

## ЕВОЛЮЦІЯ ПОГЛЯДІВ НА ФОРМИ ТА ВИДИ ГОСПОДАРЬСЬКОГО КОНТРОЛЮ: ВІД “СТАРОГО” ДО “НОВОГО” КОНТРОЛЮ

*Здійснено критичний аналіз еволюції поглядів на форми та види господарського контролю, доведена важливість загальної та суб'єктної його класифікації*

**Ключові слова:** господарський контроль, класифікація контролю, загальна класифікація, суб'єктна класифікація контролю

**Постановка проблеми.** Особливу актуальність набуває класифікація контролю, яка вперше в дослідницькій літературі в широкому науковому плані була розглянута проф. Ф.Ф. Бутинецем в 1976 р. [5], пізніше в 1979 р. – І.А. Белобжецьким [1] і В.М. Мурашком [19], в 1980 р. – В.Ф. Журком і В.Б. Ястребовим [13], у 1982 р. – Є.А. Кочеріним [15], у 1984 р. – М.Я. Штейнманом [26], у 1985 р. – Л.М. Крамаровським [11].

На жаль, багато десятиліть науковці ведуть дискусію про діючі види і форми контролю. Інколи контролю надаються особливі назви, які походять від своєрідного (специфічного) порядку його здійснення або інших передумов, що обґрунтовують надання йому особливого статусу. З цією метою використовуються такі назви контролю як: огляд, перевірка, обстеження, інспектування, спостереження, люстрація (Польща), а також господарський, фінансовий, економічний та інші галузі знань.

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 заздалегідь 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” [29] [с. 13].

Отже, загальноприйнятій класифікації контролю сьогодні немає. Відмінності в класифікації контролю є результатом слабкої теоретичної бази, в результаті чого не забезпечується єдиний підхід до проблеми, що досліджується. Кожен автор, щоб не запідозрили його в плагіаті, конструє свій вид чи форму контролю, вигадує 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 ГК.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Багатьма ученими робилися спроби дати класифікацію видів, типів, форм або методів господарського контролю. Серед них Т.А. Башкатова, І.А. Белобжецький, Н.Т. Білуха, В.В. Бурцев, Е.А. Вознесенський, Е.Ю. Грачова, Н.П. Дробішевський, Д.Т. Солодкий, Е.А. Кочерін, В.Н. Лемеш, О.А. Ногина, Г.М. Пупко, В.М. Родіонова, В.І. Шлейников, А.Д. Шеремет, Н.В. Фадейкина Н.І. Хомічева, В.А. Хмельницький, Т.А. Грінь, З. Шохін [24,2,3,4,9,10,12,16,18,20,21,22,23,25,26].

**Викладення основного матеріалу.** Класифікація контролю пов'язана із певними ознаками, 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.

Під класифікацією в науці про контроль розуміють розподіл видів контролю з певних ознак, які властиві одним видам і відсутні в інших. В радянській період в літературі виділяли 25 видів контролю, 29 форм і 19 методів. Хто це може запам'ятати і розібратись в такій класифікації?

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.М. Ізбіцький, П.П. Коротков, Є.Г. Пеньков і П.П. Сумін); за формами і методами (Л.М. Крамаровський); за формами (В.Г. Ковалевський, А.І. Країнський, А.І. Сакулін, В.М. Митрофанов); за видами (Л.І. Брен, Г.С. Дундуков, В.Б. Єрмолинський і С.І. Філіпенко, В.М. Митрофанов, В.К. Радостовець, Л.І. Слепак).

Нині класифікації охоплюють лише певну частину існуючих видів контролю, що негативно відбивається на розробці його теорії і практики. В ході досліджень виявлено, що частіше всього зустрічаються такі помилки при розробці класифікації контролю: 1) відсутня цільова установка для поділу контролю на відповідні групи; 2) відсутні критерії поділу контролю і неправильний їх вибір; 3) відсутня розгорнута аргументація і теоретичне обґрунтування запропонованим положенням, що суттєво обмежує можливості їх застосування.

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

В пошуках правильного вирішення проблеми класифікації контролю прослідковано її розвиток в колишній радянській літературі за період з 1962 по 1985 р.

Навіть за однією і тією ж класифікаційною ознакою багато авторів по-різному поділяють контроль. Ізбіцький Л.М., наприклад, ГК поділяв на три види: технологічний, економічний і фінансовий [14] [с. 21]; М. Клімас (Польща) за формами – на систематичний і раптовий; за методами – на повний і вибіркового, індуктивний і дедуктивний [30] [с. 16-17]; Є. Теребуха (Польща) за формами і методами – на ревізію, контроль на основі звітності, економічний аналіз [32] [с. 14]; А. Гавел (Польща) за суб'єктами – на нагляд, внутрішній, зовнішній, функціональний, правовий, професійний, відомчий і інституційний контроль, ревізію [28] [с. 9]. Кочерін Є.А. до загальних методів контролю відносить контроль попередній, направляючий, фільтруючий і наступний [15] [с. 28]. Я. Марецкі (Польща) ревізію вважає одним із методів контролю [31] [с. 105].

Безумовно, класифікація контролю за видами – справа складна і знайти однозначне рішення досить важко. Ці труднощі викликані наявністю значного числа суб'єктів контролю.

В результаті дослідження рекомендації сучасних науковців щодо поділу контролю на його види, виявлено 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. [20] [с. 279]. Однак дана позиція є досить спірною.

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. 1.

Таблиця 1. Загальна класифікація ГК запропонована проф. Ф.Ф. Бутинцем (1986 р.)

№ з/п	Ознаки (критерії) класифікації	Види ГК
1.	За повнотою охоплення підконтрольних ланок	Повний, частковий наскрізний
2.	За повнотою вивчення господарських явищ, що вивчаються	Суцільний, вибіркового, комбінований
3.	За колом господарських явищ	Спеціалізований, тематичний
4.	За охопленням суб'єктів, що вивчаються	Внутрішньогосподарський, міжгосподарський, галузевий, міжгалузевий, народногосподарський, зовнішньоекономічний
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, цінний

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 ГК. 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 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 певне значення, 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 підтверджується підходами до визначення предмету контролю (табл. 2.).

Таблиця 2. Визначення предмета контролю за його видами [1]

№ з/п	Предмет контролю	Автори, що дають визначення
1.	Предмет контролю без зазначення його виду	С.І. Бобир; Е.Г. Ванштейн; В.В. Дементьев; Г.С. Дундуков і П.П. Богдашев; М.С. Пушкар; В.А. Хмельницький; М.Г. Чумаченко; Б.М. Біренберг; А.А. Шпіг; Л.М. Крамаровський; 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 ГК	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. Дробішевський; 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. Максимова 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, А.С. Мороз та ін.
7.	Предмет фінансово-економічного контролю	О.С. Макоєв та ін.

Отже, 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 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" [7]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.

**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.

Визначаючи 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.

Найважливіші види контролю, які зустрічаються в сучасній літературі та практиці, можна умовно систематизувати наступним чином (табл. 3).

Таблиця 3. Найбільш вживані види контролю діяльності господарюючих суб'єктів, що розглядаються в сучасній літературі

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

<sup>1</sup> Питання предмету контролю розглядається нами в окремому дослідженні

Показаний поділ на види і форми контролю є умовним. На практиці його не існує. Контролеру ставлять завдання, а він визначає метод контролю, який буде застосовуватись, та способи і прийоми вивчення ФГЖ.

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 ВК, що здійснюється за їх ініціативою.

Під класифікацією видів ГК, на наш погляд, слід розуміти систему суцільних його видів залежно від їх загальних ознак, що характеризують зв'язки між видами, що класифікуються в SGK.

Ще в 1876 р. В.Є. Країнський писав: "Де немає правильної організації, там немає правильного рахівництва, там неможливі жоден з видів контролю"[17] [с. 4]. Як бачимо, про види контролю, яким науковці не приділяють належної уваги, фахівці знали 130 років тому, але ще до тепер з цього приводу точаться дискусії.

За ступенем широти і доступності отримання інформаційного матеріалу в науковій і навчально-методичній літературі прийнято виділяти два види контролю: зовнішній і внутрішній. 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 ВК, ще називають управлінським, а зовнішній – державним. З певною умовністю можна сформувати основні відмінності між ними (табл. 4), хоча на практиці ці два види контролю нерідко перетинаються.

Таблиця 4. Основні особливості зовнішнього і внутрішнього ГК

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. 4 відмінностей виділимо лише дві основні: перша – широта і доступність для контролю інформаційного матеріалу, і, друга – ступінь формалізованості застосування процедур і алгоритмів. Безумовно, поняття обмеженості доступу до даних і їх конфіденційності існують і відносно внутрішніх контролерів в тому сенсі, що абсолютної рівнодоступності 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 ЗК 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 ВК 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 ЗК 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 бази ЗК і

формалізуванням алгоритмів розрахунку ключових показників пояснюється можливість використання стандартних пакетів прикладних комп'ютерних програм.

У господарській практиці відсутні однозначні визначення, коли застосовується ЗК, а коли – внутрішній. Дуже часто вважається, що ЗК є відомчим контролем, натомість всі органи, що діють в рамках даного відомства трактується як органи ВК.

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

Стосовно форм контролю (від лат. forma) – зовнішній вигляд, зовнішнє окреслення. Чи має контроль якісь притаманні йому форми.

При відповіді на дане питання слід врахувати, що у взаємодії змісту і форми вирішальною, більш динамічною стороною виступає зміст (оскільки йому властиві здебільшого тенденції до змін), а форма – менш рухома і стійкіша. Тому зміст визначає форму й на тривалому проміжку часу породжує її, а форма при цьому активно впливає на зміст. Загалом зміст і форма перебувають між собою в постійній суперечності, яка є рушійною силою розвитку економічної системи.

Перш за все, необхідно розрізняти 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].

Існують і використовуються різні форми контролю, які прийнято класифікувати за певними ознаками, наведених в таблиці 5.

Таблиця 5. Класифікація форм ГК

Ознака класифікації	Форма ГК
Регламент здійснення	Обов'язковий, ініціативний, зовнішній і внутрішній
Час проведення	Попередній, поточний і наступний
Суб'єкти контролю	Державний (зокрема президентський, органів законодавчої і представницької влади), органів місцевого самоврядування, фінансово-кредитних органів, відомчий, внутрішній, аудиторський
Об'єкти контролю	Бюджетний, позабюджетних фондів, податковий, кредитовий, страховий, інвестиційний, митний, валютний

З точки зору організаційних ознак можна говорити про функціональний і інституційний контроль. Функціональний контроль реалізується постійно на кожному рівні управління, від найвищого (адміністрація) до основного (керівники виробничих заводів). Його головною перевагою є те, що кожний менеджер (не тільки особа, яка відповідальна за контроль) може реагувати на всі відхилення. Контроль, який здійснюється керівниками по відношенні до підлеглих працівників, назвемо функціональним вертикальним контролем. Якщо визначені організаційні підрозділи паралельні, крім своїх основних завдань, вони здійснюють систематичний контроль за

іншими підрозділами, тут говоримо про функціональний горизонтальний контроль. Кожний з керівників організаційних підрозділів повинен консультуватися щодо своїх планових рішень і координаційних операцій з іншими керівниками.

Поняття інституційного контролю пов'язане зі спеціальними організаційними підрозділами, які створюються винятково для здійснення контролю. Це є їх основне і єдине завдання, звичайно в розмірах і сфері, які виникають з функцій і завдань контролю загалом. Різниця, яка виникає між функціональним (управлінським) і інституційним контролем, наведена в табл. 6.

Таблиця 6. Ознаки функціонального і інституційного контролю

Функціональний контроль	Інституційний контроль
– контроль здійснюється керівником (управляючим)	– здійснення контролю за допомогою спеціального для цієї мети створеного, виділеного колективу
– відбір найкращих індивідуальних рішень, узагальнення подібних	– визначений згори і формально прийнятий порядок дій
– обов'язковий характер	– обов'язковий і однозначний для всіх характер контролю
– оперування в основному поточними результатами контролю	– оперування в основному кінцевими результатами контролю (ex post).

Критерій розміщення органу контролю по відношенню до тих, за ким здійснюється контроль, робить можливим виділити два типи такого процесу, зокрема: внутрішній і ЗК.

В теперішній економіці з'явився інсайдерський контроль, якого ще у 20-30 роках не було. Визначення отримало широке тлумачення і включає в себе рідних та інших осіб, які в силу своєї посади можуть використовувати інформацію про діяльність фірми в особистих цілях. Про це сьогодні жоден дослідник не говорить, а тому і неможливо побудувати нову теорію ГК, яка відповідала б сучасному розвитку суспільства.

На основі критерію характеру контролю виділяють: формальний, суттєвий, документальний і майновий контроль.

Під суттєвим контролем розуміється перевірка операцій з точки зору їх правильності і цільового спрямування.

В майновому контролі визначається фактичний стан контрольованих явищ і операції шляхом спостереження, вимірювання, обчислення і т.д. Гарним прикладом цього виду контролю є циклічна інвентаризація основних засобів або запасів матеріалів і товарів.

Для ефективної роботи СК на підприємстві необхідно розмежовувати компетенції тих, що входять в СВК підрозділів, що безпосередньо здійснюють розробку, затвердження, застосування процедур контролю і що оцінюють СВК. У затверджених регламентах і положеннях для кожного контролюючого підрозділу (суб'єкта контролю) мають бути визначені сфери повноважень, відповідальності, взаємодії з іншими контрольними підрозділами, перелік, періодичність і порядок здійснення процедур контролю.

З 1999 р. по теперішній час спостерігається тенденція до збільшення ознак класифікації видів контролю. Багато учених відносять тепер до видів контролю попередній, поточний і наступний контроль [8,35,18,20,21,23,25], які до 90-х років минулого сторіччя відносилися до форм контролю.

Запропонована класифікація видів контролю є модифікованою, тобто заснована на що вже існуючих і описаних різними ученими класифікаціях. Основне поліпшення вже існуючих варіантів класифікацій запропоноване автором полягає у введенні двох нових класифікаційних ознак, раніше не пропонованих економічним науковим співтовариством, проте необхідність їх наявності в методології фінансового контролю обумовлена практикою перевірок (ревізій), що склалася.

Різноманітність підходів до трактування сутності контролю і ревізії дозволяє виділити велику кількість їх класифікаційних груп, основні із них представлені в табл. 7

Таблиця 7. Загальна класифікація форм і видів контролю

Ознака класифікації	Елементи класу контролю
Стадії проведення контролю	1. Попередній контроль. 2. Проміжний контроль. 3. Кінцевий контроль
Тимчасова спрямованість контролю	1. Стратегічний контроль. 2. Тактичний контроль. 3. Оперативний контроль
Методичні прийоми контролю	1. Загальнонаукові 2. Власні. 3. Спеціальні
Джерела даних контролю	1. Документальний контроль. 2. Фактичний контроль. 3. Автоматизований контроль
Характер контрольних заходів	1. Плановий контроль. 2. Раптовий контроль
Періодичність проведення контрольних заходів	1. Систематичний контроль. 2. Періодичний контроль. 3. Епізодичний контроль
Повнота об'єкту контролю	1. Суцільний контроль. 2. Несуцільний контроль
Час здійснення контрольних дій	1. Попередній контроль 2. Поточний контроль 3. Подальший контроль

З урахуванням, сформульованій вище авторській позиції відносно формування СК і системи процедур контролю вважаємо, що доцільно розширити дану класифікацію оскільки лише розгорнений підхід до формування класифікаційних груп забезпечить вирішення завдань ревізії і контролю і дозволить вибрати адекватні процедури. Тому необхідно уточнити наведену вище класифікацію за наступними ознаками: об'єкти контролю, суб'єкти здійснення, обсяг контрольних процедур, джерела інформації та інші.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

На основі здійсненого критичного аналізу еволюції поглядів на форми та види господарського контролю доведено, що не можна віддавати перевагу загальній чи суб'єктній класифікації, неправомірно протиставляти їх одна одній, оскільки є важливими обидві. Обґрунтовано необхідність їх розумного поєднання та запропоновано єдину об'єднану класифікацію контролю за його видами і формами, що дозволить застосовувати її на практиці.

На сьогодні не існує загальноприйнятої класифікації контролю, що призводить до безплідних суперечок. Різномі у класифікації контролю дезорієнтує практичних працівників і штучно стримує активне використання досягнень науки контролю на практиці.

Всі види контролю, які мають практичне застосування в діяльності суб'єктів контролю повинні бути розміщені разом, щоб надавати вичерпну характеристику тим формам, методам і способам, якими здійснюється реальний контроль. Якщо більшість видів контролю буде об'єднана, то кожна 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. Не можна віддавати перевагу загальній чи суб'єктній класифікації, тому 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.

#### Список використаної літератури:

1. *Белов Н.Г.* Контроль і ревизия в сельском хозяйстве: [учебник] / Н.Г. Белов. – М.: Статистика, 1981. – 308 с. 2. *Белов Н.Г.* Контроль і ревизия в сельскохозяйственных предприятиях: [учебник для студентов с.-х. вузов] / Н.Г. Белов. – М.: "Статистика", 1976. – 360 с. 3. *Благой В.В.* Роль контролю в системі управління. / В.В. Благой // Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції ["Проблеми і перспективи розвитку підприємства"]. – Х: Вид-во ХНАДУ, 2007. – Ч. 2. – С. 153-154 4. *Бурцев В.В.* Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения / В.В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом – № 4. – 2002. – С. 38-50. 5. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / П.П. Андрєєв, О.О. Чечуліна, Ян ван Тайнен, М.Г. Тимохін та ін. – К.: Кафедра, 2011. – 120 с. 6. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом: [навчальний посібник] / Т.П. Сморганюк, Т.В. Шрам, В.Є. Труш; за ред. В.Є. Труша. – К., 2009. – 284 с. 7. *Вознесенский Э.А.* Финансовый контроль в СССР / Э.А. Вознесенский. – М.: Юридическая литература, 1973. – 134 с. 8. Война бухгалтеров против Счетоводов // Практическая жизнь, 1912. – № 20-23. 35 *Журко В.Ф.* Комплексная система ведомственного контроля / В.Ф. Журко. – Москва, 1985. – С. 7-9. 9. *Горбачова Є.Ф.* Контроль і ревізія: [навч.-практ. посібник] / Є.Ф. Горбачова. – Сімферополь: ДІАІП, 2010. – 329 с. 10. *Дерева З.П.* Внутрішньогосподарський контроль: економічний зміст та значення в умовах трансформаційної економіки України / З.П. Дереза // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – 2005. – Випуск 2. – С. 228-242. 11. *Друри К.* Учет затрат методом затрат-кост / К. Друри. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 12. *Журко В.Ф.* Комплексная система ведомственного контроля / В.Ф. Журко. – Москва, 1985. – С. 7-9. 13. Компьютерный аудит: [практ. пособие] / Под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: Юнити-Дана, 2004. – 128 с. 14. *Корінько М.Д.* Удосконалення організації та функціонування системи внутрішнього економічного контролю при диверсифікації діяльності суб'єктів господарювання / М.Д. Корінько // Статистика України. – 2008. – № 1. – С. 34-40. 15. *Ленін В.І.* Повне зібрання творів / В.І. Ленін. – Т. 29. – К: Політвидав України, 1972. – 756 с. 16. *Лентнер Ч.* Бухгалтерський облік і аудит в Угорщині / Ч. Лентнер, В. Сеймон. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 179 с. 17. *Лопатников Л.И.* Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки / Лопатников Л.И. –

[5-е изд., перепаб. и доп.]. – М.: Дело, 2003. – 520 с. 18. *Мельник М.В.* Ревизия и контроль: [учебное пособие] / Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л.; под. ред. проф. М.В. Мельник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с. 19. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / [Валуев Б.И. и др.]; под ред. Б.И. Валуева. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 223 с. 20. *Пантелеев В.П.* Аудит: [навчальний посібник] / В.П. Пантелеев – К.: Видавничий дім "Професіонал", 2008. – 400 с. 20. *Пархоменко В.М.* Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології: монографія / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 560 с. 21. *Рожин В.П.* Предмет и структура марксистско-ленинской философии / В.П. Рожин. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1958. 22. *Скобара В.В.* Аудит: методология и организация / В.В. Скобара. – М.: Издательство "Дело и Сервис", 1998. – 576 с. 23. *Цеглин В.* Надлежащая постановка счетоводства и контроля, как мера борьбы с хищениями / В. Цоглин // Вестник Бакинского Общества Бухгалтеров. – 1912. – № 2-3. 24. *Чумаченко Н.Г.* Социалистический контроль: методы и проблемы: монография / [Чумаченко Н.Г., Биренберг Б.М., Шпиг А.А. и др.]. – К.: "Наукова думка", 1985. – 252 с. 25. *Шпиг А.А.* Контрольные функции централизованной бухгалтерии торго / А.А. Шпиг. – М.: Экономика, 1977. – 123 с. 26. *Brickley James A.* The Market for Corporate Control: The Empirical Evidence Since / James A. Brickley, A. Jarrell/Gregg, M. Netter/Jeffrey// Journal of Economic Perspectives 2.– 1980. – P. 49-68. 27. COSO, Internal Control: Електронний ресурс // Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. – 1992. – Режим доступу: [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) / [www.coso.org](http://www.coso.org) 28. Marco Becht Corporate Governance and Control: Електронний ресурс/ Becht Marco, Bolton Patrick, Roell Ailsa. – Режим доступу: [http://ssrn.com/abstract\\_id=343461](http://ssrn.com/abstract_id=343461). 29. Rachunkowość, tom II, M. Gmytrasiewicz (red.), Wydawnictwo Prawnicze LezisNexis, Warszawa 2003, s. II/H/I. 30. Rachunkowość, tom II, M. Gmytrasiewicz (red.), Wydawnictwo Prawnicze LezisNexis, Warszawa 2003, s. II/H/I. 31. *Rittenberg E.L.* Internal control guidance – not just a small matter/ E.L. Rittenberg, F. Martens, C.E. Landes//Journal of accountancy. – March 2007. – P. 84. 32. Turnbull Report Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code: Електронний ресурс / Turnbull. – 1999. – Режим доступу: [www.ecgi.org](http://www.ecgi.org)

БУТИНЕЦЬ Татяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, професор Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві.

Надійшла до редакції: 14.04.12 р.