

## ГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ЯК НАУКА: ФОРМУВАННЯ ЇЇ СКЛАДОВИХ

*Розглянуто завдання господарського контролю, його галузеву структуру, форми, цілі та доведено, що господарський контроль являє собою самостійну галузь знань економічної науки*

**Постановка проблеми.** Дослідженням теоретико-методологічних засад господарського контролю в Україні нині майже ніхто не займається. Хоча початкового матеріалу для теоретичних висновків є вдосталь. Значна частина праць вітчизняних і багатьох зарубіжних вчених присвячена в основному у розгляді питань внутрішнього контролю (надалі – ВК) або зарубіжного аудиту.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Важливими джерелами у проведеному дослідженні щодо сучасних тенденцій та перспектив розвитку господарського контролю як науки є напрацювання

вітчизняних та зарубіжних вчених – Ф.Ф. Бутиця [4], Л. Гомберга [9], А.З. Попова [22], І.П. Русіяна та інших. У фундаментальних працях дослідників розглядалися теоретичні та практичні проблеми створення і функціонування зовнішнього і внутрішнього господарського контролю (надалі – ГК) як системи, порушувались проблеми щодо обґрунтування законів і закономірностей контролю, його категорій та класифікацій, розвитку методології.

Складові науки ГК у своїх працях розглядали наступні вчені (табл. 1).

Таблиця 1. Автори, які розглядали складові науки ГК

Дефініції	Автори
Ревізія	Виговська Н.Г. [5], Калюга Є.В. [10], Белобжецький І.А. [2], Мурашко В.М. [16]
Предмет	Белобжецький І.А. [2], Виговська Н.Г. [5], Калюга Є.В. [10], Костирко Р.О. [12], Мурашко В.М. [16], Нападівська Л.В. [17], Пантелеев В.П. [21]
Об'єкт	Калюга Є.В. [10], Корінько М.Д. [11], Костирко Р.О. [12], Максимова В.Ф. [14], Нападівська Л.В. [17], Орлов І.В. [20], Шевчук В.О. [23]
Суб'єкт	Бардаш С.В. [1], Виговська Н.Г. [5], Калюга Є.В. [10], Корінько М.Д. [11], Костирко Р.О. [12], Нападівська Л.В. [17], Шевчук В.О. [23], Орлов І.В. [20]
Принципи	Костирко Р.О. [21], Левицька С.О. [13], Максимова В.Ф. [14], Нападівська Л.В. [17], Шевчук В.О. [23]
Закони	Максімова В.Ф. [14]

Суперечка науковців із попередниками зводиться до необхідності доведення, що ГК є галуззю знань та підпадає під норми економічної науки. Найчастіше це відбувається у сфері аудиту, коли ряд авторів роблять спробу довести, що аудит належить до господарської діяльності та підпадає під конкретну галузь економічної науки. Ми це спростовуємо. 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.

**Мета дослідження** – обґрунтувати, що господарський контроль являє собою самостійну галузь знань економічної науки.

**Викладення основного матеріалу.** Фундаментальною частиною ГК є пізнання законів контролю як науки, а прикладною – розробка методики здійснення спостереження за процесом виробництва з метою збереження майна власника, уникнення його втрат, соціального захисту працюючих.

Наука – це соціально значуща сфера людської діяльності, функцією якої є вироблення й використання теоретично-систематизованих знань про дійсність [8, с. 9]. У контролі вона склалася історично і є структурною системою понять і категорій, пов'язаних між собою за допомогою суджень та умовиводів. Єдина специфічна якість науки полягає в тому, що коли в інших галузях людської діяльності використовуються знання, що отримуються наукою, то наука – це та область діяльності, де основною метою є отримання самого наукового знання [19, с. 40]. Наука контролю є вченням про реальні господарські порушення, відхилення та ризиковані операції. Ці явища вона вивчає як об'єктивну дійсність в її економічному розумінні.

Наука як феномен – явище надзвичайно багатоаспектне. У будь-якому випадку, говорячи про науку контролю, у кожному конкретному випадку необхідно чітко розрізняти, про що йде мова: а) наука як соціальний інститут (спілка вчених, сукупність наукових установ і структур наукового обслуговування); б) наука як результат (наукові знання); в) наука як процес (наукова діяльність). Цей аспект відноситься до методології наукового дослідження.

Все це притаманно господарському контролю як галузі знань. Одночасно з процесами диференціації в розвитку науки йдуть і процеси інтеграції різних галузей знання, їх взаємопроникнення. Галузь контролю виникла як синтез проблематики загального контролю, що відносилася раніше, головним чином, до бухгалтерського обліку, фінансів та менеджменту. Контроль, який виник на стику цих наук, досліджує економічну форму відхилень та порушень в тісному зв'язку з їх фінансовим і правовим змістом. Тому досить часто ГК замінюють його синонімом – економічний.

Головною метою, що визначає наукову діяльність, є отримання знань про реальність, здійснені явища, факти, їх відповідність певним нормам, відсутність порушень, невідворотність притягнення порушників до відповідальності. Але в контролі не всі знання можна розглядати як науки. Знання, які кожна людина отримує на основі простого спостереження, не є науковими. Вони важливі в житті людини, але не розкривають сутності господарських явищ, які дозволили б пояснити принципи виникнення операцій та відхилень в них, їх подальший розвиток і взаємозв'язок. Знання отримуються людиною у всіх формах її діяльності – і в буденному житті, і в політиці, і в економіці, і в обліку, і в інженерній справі. Але тут отримання знань не є головною метою. Елементами наукового знання є: факти; закономірності; теорії; наукові підходи до розв'язання проблем, що виникають в процесі кругообороту капіталу.

Наука контролю виникла з появою складних господарських проблем, а проблеми – це, згідно з етимологією, відповіді, завдання. Останні передбачають як мінімум наявність двох ситуацій: однієї реальної, такої, що фактично існує, та іншої бажаної. Отже, щоб наука контролю була для нас практично корисною, суб'єкти господарювання повинні навчитися розуміти, ставити та вирішувати свої бізнесові завдання, досліджуючи їх проблеми. Цього сьогодні не вистачає як науковцям, так і господарникам.

Контроль – наука про те, як люди і суспільство з часом за допомогою нагляду, спостереження та перевірки створюють для процесу виробництва та бізнесової діяльності система контроль (надалі – СК) та застосовують відповідні методи вивчення фактів господарського життя (надалі – ФГЖ) з метою збереження багатства, природи та соціального захисту працюючих. Наука контролю складна, багатогранна і рухома. Цим пояснюється і рухливість цієї науки, яка у різних країнах називається по-різному. Передумови становлення науки ГК та її складові наведені на рис. 1.

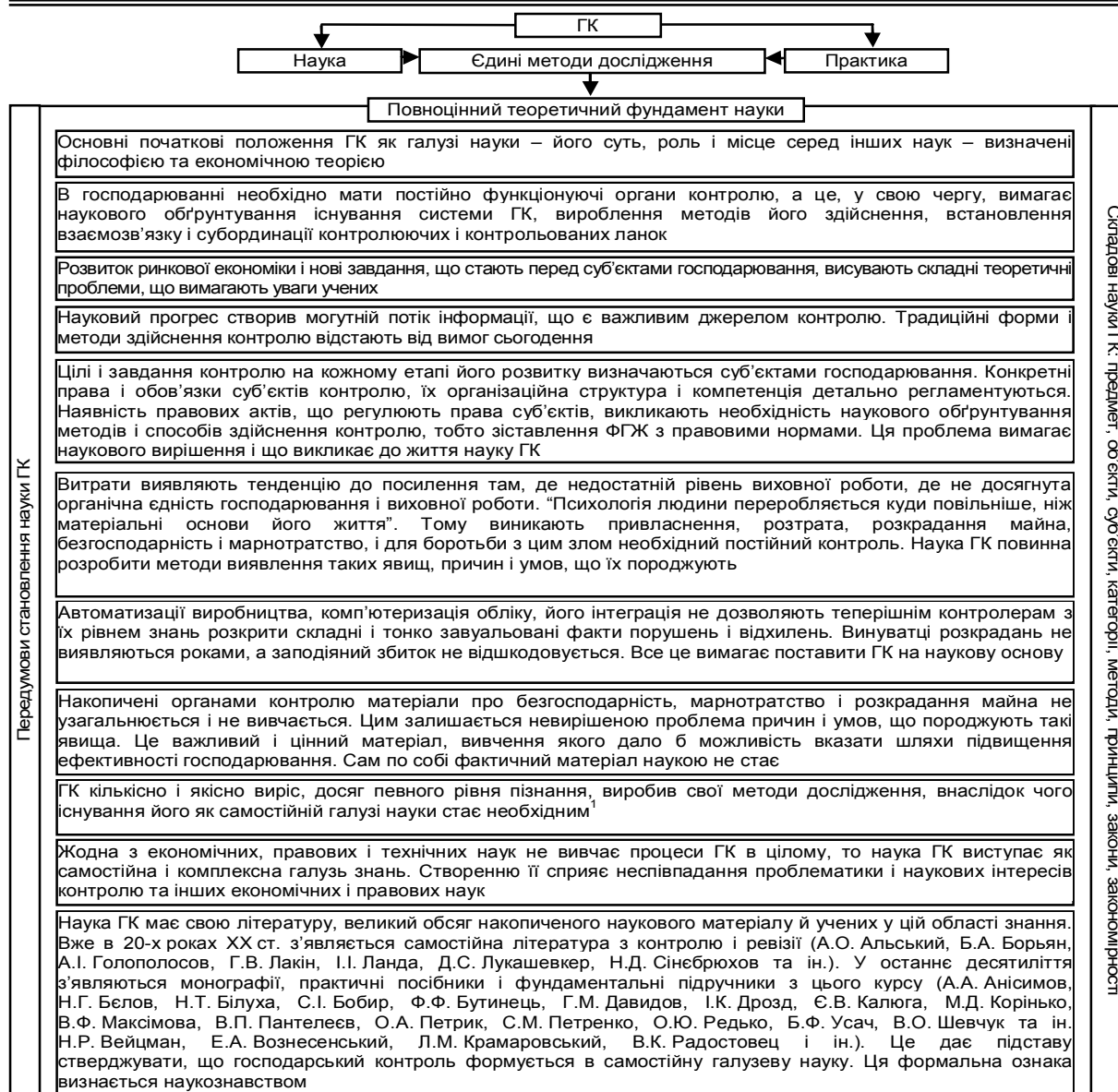


Рис. 1. Передумови становлення та складові науки ГК

Господарський контроль як наука бере початок формування в самостійну галузь знань з XIV ст., коли виникла бухгалтерія – та перша наукова бухгалтерська школа, що зуміла представити цілісне економічне бачення обліку і контролю процесу виробництва і збуту. Пізніше з'явилися короткі визначення предмету ГК як науки про збереження багатства народів, які і в наші дні в основному збереглися. Це наука про контроль стадій кругообороту капіталу в їх взаємозв'язку з продуктивними силами [4]. Нагадаємо, що ядром виробничих відносин завжди вважалися відносини власності, тобто в центрі уваги також виявляється саме багатство – майно власника, його рух та розподіл, а звідси, соціальна захищеність працюючих. Людовіко Джузеппе Кріппа (1838 р.) трактував контроль як економічну науку, мета якої "полягає в з'ясуванні і дослідженні результатів діяльності господарства, причому об'єктами цієї діяльності" виступають, "всього роду матеріальні цінності" [7, с. 111]. Наука сьогодні – це спеціальна професійна діяльність, справа, якій фахівець присвячує все своє життя. Доведення того, що контроль є наукою, здійснимо з двох позицій.

**Перша – теоретико-методологічна**, яка представляється науковими працями зі сфери науки про контроль. Під теорією розуміється "комплекс поглядів, уявлень, ідей, направлених на тлумачення і пояснення якого-небудь явища" [3, с. 434]. Ключовим тут є слово

"пояснення". Інше ключове слово "комплекс" означає, що окремі положення, складові теорії, мають бути систематизовані і логічно пов'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.

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 і

<sup>1</sup> Б.В. Князев й А.И. Куфтирев вказують, що "...галузь знань стає наукою тоді, коли ці знання набувають системності, виступають як монітичне знання" [214]

намагаються виконувати свої наукові амбітні плани всупереч економічним законам. В науці контролю майбутнє слід розглядати з позицій минулого. Це одне з можливих пояснень практики поступового створення нової стратегії контролю, виходячи з попереднього досвіду.

**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.

Коллективний 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 колеґ на здійснювані господарські операції – насправді і їх власні погляди теж – неминуче формуються досвідом. Сумнівні і спроби перевірити досвід, в який повірив, мають ключове значення в господарському контролі.

Отже, з наведеного вище можна визначити, що для функціонування спеціальної галузі знань необхідно мати наступні складові (рис. 2).



Рис. 2. Складові науки ГК

Контроль як єдина сфера буття, складається з ряду великих, відокремлених одна від однієї частини, які іменуються галузями. Галузі контролю – це його найбільш важливі структурні підрозділи вищого порядку. Окремі методи контролю представляють його первинну клітинку, види – “блоки”, а галузі – відносно самостійний засіб пізнання суспільних явищ та ухвалення відповідних рішень. Звідси, галузь контролю – це відносно замкнута структура СК, що складається з відокремлених об'єктів дослідження і методів, яка використовується для вивчення специфічного виду явищ та суспільних відносин.

Наука контролю об'єднує такі галузі: технічну, соціальну, екологічну, адміністративну, економічну, господарську, фінансову, контроль органів державної влади, контроль у сфері управління, безпосередній контроль громадян, контроль правосуддя і прокурорського нагляду та ін. Всі вони тісно взаємопов'язані між собою, але чітко вирізняються один від одного колом вирішуваних проблем, організаційною структурою та методами здійснення.

Форми контролю, його цілі і завдання різноманітні і залежать, перш за все, від області, в якій здійснюється контроль. З області здійснення виділяють технологічний, енергетичний, екологічний, санітарний, епідеміологічний і багато інших видів контролю. У цій системі область фінансового контролю має наступну специфіку. У фінансового і господарського контролю є багато спільного і, насамперед, те, що обидві ці галузі охоплюють контроль процесів виробництва. Але кожна з них застосовує свої специфічні способи, прийоми, має різні об'єкти дослідження і одиниці контролю. Наприклад, ГК не розповсюджується на фінансову діяльність шкіл, лікарень, органів прокуратури і т.д. Тут чітко проявляється специфічна область фінансового контролю.

На галузеву структуру контролю в тій або іншій мірі впливають всі сторони суспільних відносин, що вивчаються, оскільки спосіб виробництва, за словами К. Маркса, зумовлює соціальний, політичний і духовний процеси життя взагалі [15, с. 7]. Тут підкреслимо, що соціальний контроль не відноситься до будь-якої галузі економічної науки [5, с. 256-257]. Правильно стверджують Р.І. Гасанов та М.Т. Задояний, що “категорія “соціальний контроль” широко використовується вітчизняними і зарубіжними соціологами, соціальними психологами, кримінологами” [156, с. 32]. Отже, це не є проблема господарського контролю.

ГК опосередковує виробничі відносини, пов'язані з процесом створення продукту на відміну, наприклад, від фінансового контролю, який, здійснюється у вартісній формі, за допомогою грошей. Тому не можна змішувати господарський контроль з фінансовим або об'єднувати їх у фінансово-господарський контроль. Ще один приклад. Розглянемо відділ технічного контролю (надалі – ВТК). Якщо хтось вважає, що це суто технічний контроль, то він помиляється. На якість продукції впливають десятки чинників і здебільшого вони знаходять відображення в обліку. Ось тут і проявляється поєднання технічного і господарського контролю, використання облікової інформації.

Не можна погодитись з тими науковцями, які наділяють бухгалтерський облік специфічними контрольними функціями, об'єднуючи його з ГК. Сьогодні зовсім інша практика, інше життя. Тому не можна погодитись з американськими фахівцями, які пишуть: “Бухгалтерський контроль переслідує дві мети: 1) попередити втрати грошей або товарів унаслідок крадіжок або шахрайства; 2) забезпечити точність обліку ФГЖ і інформації в бухгалтерських реєстрах” [18, с. 107]. Багатьом новоспеченим “контролерам” навіть в голову не приходить, що теперішній бухгалтер абсолютно безправна особа.

Наявність самостійного виду ГК та навчальної дисципліни визнають багато науковців. Вирішальним у виділенні галузі ГК є спосіб формування його предмету, об'єктів і методів. Предметом ГК є процеси виробництва суспільного продукту та відносини, що складаються тут, та опосередковуються господарським (виробничим) контролем. Оскільки створення суспільного продукту відбувається тільки у сфері матеріального виробництва, то і ГК проявляється лише в цій сфері.

Як галузь науки, ГК вивчає зі своєї сторони: а) господарські відносини і процеси виробництва (предмет дослідження); б) ефективність збереження та використання ресурсів виробництва і результати діяльності (об'єкти дослідження); в) способи і прийоми контролю ФГЖ, за допомогою яких виявляються і усуваються негативні сторони діяльності підприємства (методи контролю); г) діяльність створених спеціальних органів контролю (інституційний контроль), громадських організацій та апарату управління, направлену на підвищення якості роботи всіх підрозділів підприємства (суб'єкти контролю). Така галузь виникла як синтез проблематики загального контролю, що відносилася раніше, головним чином, до бухгалтерського обліку, фінансів

та менеджменту. Контроль, який виник на стику цих наук, досліджує економічну форму порушень та відхилень у тісному зв'язку з їх фінансовим і правовим змістом. Тому досить часто ГК замінюють його синонімом економічний.

Розуміння ГК в такому сенсі досить чітко відображає його економічну природу, спрямованість на дослідження шляхів підвищення ефективності господарювання в ринкових умовах, соціального захисту працюючих.

Виникнувши на межі багатьох обліково-економічних і правових наук, увібравши в себе ряд їх елементів, галузь науки ГК не є їх простим механічним поєднанням. Вона виступає в якості нової галузевої області знань, що органічно об'єднує все те краще, що досягнуто в господарському контролі економічними, фінансовими та юридичними науками, а разом з тим підходить до вивчення природи порушень і відхилень, що мають місце в бізнесовій системі з економічної сторони. Зараз жодна з існуючих наук не вивчає такі явища в комплексі з позицій економіки чи обліку, фінансів чи права. Досліджуючи господарські відносини та процеси по горизонталі і вертикалі, галузь науки ГК, має можливість ліквідувати наявні факти "незайманих тем" між науками, що роз'єднано і поверхово дотепер вивчають контроль, заповнити пропуски в дослідженнях економічного характеру господарських порушень і відхилень, що виникають в підприємницькій діяльності, які найбільш характерні для них і не вкладаються в рамки існуючих наук.

В процесі аналізу поняття "господарський контроль" необхідно розрізнати декілька його різновидів: контроль як елемент будь-якої трудової діяльності людини, контроль як галузь науки і контроль як навчальний предмет. Тільки так слід підходити до розгляду будь-якого виду контролю.



Рис. 3. Взаємозв'язок ГК та інших економічних наук

Організовуючи спостереження за фактами і явищами, потрібно сформулювати поняття і визначати величини, які слід контролювати і використовувати в теоретичних побудовах. Після цього дослідник може скористатися своїм теоретичним багажем: відомими йому аксіомами, теоремами, законами і методами різних наук, за допомогою яких він робить прогноз про можливий розвиток об'єкта, за яким ведеться спостереження, ухвалює рішення про дії, що сприяють руху у вибраному напрямі, які приведуть до появи нових фактів і явищ.

Звернемо увагу на те, що основними елементами моделі є: факти і явища, поняття і величини, закони і норми. Вони є опорою, що дозволяють освоювати нові області реальності за допомогою діяльності, яку можна розподілити на три види: спостереження і вимірювання, аналіз і синтез, ухвалення рішень та виконання.

В центрі схеми (рис. 3) розташований ключовий її елемент – мета (місія) підприємства, яка у формі практичної реалізації знаходить своє відображення в обліково-контрольній політиці.

Коли мова йде про самостійну науку, то її найважливіший розділ – теорія ГК – може існувати за умови, що ГК має закони, які не вивчаються іншими науками. На жаль, до цього часу ця проблема не порушувалась, хоча ряд науковців стверджують, що контроль – це самостійна економічна наука.

ГК процесів відтворення є складовою галузі науки і практики. До пояснення його суті слід застосовувати системний підхід, який виходить з наступного: а) контроль має свої об'єктивні закони і закономірності, принципи і категорії; б) контроль вивчається з позицій виробництва на рівні конкретних підприємств; в) практика здійснення контролю вимагає глибоких знань техніки і технології виробництва, організації і економіки, бухгалтерського обліку і статистики, планування і аналізу, фінансів і права. Звідси істотні риси контролю визначають його самостійне місце як галузі знань. Такими характерними рисами є: специфічність предмету і методу господарського контролю, можливість превентивної дії на об'єкт.

Схема взаємозв'язків ГК та інших економічних дисциплін, які вивчають окремі аспекти економічної діяльності підприємства, в концепції системного підходу представлені на рис. 3. Крім того, на схемі можна побачити взаємодію елементів реальності теоретичної моделі. Адаже будь-який науковий метод може бути застосований тільки до моделі. Завдання ж будь-якої моделі – забезпечити достовірний прогноз, скориставшись яким людина зможе досягти поставленої мети. Для того, щоб побудувати модель, потрібно виділити коло фактів і явищ, що мають безпосереднє відношення до процесу її досягнення.

Бухгалтерська інформація є основною, і від її достовірності залежить весь процес управління, який завершує контроль. Бухгалтерія не може обмежитися самоконтролем, необхідний ще і контроль зовнішній: контроль ревізора, аудитора, податкового інспектора. Тому організація обліку повинна створювати можливості для наступного контролю. Це основна із умов успішної роботи підприємства. Бухгалтерський облік існує для користувачів. Бухгалтер працює не для себе і не для сьогоднішнього дня, він працює для тих, хто згодом потребуватиме його інформації. Інакше бухгалтер перетвориться на виробника нікому не потрібних архівів.

Процедурою загального і найбільш дієвого контролю є ревізія, із якою контроль поєднується в практичній і пізнавальній діяльності. На жаль, про це сьогодні майже ніхто не говорить, вихваляючи "незалежний" аудит і не розуміючи різниці між ревізією і аудитом. Такий взаємозв'язок є об'єктивним та прослідковується крізь віки. Проте, щоб краще здійснювати контроль, потрібно вдосконалювати і сам інструмент контролю. У нашому

випадку це – методологія господарського контролю (рис. 4). Наведений рисунок характеризує етапи розвитку методів ГК залежно від видів обліку.

У літературі 1990-2010 рр. досить складно розібратись, в чому полягає тотожність і відмінність між поняттями "контроль" та "аудит". Значна кількість

науковців стверджує, що є ще й спеціальний вид – "аудиторський контроль". Прихильники західних шкіл 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<sup>2</sup>.

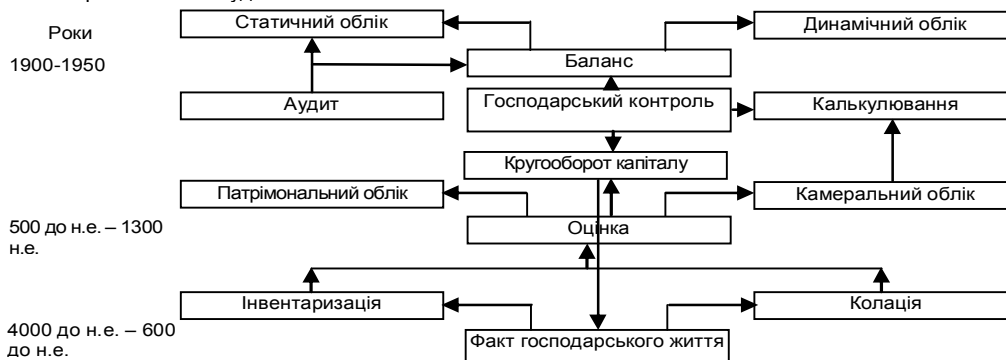


Рис. 4. Розвиток методів господарського контролю

Об'єднуючою ланкою між вітчизняною і західною практикою контролю стала теорія аудиту. У 90-х роках ХХ ст. були опубліковані праці з новими ідеями, здійснювалися переклади західних видань. І замість однієї теорії радянського контролю з'явилися різні теоретичні концепції і практичні розробки з аудиту. В цілому превалювали старі підходи, але вони розмивалися, і часто істотно новими віяннями, узятими з перекладених джерел. Як наслідок, виникло два неформалізованих кола осіб нашої професії, які розмовляють українською, але дуже погано розуміють один одного. Одні – контролери-практики і більшість викладачів навчальних закладів намагаючись перебудувати вітчизняну СК, лише ремонтували її за рецептами західного аудиту. Інша група була представлена молоддю, що здобула нову освіту, але за західними канонами. Вони вивчили терміни та приклади, які не проріналися нашим змістом. Біда в тому, що вони не знають ні вітчизняних традицій, ні нашої практики. Завдання в тому, щоб ці дві гілки нашого контролю могли злитися і, принаймні, контролери змогли б знову розуміти один одного. Це, перш за все, можна зробити на базі теорії контролю.

Іноколи контроль ототожнюють з наглядом. Однак при детальному аналізі ці поняття проявляють суттєві відмінності що, в свою чергу, спонукає до пошуку критеріїв, які вирізняють контроль від нагляду. Там, де виступає право надання рекомендацій (вказівок, управлінських рішень), які формулюють директиви про зміну напрямку діяльності, де відбувається керівництво (управління) підпорядкованими органами, там мова йдеться про нагляд, а не про контроль. Отже, нагляд не обмежується спостереженням, однак поєднується з фактором управління за посередництвом сформульованих директив. Наглядач відповідає за результати діяльності органів, які підлягають нагляду.

Нагляд може встановлюватись із різною метою. В інтересах того, за ким наглядають, або всупереч його інтересам, за його згодою або без неї. Однак, завжди на наглядача покладений обов'язок піклування про те, щоб суб'єкт, за яким встановлено нагляд, діяв відповідно до встановленого зразка, але також прислухався до здорового глузду, доброї практики, раціональності. При цьому необхідно звернути увагу на те, що у будь-якому випадку можливим є визначення різних варіантів дій. Як варіанти, так і форми проведення нагляду, а також засоби, що коригують поведінку і відходять від зразка, встановлюються відповідно до змісту (сутності) функції нагляду. Отже, не можна ототожнювати контроль і нагляд, оскільки це дві різні понятійні категорії.

Окремі автори ототожнюють контроль і перевірку, 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.

Теоретичною основою ГК є економічна теорія, що вивчає загальні закони розвитку економіки. Ґрунтуючись на цих законах, ГК досліджує на основі документів ФГЖ з розвитку економіки окремих підприємств, а також галузі економіки. При цьому він спирається на вже відомі категорії економічної теорії, бухгалтерського обліку, розглядає, чи відповідає розвиток економіки вимогам основних економічних законів економічної теорії і нормативним актам, що регулюють діяльність.

Безпосередньо пов'язаний контроль з економічним аналізом. Цей зв'язок зворотний. З одного боку, в процесі економічного аналізу використовують матеріали документальних ревізій і деякі специфічні методи ревізії та контролю. З іншого боку, одержані аналітичні результати ревізори застосовують з метою недопущення в майбутньому виявлених недоліків.

Між наукою контролю і правом є спільність, але не збіг предмету вивчення. Відомо, що декілька наук вивчають один і той же предмет з різних точок зору. Так, рух активів підприємства вивчає економіка, управління, фінанси, облік. Проте це не дає підстав для об'єднання названих наук в одну загальну.

Один з основних напрямів диференціації та інтеграції у сфері науки пов'язаний з об'єктом пізнання. Диференціація тут ґрунтується на тому, що кожен феномен реальності, який для вченого становить особливий, специфічний об'єкт пізнання, об'єктивно існує як окреме явище, фізично або психічно відмежоване від усіх без винятку інших.

Із формуванням об'єкта пізнання тісно пов'язаний такий критерій диференціації та інтеграції в системі науки, як утворення та виокремлення певних галузей знання. Обидва процеси притаманні всім сферам дійсності – неживій та живій природі, людині, суспільству.

Контроль як галузь знань покликаний розробляти методологію взаємодії наук, спільно з іншими науками діалектично досліджувати природу "стиків", "переходів" між різними областями знання, діалектичні "перетворення протилежностей", механізми роздвоєння єдиного і методологію пізнання його суперечливих моментів,

<sup>2</sup> Див. нашу статтю. Виникнення і розвиток контролю: цивілізаційний підхід.

пам'ятаючи, що жодні абстрактні, "універсальні", байдужі до специфічної природи конкретних областей знання системи і моделі не можуть замінити конкретного аналізу конкретної ситуації в кожній науці, так як і аналізу конкретної природи їх загального зв'язку. Не можуть ці методи конкурувати і з бухгалтерським обліком, а тим більше підмінити його.

Формування наукової теорії ГК – це складний, тривалий і неоднозначний процес. Важливу роль у виникненні проблеми побудови або оновлення теорії

відіграє виявлення таких фактів, які суперечать її стійкій теорії. Розвиток науки полягає в перевірці самим життям положень, що розробляються нею, в підтвердженні практикою досягнень своєї основної мети – сприяння підвищенню ефективності виробництва, боротьби з марнотратством майна власника, соціального захисту працюючих. Тільки після цього робиться спроба пояснення цих фактів і, в разі невдачі, починається пошук нового пояснення. Вектори розвитку теорії ГК представлені на рис. 5.

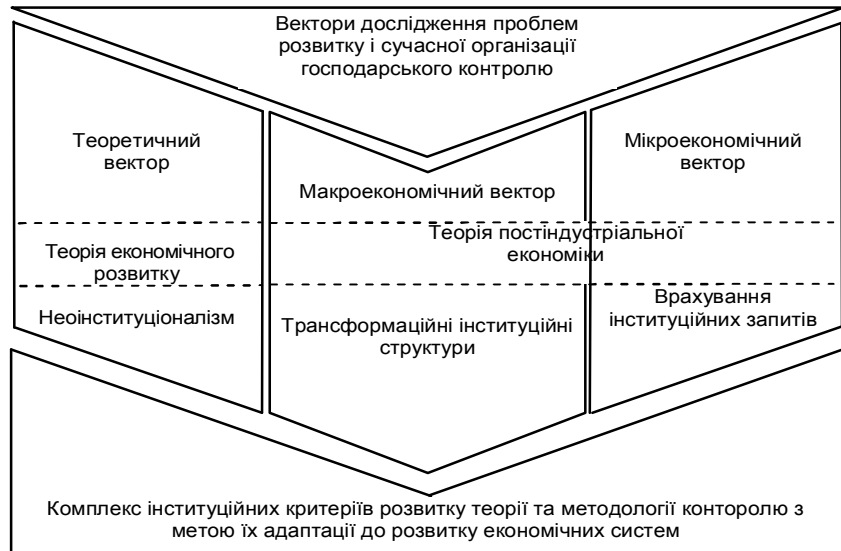


Рис. 5. Вектори розвитку теорії ГК

Продуктом науки контролю є не тільки знання. Для отримання наукових знань необхідна розробка різних методів спостереження і експериментування, а також різноманітних засобів, за допомогою яких вони здійснюються.

Урахування загальносвітових тенденцій розвитку ГК як науки стало основою для формування загальних підходів до організації роботи з управління знаннями в цій області (табл. 2).

Таблиця 2. Підходи до розуміння знань в ГК

Структура системи знань	Зміст системи знань
Перший рівень	Знання мають бути пов'язані з цілеспрямованою господарською діяльністю підприємства, тобто знанням може стати тільки та інформація, яка є корисною або може стати такою з метою виявлення відхилень та порушень.
Другий рівень	Знання розглядаються як органічна частина корпоративної культури, оскільки вони є концентрованою і адаптованою інформацією, що формує своєрідну мікромоделю процесу кругообороту капіталу.
Третій рівень	Індивідуалізація попиту і споживання, як правило, супроводжується індивідуалізацією знань, що обумовлює різке розширення неявного знання, що формує людський капітал, здатний продукувати нові знання про СК, для забезпечення збереження майна власника.
Четвертий рівень	Слід знайти раціональне рішення, орієнтоване на ефективне приєднання знань в систему кругообороту чинників процесу виробництва і управління. В цій роботі є дві стадії: на першій основну роль відіграють процеси збору, обробки і передачі інформації, коли кожен працівник має доступ до інформаційних сховищ; на другій стадії (творчого пізнання) створюється нове знання.
П'ятий рівень	Слід дійти до розуміння того, що знання, як ресурс, повинні стати об'єктом обліку, моніторингу, накопичення, зберігання і періодичного оновлення.

Для досягнення підприємством успіху особливу роль відіграють індивідуальні знання кожного працівника і особливо тих, що мають повноважні функції в області контролю, а також підсумування цих знань в загальній корпоративній системі, за рахунок якої і повинен відбуватися вільний обмін знаннями з проявою синергетичного ефекту, що дає можливість забезпечити збереження майна власника, соціальну захищеність працюючих.

Але не слід намагатися трактувати відносно самостійність розвитку науки про контроль і виникнення на її власній основі нових понять і теорій як абсолютну свободу ГК. Наука виникає тільки на основі практичної діяльності, яка є джерелом і критерієм істинності знання. **Ось чому науковцям, які досліджують поняття контролю необхідно мати контрольню-ревізійну практику.** Серйозну розробку повинно отримати вчення про суб'єктний фактор здійснення контролю.

Наука ГК – це міст, який з'єднує окремі проблемні питання бухгалтерського обліку, економіки, права, фінансів, а тому практикуючий суб'єкт контролю виступає як юрист – суддя учасників господарських

процесів, що може бути набагато важливіше, і як їх економіко-фінансовий радник, захисник інтересів працюючих. Адаптивний господарський контролер (зовнішній чи внутрішній) зацікавлений у розвитку підприємства, яке контролює, збільшенні законним шляхом його прибутку, наявності лише достовірної звітності, об'єктивності розподілу прибутку, збереженні майна власника, відсутності кримінальних справ тощо.

Сучасна наука контролю має свої підсистеми, розвивається в напрямі синтезу її окремих галузей, інтеграції їх концептуальних положень, на основі яких формуються нові наукові напрями, що дозволяють створити адекватне потребам ринкових відносин методологічне забезпечення і відповідні умови для практичної реалізації існуючих методик та таких, що розробляються. Взаємне проникнення фундаментальних, економічних та прикладних знань на основі уніфікації системи загальнонаукових і спеціальних методів дослідження сприяє прогресу розвитку науки ГК, зокрема, збагачуючи при цьому практичну діяльність контролерів.

Важливу роль у диференціації та інтеграції науки відіграють різноманітні феномени, що лежать у площині методологічних засобів та форм пізнання. Адже очевидно, що не лише різні галузі знання, їх розділи та підрозділи, відповідні вчення, теорії, концепції, а й різні школи, навіть окремі наукові колективи далеко не в останню чергу характеризуються своїми методологічними засобами – поняттєвим апаратом (а він тісно пов'язаний з проблематикою пошуку, науковими підходами та основними ідеями), методами дослідження, інструментарієм тощо. З одного боку, методологія – це те, що істотно поглиблює якісну специфіку кожного зі структурних компонентів науки (тобто, є проявом диференціації), з іншого ж – у цій площині спостерігається також чимало такого, що об'єднує, певним чином інтегрує різні наукові галузі, розділи проблематики, школи та інституції.

Не дивлячись на те, що окремі методи і процедури контролю отримали широке визнання при ухваленні управлінських рішень ще в перші десятиліття ХХ ст., в самостійну науку контроль виділився порівняно недавно – лише в 70-і роки. Виникнення його, а точніше, виокремлення в спеціальну галузь знання, обумовлено двома основними закономірностями розвитку економіки:

а) практичною потребою в систематизації методів і методик контролю в умовах значного ускладнення господарських зв'язків, необхідністю переходу від евристичних і описових методів пізнання до математичних і ймовірнісних;

б) диференціацією наук як об'єктивною закономірністю розвитку наукової діяльності.

Наука контролю сприяє не лише пошуку ефективного опису і пояснення реальності, що вивчається, але і її розумінню. Вона сприяє виробленню у вченого та контролера-практика інтуїції, що дозволяє йому вільно рухатися в інтелектуальному просторі, актуалізуючи не тільки явне, зафіксоване знання, але і так зване неявне, невербалізоване сприйняття реальності. Методологія виводить роботу ученого за грані стандартності і ремесла та перетворює її на достовірно творчу діяльність.

Наука контролю як система знань розглядається як взаємопов'язана сукупність знань щодо всіх відомих на сьогоднішній день фахівцям питань, що відповідатиме вимогам повноти і несуперечності. Мова йде тільки про достовірні знання – на відміну від буденних, життєвих знань і представлень кожної людини. Коли мова йде про дослідження джерел науки, то межі того, що ми називаємо сьогодні “наукою” з всією очевидністю розширюються до меж “культури”. Історія дозволяє усвідомити, що сучасна наука контролю йде в своїх витоках в глибинні пласти світової культури.

Але слід пам'ятати, що наука як соціальний інститут може функціонувати лише за наявності спеціально підготовлених кваліфікованих наукових кадрів, підготовка яких здійснюється через аспірантуру або участь у змаганні на рівні вченого ступеня кандидата наук. З числа останніх готуються наукові (науково-педагогічні) кадри вищої кваліфікації – на рівні вченого ступеня доктора наук.

Треба мати на увазі, що науки розвиваються не ізольовано одна від одної. У науці в цілому відбувається постійне взаємопроникнення методів і засобів окремих наук. Тому розвиток конкретної галузі науки здійснюється не тільки за рахунок вироблених в ній прийомів, методів і засобів пізнання, але і за рахунок постійного запозичення наукового арсеналу з інших наук.

Той факт, що ФГЖ і процеси їх здійснення вивчаються одночасно з обліковою, технічною, фінансовою і правовою сторін, свідчить про тісний і нерозривний зв'язок різних видів контролю, про їх методологічну єдність. Але це не є перешкодою щодо вирішення питання про виділення ГК в самостійну галузь знань. Вона практично давно виокремилась і лише чекає свого теоретико-методологічного обґрунтування з боку

науковців. У контролі є свій зміст, що становить предмет науки. Визнання контролю тільки як методологічної науки означало б зведення його до декадентства, до ухвалення гасла “Контроль для контролю”.

Отже, наука ГК необхідна для:

– узагальнення накопиченого фактичного матеріалу про зловживання, шахрайство та спотворення інформації в системі господарювання і на цій базі вироблення методів, способів і прийомів їх виявлення;

– своєчасної і ефективної протидії-профілактиці порушень, відхилень і здійснення ризикових операцій в системі кругообороту капіталу підприємств;

– виявлення фактів розкрадання майна, безгосподарності, марнотратства і непродуктивних втрат, притягнення винних до відповідальності та виховання працюючих в дусі ефективного господарювання і на цій базі збільшення національного багатства держави;

– об'єктивного розподілу прибутку, створеного працею колективів підприємств, соціального захисту працюючих та їх сімей;

– підготовки наукових кадрів та контролерів-господарників, необхідності створення умов ефективної взаємодії освіти і бізнесу із взаємною зацікавленістю сторін.

До тепер жодна із економічних і правових наук не вирішували поставлених завдань так як це не є предметом їх дослідження.

Контроль – наука прикладна, забезпечує практичну корисність, підвищує результативність діяльності всіх працівників. У складі прикладних економічних наук виділяють функціональні, які націлені на розробку способів ведення господарської діяльності і оцінку дієвості їх застосування. Вони вивчають загальні функції, пов'язані з процесом ухвалення управлінських рішень і його інформаційним забезпеченням. ГК в тому або іншому ступені пов'язаний зі всіма областями економічних наук, проте найтісніше – з функціональними, такими, що мають справу з обліковою інформацією. Дані, що генеруються в ході облікових процедур, лежать в основі контролю. Саме цими даними оперують контролери. Глибокий сенс контролю полягає в тому, щоб завчасно виявляти відхилення і порушення у процесі господарювання, оцінити межі зростання чи зниження виробництва, економічних, фінансових та трудових показників, безумовного виконання ухвалених рішень. Його визнають як систему методологічних, методичних і технічних прийомів, направлених на вивчення діяльності підприємства незалежно від форми власності та впливу умов господарювання, в яких воно протікає, впливу на ефективність і якість роботи всіх підрозділів.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Суперечка науковців із попередниками зводиться до необхідності доведення, що господарський контроль є галуззю знань та підпадає під норми економічної науки. Найчастіше це відбувається у сфері аудиту. Ця суперечка із теоретичного аспекту переходить в аспект практичний.

Сучасна наука контролю розвивається в напрямі синтезу її окремих галузей, інтеграції їх концептуальних положень, на основі яких формуються нові наукові напрями, що дозволяють створити адекватне потребам ринкових відносин методологічне забезпечення і відповідні умови для практичної реалізації існуючих методик та таких, що розробляються. Взаємне проникнення фундаментальних, економічних та прикладних знань на основі уніфікації системи загальнонаукових і спеціальних методів дослідження сприяє прогресу розвитку науки господарського контролю, зокрема, збагачуючи при цьому практичну діяльність контролерів

Сучасний суспільний розвиток висуває на перший план проблеми, що мають перевагу комплексного характеру, які вимагають об'єднання зусиль представників різних суспільних, економічних і технічних наук. У зв'язку з цим посилюється синтезуюча, інтеграційна роль контролю як галузі знань. Це не означає, звичайно, що він претендує на те, щоб бути якоюсь "супернаукою", що представляє сучасний аналог "філософії". Контроль, як галузь знань, покликаний розробляти методологію взаємодії наук, спільно з іншими науками діалектично досліджувати природу "стиків", "переходів" між різними областями знання, діалектичні "перетворення протилежностей", механізми роздвоєння єдиного і методологію пізнання його суперечливих моментів, пам'ятаючи, що жодні абстрактні, "універсальні", байдужі до специфічної природи конкретних областей знання системи і моделі не можуть замінити конкретного аналізу конкретної ситуації в кожній науці, так само як і аналізу конкретної природи їх загального зв'язку. Не можуть ці методи конкурувати і з бухгалтерським обліком, а тим більше підмінити його. Фундаментальною частиною господарського контролю є пізнання законів контролю, як науки, а прикладною – розробка методики здійснення спостереження за процесом виробництва з метою збереження майна власника, уникнення його втрат, соціального захисту працюючих.

Наука контролю с вченням про реальні господарські порушення і відхилення. Ці явища вона вивчає як об'єктивну дійсність в її економічному розумінні.

#### Список використаної літератури

1. *Бардаш С.В.* Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень: [монографія] / С.В. Бардаш. – К.: Київ.нац. торг.-економ. ун-т, 2008. – 312 с. 2. *Белобжецкий И.А.* Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы, 1979. – 160 с. 3. Большая Советская Энциклопедия: [в 30 томах] / гл. ред. А.М. Прохоров. – Т. 25. – [Изд. 3-е]. – М., "Советская Энциклопедия", Струнино-Тихорецк, 1976. – 600 с. 4. *Бутынец Ф.Ф.* Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях: [учебное пособие для студентов сельскохозяйственных вузов] / Ф.Ф. Бутынец. – К.: Украинская сельскохозяйственная академия, 1976. – 108 с. 5. *Виговська Н.Г.* Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: монографія. / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с. 6. *Виговська Н.Г.* Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с. 7. *Галаган А.М.* Счетоводство в его историческом развитии / А.М. Галаган. – М-Л.: Госиздат, 1927. – 123 с. 8. *Ганін В.І.* Методологія соціально-економічного дослідження: [навч. посібн.] / Ганін В.І. Ганіна Н.В., Гурова К.Д. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с. 9. *Гомберг Л.И.* Значение контроля / Л.И. Гомберг // Счетоводство. – 1897. – № 21-22. – С. 219-222. 10. *Калюга .В.* Финансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] / Є.В. Калюга, – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с. 11. *Корінько М.Д.* Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [монографія] / М.Д. Корінько. – К.: ДП "Інформ.-аналіт.

Агенство", 2007. – 395 с. 12. *Костирко Р.О.* Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: [монографія] / Р.О. Костирко. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Далія, 2010. – 728 с. 13. *Левицька С.О.* Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій: [монографія] / С.О. Левицька. – Рівне: НУВГП, 2005. – 340 с. 14. *Максімова В.Ф.* Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: [монографія] / В.Ф. Максімова. – К.: АВІРО, 2005. – 264 с. 15. *Маркс К.* Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – Том 24. – 648 с. 16. *Мурашко В.М.* Хозяйственный контроль и комплексная ревизия в торговле / В.М. Мурашко. – К.: Вища школа, 1979. – 208 с. 17. *Нападовська Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с. 18. *Нидлз Б.* Принципы бухгалтерского учета: [пер. с англ.] / [Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. и др.] / Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с. 19. *Новиков А.М.* Методологія образования / А.М. Новиков. – [2-е изд.] – М.: "Эгвес", 2006. – 488 с. 20. *Орлов І.В.* Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія: [монографія] / І.В. Орлов. – Житомир, 2010. – 400 с. 21. *Пантелеєв В.П.* Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / В.П. Пантелеєв. – К.: ДП "Інформат. – аналіт. агенство", 2008. – 491 с. 22. *Попов А.З.* Контроль, его назначение и способы выполнения / А.З. Попов // Счетоводство. – 1895. – № 15-16. – С. 210-216. 23. *Шевчук В.О.* Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): [монографія] / В.О. Шевчук. – К.: Київ держ. торг.-економ. ун-т, 1998. – 371 с.

БУТИНЕЦЬ Франц Францович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, Заслужений професор Житомирського державного технологічного університету, Відмінник освіти України, Заслужений діяч науки і техніки України.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку та контролю.

БУТИНЕЦЬ Татяна Анатліївна – доктор економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві.

Стаття до редакції надійшла: 01.03.12 р.