми контролю є умовним. На практиці його не існує. Грамотному контролеру ставлять завдання, а він визначає метод контролю, який буде застосовуватись, та способи і прийоми вивчення ФГЖ. Звідси, слід готувати грамотних контролерів, а не гаяти час на схоластику.

Сьогодні власників, перш за все, цікавить збереження майна, захист їх інтересів, відповідність здійснюваних на підприємстві фінансових і господарських операцій нормативним актам, що діють в Україні, можливість суб'єкта господарювання продовжувати діяльність і виконувати свої зобов'язання в майбутньому і т.д. Інтересам власників можуть і повинні служити як зовнішній, так внутрішній контроль, що здійснюється за їх ініціативою.

Контрольні дії внутрішніх контролерів реалізуються як інтегральний атрибут влади. Кожен керівник для того, щоб перевірити, чи його рішення дійсно і правильно виконуються, повинен мати можливість контролювати виконавців. У протилежному випадку його влада через деякий час стане ілюзією. Ось, що потрібно мати на увазі кожному науковцю.

За ступенем широти і доступності отримання інформаційного матеріалу в науковій і навчально-методичній літературі прийнято виділяти два види контролю: зовнішній і внутрішній. Ще у надрах феодалізму з'явився поділ контролю на зовнішній і внутрішній. Зовнішній здійснюється суб'єктами, які не

входять до структури суб'єкта господарювання, але згідно з чинним законодавством мають право контролю, нагляду, перевірки, ревізії чи аудиту діяльності підприємств та їх підрозділів, незалежно від форм власності. Вони застосовують єдину методіку і техніку загального господарського контролю, тобто таку, як і внутрішні органи контролю. Можна окремо розглядати ці два споріднені види контролю. Але слід пам'ятати про єдину теорію і методологію, об'єкт і предмет дослідження, застосування методів, способів та прийомів вивчення ФГЖ.

На Заході внутрішній контроль, ще називають управлінським, а зовнішній – державним. З певною умовністю можна сформулювати основні відмінності між ними (див. табл. 5), хоча на практиці ці два види контролю нерідко перетинаються.

Узагальнено зауважимо, що за видами контроль поділяється на державний, муніципальний (здійснюється місцевими органами самоврядування), контроль власника та міжнародний. Окремо слід підкреслити, що в сучасних економічних умовах господарювання, розширення міжнародних зв'язків, набуває поширення контроль міжнародного рівня, про який ще у 1976 р. писав проф. Ф.Ф. Бутинець. Так, Міжнародний валютний фонд здійснював аудит Національного банку України. До речі, цей Фонд прогнозує українську економіку і на цій базі вирішує свої валютні проблеми [3].

Таблиця 5. Основні особливості зовнішнього і внутрішнього господарського контролю²

Класифікаційна ознака	Вид контролю	
	зовнішній	внутрішній
Призначення	Загальна оцінка діяльності фірми	Пошук резервів збільшення прибутку і ефективності діяльності, зниження втрат майна
Виконавці і користувачі результатів	Власники, учасники ринку цінних паперів, податкові служби, кредитори, інвестори та ін.	Управлінський персонал підприємства (керівники і спеціалісти)
Базове інформаційне забезпечення контролю	Первинні документи, реєстри обліку та звітність	Регламентовані та нерегламентовані джерела різної інформації
Характер наданої інформації	Загальнодоступна зведена та аналітична інформація	Деталізована аналітична інформація конфіденційного характеру
Ступінь уніфікації методики контролю	Досить висока можливість уніфікації процедур і алгоритмів	Індивідуалізовані розробки
Домінуючий тимчасовий аспект контролю	Ретроспективний і перспективний	Оперативний контроль ФГЖ

З наведених в табл. 5 відмінностей виділимо лише дві основні: перша – широта і доступність для контролю інформаційного матеріалу, і, друга – ступінь формалізованості застосування процедур і алгоритмів. Якщо в рамках зовнішнього контролю спираються, перш за все, на первинні документи, бухгалтерські реєстри та звітність, то інформаційне забезпечення внутрішніх контролерів набагато ширше, оскільки для його проведення можливе залучення практично будь-якої необхідної інформації, у тому числі і тієї, що не є загальнодоступною. Безумовно, поняття обмеженості доступу до даних і їх конфіденційності існують і відносно внутрішніх контролерів в тому сенсі, що абсолютної рівності доступності до джерел інформації усередині підприємства не існує в принципі, оскільки доступ до інформаційної бази, як правило, обмежується залежно від сфери інтересів, компетентності і відповідальності того або іншого працівника. Таким чином, методики зовнішнього контролю готуються з припущення про певну інформаційну обмеженість контролю; як правило, на базі найповнішого набору загальнодоступної бухгалтерської звітності та реєстрів обліку.

Що стосується другої відмінності, то вона значною мірою також зумовлюється складом і структурою початкових даних, що є в наявності у контролерів. Оскільки для внутрішнього контролю можуть бути доступні різні первинні документи, внутрішні звіти і форми, що не є уніфікованими і обов'язковими до складання у всіх компаніях і з заданою періодичністю, багато процедур контролю не є заздалегідь передбачуваними, а сам процес контролю в цьому випадку носить більш творчий, певною мірою імпровізований

характер. Основним інформаційним забезпеченням зовнішнього контролю служать первинні документи, реєстри обліку та бухгалтерська звітність. В процесі підготовки, навіть якщо вона не є уніфікованою, що має місце в економічно розвинених країнах Заходу, можлива розробка досить формалізованої послідовності процедур контролю, оскільки шляхом згортання даних балансу або перекомпонування і агрегації статей в опублікованих звітах можна побудувати інформаційні інваріанти, придатні для такої формалізації. Зокрема, саме певною уніфікованою доступною інформаційною базою зовнішнього контролю і формалізуванням алгоритмів розрахунку ключових показників пояснюється можливість використання стандартних пакетів прикладних комп'ютерних програм.

В господарській практиці відсутні однозначні визначення, коли застосовується зовнішній контроль, а коли внутрішній. Дуже часто вважається, що зовнішній контроль є відомчим контролем, натомість всі органи, що діють в рамках даного відомства трактуються як органи внутрішнього контролю. Це помилкове колишнє радянське твердження. Це дійсно було так, але сьогодні зовсім інша ситуація.

Якщо за критерій поділу прийняти суб'єкт господарювання, то контроль, що здійснюється суб'єктами, які знаходяться поза межами контролюваного суб'єкта, які діють самостійно, і є юридичною особою, є зовнішнім контролем. А точніше, це, як правило, органи державних установ, які мають право здійснення контролю в межах встановлених законодавством повноважень.

Невтішна картина і з визначенням форм контролю. Процитуємо декілька думок різних авторів (табл. 6).

Таблиця 6. Розуміння форм контролю різними авторами

Автори	Форми контролю
Дрозд І.К., Шевчук В.О.	Категорія "форма" одночасно представляє зміст контролю – його рухливу, динамічну частину, окремий аспект як сфери охоплення контрольними діями об'єкта, так і його внутрішню організацію, що являє собою стійкі його сторони [с. 31]
Кол. авторів	Під формами контролю розуміють окремі сторони прояву змісту контролю залежно від часу здійснення контрольних дій. Виділяють попередній поточний і наступний контроль [с. 129-130]
Белобжецкий І.А.	Під формами фінансово-господарського контролю розуміють способи конкретного вираження і організації контрольних дій, направлених на виконання функцій контролю [с. 22]
Макоєв О.С.	Під формами фінансово-економічного контролю розуміють способи конкретного вираження і організації контрольної діяльності, направленої на виконання функцій контролю [с. 26]
Мельник М.В.	Під формою контролю слід розуміти характеристику його внутрішньої сутності, тобто класифікацію фінансового контролю в залежності від процедур його здійснення. Здійснювати процедури фінансового контролю можливо в різних формах: перевірка, ревізія, експертиза, обстеження та ін. [с. 64]
Белов М.Г.	Поняття форми контролю включає методологічні аспекти, означає техніку проведення його
Бодюк А.В.	Знайшли застосування такі форми фінансово-господарського контролю, як ревізія, тематичні перевірки, комплексні документальні перевірки, аудит [с. 395-396]
Гуцаленко Л.В.	За формами здійснення (ревізії, аудит, тематичні перевірки, камеральні перевірки, фінансові експертизи, службове розслідування, слідство) [с. 8]
Романів Є.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С., Гресик В.В.	За формою здійснення економічного контролю розрізняють такі контрольні перевірки: превентивні, поточні, тематичні, ревізії [с. 11]
Білуха М.Т.	Формами фінансово-господарського контролю є тематичні перевірки, ревізії, аудит [с. 52]
Крамаровський Л.М.	Форми контролю: техніко-економічний аналіз; тематична перевірка; документальна ревізія [с. 20-21]

Скажіть, будь ласка, студент чи контролер-практик, прочитавши наведені визначення, зрозуміє, що таке форма контролю? То чи не час нам всім зрозуміло пояснити, що таке форма контролю, кому та для чого це потрібно? Форма – це обриси, контури, зовнішні межі предмета, що визначають його зовнішній вигляд; конфігурація [12, с. 693]. Із такого тлумачення цієї категорії і слід виходити при обґрунтуванні форм господарського контролю. Чи має контроль якісь притаманні йому контури, зовнішні межі предмета, конфігурацію? Коли говорять про попередній, поточний і наступний контроль, то які тут обриси, контури,

конфігурація? Або які форми має та ж перевірка, ревізія, експертиза, інвентаризація? Хто, коли і як це довіз? А взагалі, якому контролеру це потрібно? Звідси, виходить, що крім студента, який заучує за підручником, що знайшов (адже у кожному з них наводяться свої форми контролю!), нікому більше це не потрібно. То навіщо займатись схоластикою?

Відповідь одна: переписуємо один в одного, а щоб уникнути плагіату, додаємо декілька своїх слів. Жоден автор підручника чи монографії не дав обґрунтування, що являє собою форма контролю і кому вона потрібна, як впливає на результати контролю.

² Див. статтю Виникнення і розвиток контролю: цивілізаційний підхід

³ Тут і далі мова йде лише про господарський контроль

Визначи умовність змісту поняття "вид" контролю важливо не допускати його змішування з поняттями "форма" і "метод". Це дозволить уникнути термінологічної плутанини. Відповідний вид контролю може бути організований в різних формах і різними методами. Категорія форми виражає внутрішню структуру, будову, зв'язок і спосіб взаємодії частин і елементів явища. Тому контроль за досягнення відповідної цілі (зміст) можна організувати у формі нагляду, спостереження, інспекції тощо.

Окремі автори контроль і перевірку ототожнюють між собою, хоча контроль – більш широке поняття. Контроль – це особливого роду діяльність менеджерів всіх рівнів, що здійснюється з метою дотримання дисципліни і законності, забезпечення збереження майна, поліпшення якості роботи підприємства, виявлення відхилень. Перевірка – лише форма прояву контрольної діяльності, спрямована на оптимальне виконання ухваленого рішення. Ототожнення цих понять допускається тому, що формою реалізації контролю є різні перевірки. До цього нерідко зводиться на практиці організація і здійснення контролю. Але наукова постановка питання вимагає глибшого розуміння його сутності і форми.

В літературі 1990-2010 рр. досить складно розібратись в чому тотожність і відмінність між поняттями "контроль" та "аудит". Значна кількість науковців стверджує, що є ще й спеціальний вид – "аудиторський контроль". Що стосується внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, то там повна нісенітниця. Ті, хто стоїть на колінах перед Заходом, вважають будь-яку перевірку аудитом, стверджують, що це особлива "наука". Абсурдність цих тверджень лежить на поверхні. Науковцям слід розібратись, коли, за яких обставин і з якою метою з'явився контроль і аудит. Тільки тоді все стане на свої місця⁴.

Аудит як форму контролю розглядають у своїх дослідженнях російські науковці Т.Ю. Серебрякова (2004 р.), Федосенко Т.В. (2006 р.) "Аудитом, – пише Н.С. Щаділова, – в сучасному економіко-господарському житті називається незалежна позавідомча перевірка фінансової і бухгалтерської перевірки" [18, с. 3]. В той же час російське видання стверджує, що в Росії є наступні види аудиту: банківський (bank audit); в умовах комп'ютерної обробки даних (computer audit); зовнішній; внутрішній (internal audit); року значних змін (year of change audit); ініціативний (initiative audit); кадровий (personnel audit); комп'ютерний (computer assurance); менеджменту (management audit); на відповідність (compliance audit); незалежний (independent audit); загальний (general audit); обов'язковий (compulsory audit); операційний (operational audit); первинний (primary audit); першого року (year one audit); проміжний (interim audit); працівників (desk audit); з використанням комп'ютерів (computer-assisted audit); заснований на ризику (risk audit); системно-орієнтований (system audit); страховиків (insurer's audit); людських ресурсів (human resources audit); екологічний (ecology audit) [16]. Кому і навіщо це потрібно?

Отже, загальноприйнятої класифікації контролю сьогодні немає. Коли нагромаджуються різні класифікації, автори яких претендують на те, що вони відкрили істину в останній інстанції, це призводить до безлідних суперечок. Різномі у класифікації контролю дезорієнтує практичних працівників і штучно стримує активне використання досягнень науки контролю на практиці. Відмінності в класифікації контролю є результатом слабкої теоретичної бази, в результаті чого не забезпечується єдиний підхід до проблеми, що досліджується. Кожен автор, щоб не загідрозили його в плагіаті, конструює свій вид чи форму контролю, вигадася їх методи, вкладаючи в них давно відому форму, або взагалі без обґрунтування запропонованих ним новацій. Така "наука" залишається на папері науковця і ніким далі не розвивається (навіть і самим науковцем!), а це глухий кут в науці господарського контролю.

Висновки та пропозиції щодо подальших досліджень. Усунення вказаних в класифікації контролю недоліків й подальше її наближення до практики безумовно покращить сутність самого контролю і підвищить ефективність контрольної роботи в області зовнішнього і внутрішнього контролю.

Всі види контролю, які мають практичне застосування в діяльності суб'єктів контролю повинні бути розміщені разом, щоб давати вичерпну характеристику тим формам, методам і способам, якими здійснюється реальний контроль. Якщо

більшість видів контролю буде об'єднана, то кожна їх група буде містити необхідний комплекс засобів, потрібних для всестороннього вивчення того чи іншого об'єкта. Тут з'явиться перспектива науково синтезувати, тобто об'єднати всі види і форми контролю в єдине ціле. Тільки на таку перспективу слід орієнтуватися в подальших дослідженнях. Не можна віддавати перевагу загальній чи суб'єктній класифікації, оскільки і неправомірно протиставляти їх одна одній, так як важлива і та, і інша. Мова повинна йти не про протиставлення класифікацій, а про розумне їх поєднання. На цьому етапі розвитку виробництва отримує подальший розвиток лише єдина об'єднана класифікація контролю за його видами і формами. Підтвердження цьому знаходимо в роботах багатьох зарубіжних авторів.

Чим далі ми підемо в науковому плані вперед, тим більше буде виникати нових проблем на шляху удосконалення системи контролю процесів виробництва. Ця проблема загострюється як раз при вивченні дії різних видів і форм контролю в теперішніх умовах – в період капіталістичного господарювання, до якого ми ще довго будемо звикати, пристосовуватись. Тому ця проблема чекає на своє вирішення.

Список використаної літератури:

1. Бардаш С.В. Методологія і організація системи економічного превентивного контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеню доктора економічних наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / С.В. Бардаш. – Київ, 2011.
2. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. – М.: Финансы, 1979. – 160 с.
3. Бодюк А.В. Фискальні аспекти економічного природокористування: [Монографія] / А.В. Бодюк. – Ірпін: Національна академія ДПС України, 2004. – 570 с.
4. Бутинец Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. Учебное пособие для вузов. – Киев: УСХА, 1976. – 108 с.
5. Бутинец Ф.Ф. – Проблемы хозяйственного контроля и ревизии в сельском хозяйстве: вопросы методологии, теории и практики: дис. на соискание научной степени д.э.н. / Ф.Ф. Бутинец, 1986.
6. Бутинец Ф.Ф. Още за видовете и формите на контрола. – Счетоводство и контрол. 1971. № 10, с. 3-9.
7. Журко В.Ф., Ястребов В.Б. Внутриведомственный контроль и социалистическая собственность. – М.: Финансы, 1980. – 192 с.
8. Загоруйко О.Я. Великий універсальний словник української мови. – Харків: ТОРСІНГ ПЛЮС, 2010. – 768 с.
9. Избицкий Л.М. Ревизия и контроль в потребительской кооперации. – М.: Экономика, 1966. – 311 с.
10. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
11. Мурашко В.М. Хозяйственный контроль и комплексная ревизия в торговле. – Киев: Вища школа, 1979. – 208 с.
12. Новий тлумачний словник української мови: у чотирьох томах / Укл. В.В. Яременко, О.М. Сліпушко. – Т.1. – Київ: Книга, 2000. – 912 с.
13. Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 57 000 слов. / Под ред. чл.-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой. – 20-е изд., стереотип. М.: Рус. яз., 1989. – 750 с.
14. Социалистический контроль: методы и проблемы. – К.: Наукова думка, 1985. – 252 с.
15. Студеникина М.С. Государственный контроль в сфере управления. – М.: Юрид. лит., 1974. – 160 с.
16. Шишханов М.О. Управленческий консалтинг: слов.-справ. / М.О. Шишханов. – Москва: Анкил, 2006. – 896 с., С. 55-58
17. Штейнман М.Я. Методологические проблемы экономического контроля в сельском хозяйстве. – М.: 1984. – 56 с.
18. Щаділова С.Н. Бухгалтеру о внутреннем аудите. М.: АО "Дис", 1995. – 144 с.
19. Cawel A. Rewizja działalności gospodarczej przedsiębiorstwa przemysłowego. – W-wa: PWE, 1967. – 423 s.
20. Klimas M. Elementy kontroli wewnętrznej w rachunkowości przedsiębiorstw. – W-wa: PWE, 1967. – 276 s.
21. Marecki J. Zarys teorii kontroli gospodarczej. – W-wa: PWN, 1976. – 183 s.
22. Terebucha E. Zasady wewnętrznej kontroli finansowo-księgowej w przedsiębiorstwach transportowych. – W-wa: Wyd-wa Komunikacji i Łączności, 1965. – 327 s.

БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант Житомирського державного технологічного університету.

⁴ Див. нашу статтю. Виникнення і розвиток контролю: цивілізаційний підхід

