

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ**

УДК 657.6

Бутинець Ф.Ф., д.е.н., проф.,

Бутинець Т.А., к.е.н., доц.,

Житомирський державний технологічний університет

**РОЗВИТОК ОСНОВ ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ***Досліджено розвиток господарського контролю на різних етапах еволюції суспільства*

**Постановка проблеми.** Господарський контроль (далі – ГК) – це універсальна, глобальна система нагляду за підприємницькою діяльністю. За допомогою цифр та взаємозв'язків між ними контроль окреслює стан активів, господарські процеси та фінансові наслідки.

Коли ми побачимо, де, коли і звідки бере початок контроль, дізнаємося, як він розвивався впродовж століть, стане зрозуміло, де саме контроль як система абсолютно нефункціональний. Це дозволить виробити засоби, які можуть зруйнувати складений поведінковий стереотип, що робить контроль таким дієвим. Досліджуючи самі принципи систем, структур і процесів контролю, характерних для нього ролей, можна зрозуміти їх загалом значення, знайшовши можливість пояснити те, що могло б здаватися заплутаним, містичним і вічним. Звичайне історичне значення контролю залишається таємницею для очевидців.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Наука про контроль провідну роль відводить обліково-контрольному чиннику. Геніальними передвісниками школи контролю вважаються В. Андреев, Н.С. Аринушкін, К.І. Арнольд, І.П. Бабенко, М.М. Батенков, О.О. Бауер, А.Т. Ватсон, Ф.В. Єзерський, С.Ф. Іванов, А.З. Попов, В. Цаголін, І.Ф. Шер. Перші дослідження окремих сторін господарського контролю в СРСР належать Н.Р. Вейцману (1954 р.). Надалі ці ідеї розвивала плеяда видатних дослідників: М.Г. Белов, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, І.А. Белобжецький, М.Я. Штейнман.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Господарська діяльність є частиною/складовою суспільного життя, тому її не можна сприймати поза суспільно-економічним контекстом, а також як відповідальність перед акціонерами або власниками. Роль контролю зростає разом з більш значним розвитком господарської діяльності. Разом з тим, не важко й знехтувати господарською діяльністю. Сучасна економіка почала виконувати роль, яку у давні часи відіграла філософія, у середньовіччі – релігія, в часи Відродження – мистецтво і наука, Просвітництва – наука та література, а у XIX ст. – політика. Разом з тим, економіка є найважливішою силою, яка визначає майбутнє людини. Необхідно пам'ятати, що господарська діяльність, створюючи нову систему цінностей, чи хочуть того суб'єкти, чи ні, стає чинником, який творить культуру, а всі його слабкі сторони стають слабкими патологіями сучасної людини та людини майбутнього.

Перебуваючи в сутінках, люди слідує стереотипам і обирають ті методи, які оптимально підходять до попередніх періодів, відтворюються знову під впливом звички, страху або могутнього гніту традицій. Досліджуючи історію розвитку контролю не у вигляді набору фактів, а інтерпретуючи крізь призму сьогодення, можна переосмислити способи розуміння подій, їх класифікації і значення – тоді з'являється вибір.

З розвитком економіки та поширенням глобалізації ставлення до ГК змінилися. Сьогодні можна визначити декілька важливих чинників, які сприяють змінам організації СВК: процеси глобалізації та регіональної інтеграції, підвищення ризику бізнесу, розвиток ринків капіталу та нових фінансових інструментів, розвиток бізнесу в мережі Інтернет, інтернаціоналізація торгівлі товарами та послугами, глобалізація ринків капіталу, розвиток міжнародних корпорацій, придбання капіталу на ринках інших країн та інвестиції надлишкового капіталу в пенсійні фонди тощо. Все це вимагає перегляду теорії та практики контролю, його методологічних основ.

Контроль – цілком жива система, якщо під життям розуміти щось активне і що саме перетворюється, а не звичайний біологічний процес. Людина створила контроль

і йому вимушена підкорятися система кругообороту капіталу. Людина контролює і сама себе віддає у владу контролю, веде той спосіб життя, необхідний для неї. Поводитися з контролем можна по-різному, але вийти з нього не можна, не ігнорувати його вимоги. Це закон і закономірність контролю, створеного самою людиною для себе і для всіх, але позбутись його неможливо, так як нормальна людина не хоче позбавитись життя і подальшого розвитку.

Контролерська розпочалася ще в давні часи. Вона присутня у Вавілоні і Стародавньому Єгипті при оцінці правильності сплати податків, в Середньовіччі – в сфері торгівлі і т.д.

Перші три сторіччя літературного періоду думка про контроль розвивалася дуже повільно. Відсутність історичних і теоретичних відомостей у поєднанні з технікою здійснення контролю стали непереборною перешкодою на шляху розуміння господарського контролю. Європейські контролери обмежувалися точним відтворенням догматично запропонованої техніки контролю. Правда, вже тоді здійснювалися окремі спроби осмислення контролю: з'явилися перші методики перевірки звітів; встановлено порядок надання звітності; для перевірки велися пошуки відповідних правил, притягнення винних до відповідальності, що вважалося найважливішим в мистецтві контролю.

Філософська ідея розвитку контролю знайшла своє відображення в органічній концепції Г. Спенсера, у системній теорії Е. Дюркгейма, в системно-процесуальній конструкції П. Сорокіна, у ряді альтернативних моделей, зокрема в моделі взаємодіючих соціокультурних полів П. Бурд'є, в цивілізаційній теорії А. Тойнбі і О. Шпенглера, в стадійній системі К. Маркса. На контроль суттєво здійснюють вплив соціальні зміни. У еволюційному процесі кожен новий стан у відношенні до попереднього є довершеним в кількісному та в якісному відношенні.

Сучасне розуміння еволюції йде від Г. Спенсера, який тлумачив це як рух від однорідного до різноманітного, як єдність диференціації і інтеграції, досягнення соціальної рівноваги в процесі адаптації системи до внутрішніх і зовнішніх змін. Зустрічаються випадки ототожнення еволюції з розвитком. В контролі великої різниці між цими категоріями практично немає.

Окремі автори визначають різницю між еволюцією і розвитком в тому, що перша відображає переважно зовнішні впливи і дії поверхневого характеру, а друга – внутрішні зміни й процеси, які ведуть до глибинної функціональної перебудови об'єктів і їх складових, а також самої природи окремих частин цілого. Крім того, еволюція базується на випадковостях, а розвиток – на циклічному повторенні стійкості.

Цивілізаційна ідея визнає різноманітність історичного процесу, співіснування декількох макроцивілізаційних співтовариств, плюралістичність методологічних і теоретичних підходів до проблем контролю. Цивілізаційний підхід долає обмеження та догматизм формаційного аналізу, а цивілізація виступає структурою, яка забезпечує спадкоємність і зв'язок між минулим, сучасним і майбутнім господарського контролю. Цивілізаційна парадигма спрямована на збереження єдності й цілісності історичного процесу у всіх його проявах, на підтримку стабільності і спадкоємності цивілізаційної ходи в умовах глобальних викликів, що постали перед контролем в третьому тисячолітті.

Спільним в контролі для всіх підходів є те, що, не дивлячись на багаточисленні кількісні та якісні зміни, будь-яка органічна система виявляє власну ідентичність і тяжіє до збереження цілісності в процесі розвитку.

В узагальненому вигляді А.С. Філіпенко описує наступні визначальні риси та характерні особливості цивілізацій [8, с. 4].

– це великі цілісні соціокультурні системи, що функціонують на основі власних закономірностей, які не зводяться до властивостей окремих країн, націй або інших соціальних співтовариств. Контроль точно відповідає цій тезі – він діє на основі властивих тільки йому закономірностей;

– цивілізація має свою соціальну та духовну структуру з властивими їй ціннісно-змістовними та інституційними компонентами й атрибутами. Контроль теж має свою соціальну і духовну структуру;

– кожна цивілізація існує відносно окремо, вирізняється самобутніми та неповторними рисами. Своєрідність цивілізації виявляється в особливому устрої духовного життя, побудові суспільних структур, вибраній історичної долі. Таким критерієм відповідає побудова контролю, способи і методи його здійснення в кожному циклі цивілізації;

– цивілізації мають свої духовні цінності, первинний моністичний символ, навколо яких формуються складні духовні системи, які додають упорядкованість, сенс, естетичну та стильову узгодженість і органічну єдність іншим комплексам і елементам системи. Система контролю повинна відповідати, узгоджуватися з духовними цінностями;

– цивілізаціям властива своя динаміка, яка охоплює тривалі історичні періоди, характерні різними циклами, флуктуаціями, біфуркаціями, фазами генезису – зростання – визрівання – дозрівання – занепад – розпад. Контролю дійсно властива своя динаміка в певні історичні періоди, але при всіх цих змінах цивілізації контроль зберігає своє ядро, іманентні базові цінності та властивості, хоча вміст і структура його окремих елементів підлягають трансформаціям і модифікаціям;

– взаємодія між цивілізаціями в цілому відбувається на основі самовизначення, співіснування та взаємообміну, інколи набуває характеру гострих зіткнень і розбіжностей, унаслідок чого можуть виникнути трансплантовані (перенесені) або амальгамові (змішані) цивілізації. Аналогічно відбувається із системою контролю. Лише досить значні зміни відбулись у системі контролю в період побудови соціалізму.

Таким чином, цивілізація означає високий рівень розвитку суспільства, яке значно перевищує рівень первинних примітивних або традиційних суспільств на основі якісно нових економічних, соціальних і духовних станів. У кожній новій цивілізації удосконалюється система контролю. На жаль, про це жоден дослідник не висловив власної думки.

Автори статті поклали в основу наведені особливості цивілізації і вважають, що розвиток контролю абсолютно відповідає такому поділу. Вже в рамках цивілізації існує безліч проблем виникнення та розвитку контролю, створеного людиною і для людини. Адже будь-яка подія в господарському житті пов'язана з діями людини, які завжди підлягають контролю.

Останні 500 років промислова структура визначає закономірності і тенденції всесвітньо-історичного процесу. Індустріальна цивілізація продемонструвала швидкі темпи економічного зростання та залучення до виробництва величезної маси ресурсів. Все це вимагало перебудови системи контролю на рівні держав і підприємств. В останні 20 років досить швидкими темпами розвивається фінансовий контроль, який має слабку методологічну основу.

Незрозумілість контролю стала причиною незвичайної динаміки його розвитку в XVI-XVIII ст. На фоні швидкого зростання інших галузей знання думка про контроль розвивалася дуже повільно, саме тому багато істориків називають цей період епохою застою. Контроль майже в незмінному вигляді розповсюджувався Європою, але широта розповсюдження не відповідала глибині його розуміння. Тільки марксиста (К. Маркс, В.І. Ленін) розкрили справжню сутність контролю. Але 70-літнє

правління комуністів у СРСР також показало, кому належить контроль, хто є контролером, а хто контролюваним класом.

Історія контролю майна починається з моменту виникнення системи володіння, а саме суб'єкту і об'єкту. Спочатку виник контроль руху, пізніше придбання та використання майна. Всередині кожного суб'єкту господарювання існував внутрішній контроль. Наприклад, первісна община мала систему контролю розподілу ресурсів всередині членів общини, ця система і була внутрішньою. З виділенням сім'ї внутрішня організація контролю збереглася. Проте контроль за приватними фінансами характеризувався відсутністю спеціального контрольного органу, в цьому випадку функції контролю виконував суб'єкт, основні функції якого не були контрольними. З появою рабовласницьких, приватних господарств внутрішня система контролю зберігалася, оскільки контроль був обов'язковим інструментом будь-якої системи управління. Однак, в цій системі вже були спеціальні особи, наділені або тільки функціями контролю, або ті, що поєднували контрольні функції з іншими. Підкреслимо, що контроль як професійна діяльність виник з появою господарюючих систем, але фінансові потреби кожного раз вимагали його посилення через систему управління та кращу організацію бухгалтерського обліку як основи внутрішнього контролю всієї системи господарювання. На жаль, таких подій відбулось достатньо. Так, перша фінансова криза виникла у 1557 р. в трьох країнах: Франції, Австрії, Іспанії. Предметом спекуляції стали облігації. Наступна криза – 1636 р., в Нідерландах. Предметом спекуляції в основному виявились тюльпани. У 1700-х рр. (1720-1799 рр.) відбулось 8 фінансових криз, в т.ч. по 2 в Англії та Нідерландах. У 1800-х рр. (1811-1895 рр.) – 20 криз, в т.ч. в Англії – 9, в США – 5; у 1900-х рр. (1907-1999 рр.) – 12, в т.ч. в США – 3, всесвітніх – 4 [7, с. 336-339]. Нагадаємо, що саме у цих країнах найкращим чином розвивався бухгалтерський облік і контроль.

Фінансовий контроль як спеціальна область або напрям контролю, виокремлюється із загального контролю за ресурсами в період виникнення самих фінансів – спеціального об'єкту контролю. Такий контроль виник одночасно із зародженням фінансів, тобто практично з виникненням розподілу праці, товарообміну та грошових відносин. Але, на наш погляд, у господарюючій одиниці чистого фінансового контролю це буває. Він тісно переплітається з процесами виробництва, з контролером всіх ресурсів та людської праці.

Історично саме існування грошових відносин, самих грошей призвело до виникнення специфічного об'єкту контролю – грошових ресурсів, що стало основою для виокремлення фінансового контролю з контролю за ресурсами взагалі. Проте кругообірот грошових коштів призводить до постійної відозміни об'єкту контролю, наприклад в класичній схемі: гроші → товар → гроші, в якому об'єктом фінансового контролю стають то гроші, то їх еквівалент у товарі.

Пізніше з'являється контроль за фінансами підприємств, який зводиться або до контролю за особистими фінансами (внески акціонерів – фізичних осіб), або до контролю за державними фінансами (внески, що належать державі). Ці дві системи – контроль за приватними та контроль за державними фінансами – з'явилися з виникненням грошових відносин і існують до теперішнього часу. Але ще раз підкреслимо: на виробничих підприємствах немає фінансового контролю в чистому вигляді, там діє господарський контроль.

Через специфіку побудови держави спочатку функції фінансового контролю здійснювали посадові особи, основні функції яких не були контрольними, але поступово разом із збереженням контрольних функцій посадових осіб, з'являються спеціальні органи державного фінансового контролю. Лише в умовах соціалізму з'явився повновласний державний контроль ресурсів зверху до низу в особі відомчого контролю.

У системі державних фінансів історично спочатку існувало два напрями контролю: 1) контроль за сплатою податків, що формують доходну частину бюджету (казни); 2) контроль за витратами бюджету. Так історично виник зовнішній контроль – контроль держави за приватними господарствами з приводу правильності сплати податків (зборів, данини). Ця система контролю зберігається і до теперішнього часу.

Поява грошей збігається із зародженням державності в країнах Середземномор'я (Єгипет, Стародавній Рим, Стародавня Греція і ін.) і в країнах Сходу (Вавилон, Китай і ін.). Письмові джерела згадують про зародження фінансового контролю в цих країнах. До основних характеристик такого контролю на даному історичному етапі можна віднести: 1) виконання контрольних функцій вищими посадовими особами держави або окремими чиновниками; перехід до формування спеціального державного органу фінансового контролю; 2) відсутність чіткого розподілу між обліковими і контрольними функціями; 3) зародження методології контролю: введення практики інвентаризації, контролю облікових даних.

В Давньому Єгипті близько 2600 р. до н.е. існували чиновники, які поєднували функції обліку, управління і контролю. Будь-який факт господарської діяльності засвідчувався на папірусі трьома писарями: один записував кількість цінностей, дозволених до відпуску, інший проставляв фактичний відпуск, третій порівнював і робив відмітки про виявлені відхилення. Це і була побудова справжнього контролю процесу господарювання, яка дійшла до наших днів.

У Вавилоні відповідно до кодексу царя Хаммурапі (1792-1750 рр. до н.е.) купців вперше зобов'язували вести самостійний облік, а храмам – державне рахівництво. Операція з передачі грошей без розписки вважалася нікчемною і не враховувалася при інвентаризації каси.

Структура управління Давньогрецької Афіської держави включала наступні групи чиновників: а) "польоти", які вирішували питання передачі в оренду і на продаж державного майна, влаштовували торги, розпродавали конфісковане майно; б) "логісти" і "євфіни" приймали фінансові звіти від посадових осіб і порушували кримінальні справи у разі виявлення зловживання з фінансами. Після закінчення терміну повноважень посадові особи Афин звітували перед особливими колегами євфінів і логістів. До тих пір, поки звіт не затверджували, колишня посадова особа не мала права обіймати нову посаду, розпоряджатися своїм майном, лишати межі Аттики і не могла розраховувати на отримання винагороди.

Цікавим у той час був підхід і до матеріальної відповідальності. Греки розглядали крадіжку тільки як матеріальну шкоду. Вони створювали умови, коли державі вигідні недостачі у матеріально відповідальних осіб. Важливо, щоб у розтратника було що взяти на відшкодування збитків, тому на посади з матеріальною відповідальністю призначалися багаті люди, здатні внести заставу або ті, що користувалися підтримкою впливових поручителів.

Історія державного фінансового контролю Росії та України в порівнянні зі світовим досвідом носить переважно "наздоганяючий" характер, що пов'язано з пізнішим виникненням державності на Русі. У слов'янських племенах VI-VIII ст. право розподілу ресурсів і контроль за таким розподілом належали народному зібранню (віче).

До X-XI ст. відносять появу терміну "аудит" для позначення процедур контролю (від латин. *audio* – чути, слухає; відповідно *auditor* – той, хто слухає, або той, кого слухають). Точне походження цього терміну стосовно контролю невідомо. За однією з версій, оскільки в ті часи освічених людей було небагато, всі процеси, зокрема судові, велися шляхом публічних виступів, "заслуховуючи" кожного промовця (звідси, напевно, і "слухання", тобто публічний виступ з доповіддю, звітом). Аудиторами називали тих, хто підтверджував виступ ("такий-то

говорить "правильно" або "такий-то дійсно сказав те-то"), тобто "підтверджував" його слова. За іншою версією "слухали" аудитора як досвідчену в справах людину, на чию думку можна було покладатися.

Батьківщина аудиту в сучасному його розумінні як контролю – Великобританія. За часів завоювання Англії встановлена римська система управління, якій вже були відомі процедури державного контролю бюджету, яка зберігалася і розвивалася надалі. Одними з найдавніших англійських облікових документів, які дійшли до наших часів, є згадки про аудит в архіві Казначейства Англії і Шотландії 1130 р., також є дані про існування аудиту з 1299 р. і до 1324 р., коли королівським указом були призначені аудитори в деяких графствах. Аудит передбачав лише ретельну зв'язку фактів з документами та іншими даними, тому робота аудиторів цього періоду полягала в детальній перевірці кожної господарської операції. Концепція вибіркової перевірки як аудиторської процедури ще не була відомою. Як правило, аудит проводився для замовника (дворянина, короля) окремою особою, а у разі оприлюднення його результатів – комісією. Аудитори того часу ще не мали професійного статусу, хоча вже були зобов'язані проводити перевірку чесно, із знанням справи, з належною увагою і пошаною до інтересів особи, яка їх запросила. Незалежність аудитора досягалася за допомогою його призначення "замовником" і заборонаю будь-яких приватних контактів між ним і особою, яка перевірялася.

В середні віки в Європі контроль розвивався, хоча термін "аудит" застосовувався не так широко. Наприклад, найвищий орган фінансового контролю у Франції був створений в 1318 р. і отримав назву Палати рахунків. У ряді документів XIII ст. зустрічаються згадки про аудиторів і аудит в Італії, а французький твір про управління майном, написаний в тому ж сторіччі, рекомендував щорічно проводити аудит рахунків. У "Трактаті про рахунки і записи" (1494 р.) Лука Пачолі писав: "Добру справу зробили, коли для спостереження за ними (несправними маклерами та бухгалтерами) призначали особу, який доручили розслідувати добре чи погано ведуться книги в цих установах".

Офіційною датою створення спеціального органу державного фінансового контролю в Росії прийнято вважати 1656 р. До основних його характеристик на цьому історичному етапі можна віднести: 1) появу терміну "аудит" для процесу фінансового контролю; появу аудитора як професії; 2) виділення процесу наступного контролю з облікового циклу, надання йому самостійного статусу.

У цей період відбувається формування двох систем організації фінансового контролю на державному рівні: англосакської (вестмінстерської) і романо-германської (французької). Якщо в англосаксонській моделі контролюючі державні фінансові органи лише здійснюють різні види контролю і готують за ними звіт, а питання про санкції є прерогативою адміністративних або судових органів влади, то французька модель передбачала можливість надання окремим контрольним органам деяких судових функцій у визначенні вини осіб у фінансових порушеннях (а відповідно і права розслідування), у вимозі відшкодування збитку. У Франції, Англії, Італії і деяких інших державах аудиторами ще називалися засідателі судів, які вислуховували позовників, проводили розслідування, а іноді приймали звіти від опікунів. Найчастіше звання аудиторів надавалось особам, що займали посади у військових судах.

Саме романо-німецька модель була покладена в основу реформ Петра I у Росії. Вперше інститут аудиторів в російській армії згадує військовий статут 1698 р.

Першим документально зафіксованим випадком проведення незалежного аудиту спекулятивної діяльності акціонерних товариств вважається крах "Південноморської компанії" у Великобританії в 1720 р.

Ця подія в історії відома як "Південноморський пузир". Коли з'ясувалося, що дирекція компанії не в змозі ні виконати взяті зобов'язання зі сплати дивідендів, ні викупити випущені на біржі акції, в справу втрутилися державні органи.

Важливим досягненням стало визнання на державному рівні необхідності проведення незалежного аналізу рахунків великих і малих підприємств. Знову першим у сфері законотворчості виступив уряд Великої Британії. У 1720 р. парламент цієї країни прийняв "Акт про Мильний пузир", який забороняв корпоративну форму підприємницької діяльності і єдино можливим визнавав партнерство. Лише у 1825 р. акт був скасований під тиском громадськості.

Виникнення аудиту, таким чином, пов'язане з розподілом інтересів тих, хто безпосередньо займався управлінням господарюючої установи, і тих, хто вкладав гроші в цю діяльність (власники, акціонери, інвестори). Свій юридичний початок історія комерційного аудиту бере з 1853 р., коли в столиці Шотландії Едінбурзі офіційно заснований Едінбурзький інститут аудиторів.

Комерційний контроль (аудит) як підприємницька діяльність набув широкого поширення в європейських країнах з XVII-XVIII ст. У революційній Росії спроби впровадити аналогічну форму фінансового контролю успіху не мали. У XX ст. центром розвитку аудиту стає США. Британський досвід здійснив вплив на формування аудиту як професійної діяльності в США, проте підприємці цієї країни вважали неможливим застосування цілей і підходів англійського аудиту до особливостей їх бізнесу [3]. Перші американські роботи з аудиту визначають цілі таким чином: 1) встановити фактичний стан фінансів і прибутковість підприємства; 2) запобігти навмисним і ненавмисним помилкам (другорядна мета).

Теорію аудиту розвивав американський бухгалтер і аудитор Роберт Монтгомері (1872-1953). Він показав, що думка аудитора може залежати від соціального фонду, від інтересів замовника; що в основі перевірки повинні лежати, перш за все, правила дослідження "на відповідність". До 1929 р. до аудиту вдавалися виключно на добровільній основі, лише після краху ринку цінних паперів і Великої депресії аудит для певних груп компаній став обов'язковим.

У 50-60-х рр. XX ст. з середовища комерційного аудиту виділяється окремий напрям – внутрішній контроль. Зростання обсягів бізнесу, складності операцій і законодавства призводять до розуміння недостатності епізодичного зовнішнього аудиторського контролю, необхідності створення постійної служби внутрішнього контролю. Внутрішній контроль існував з виникнення загального контролю, проте його теоретична і методологічна база істотно відставала від державного контролю, а тим більше від комерційного аудиту. Тільки в середині на початку 90-х рр. XX ст. після падіння "залізної завіси" в Україні почав активно запозичуватися нагромаджений сторіччями досвід державного і комерційного аудиту європейських країн і США, чим і пояснюється "наздоганяючий" статус української системи.

Найближчим часом в Україні багато чинників впливатимуть на розвиток ГК як науки та на процес формування практичних рішень з контролю. Найважливішим будуть темпи та масштаби переходу до глобальної економіки та інтернаціоналізація української економіки. Це сприятиме зростанню кількості та збільшенню видів цінних паперів, розвитку фондової біржі та розширенню її зв'язків з фондовими біржами інших країн, а також прискореному розвитку багатонаціональних холдингових компаній, яким потрібна достовірна інтегрована звітність.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** В Україні у сфері ГК у методології у передбачуваному майбутньому, очевидно, не відбудеться жодних "революційних" змін. Основні методи, правила та

процедури залишаться незмінними, будуть використовуватись для оцінювання діяльності підприємств, документування ФГЖ, ведення обліку та складання звітності, прийняття поточних і стратегічних рішень, пов'язаних із управлінням підприємствами. Дедалі більше підприємств будуть удосконалювати звітність, переходити до складання інтегрованої звітності\*.

Професія контролера стає більш інтелектуалізованою, оскільки їм та викладачам основ ГК потрібно володіти міждисциплінарними знаннями про підприємство з галузі макро- та мікроекономіки, торгового, цивільного, адміністративного та податкового права; вміти працювати з інформаційними та комп'ютерними системами; досконало знати бухгалтерський облік та методику вивчення ФГЖ. Саме управлінням та контролерам доводиться мати справу з помилками, неточностями та невідповідностями господарського права, планів та норм. Лише контролери-практики з глибокими знаннями можуть успішно вирішувати ці проблеми. Контролер в сучасних умовах повинен мати добру уяву та здатність передбачати майбутні події.

#### Список використаної літератури:

1. Бровкіна Н.Д. Контроль и ревизия: [учебное пособие] / Н.Д. Бровкіна; под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 346 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях: [учебное пособие для вузов] / Ф.Ф. Бутинець. – Киев: УСХА, 1976. – 108 с.
3. Бычкова С.М. Аудит для руководителей и бухгалтеров [Текст]: монография / С.М. Бычкова. – СПб., 2003. – 378 с.
4. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Е.А. Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
5. Мельник М.В. Ревизия и контроль: учебник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звіздин; под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: КНОРУС, 2007. – 640 с.
6. Ровинский Н.Н. Финансовый контроль в СРСР / Н.Н. Ровинский. – М.: Госфиниздат, 1947. – 242 с.
7. Твид Л. Психология финансов / Ларс Твид. – М.: "ИК "Аналитика", 2002. – 376 с.
8. Филипенко А.С. Экономическое развитие: цивилизационный подход / А.С. Филипенко. – М.: ЗАО "Издательство "Экономика", 2002. – 260 с.

БУТИНЕЦЬ Франц Францович – доктор економічних наук, професор Житомирського державного технологічного університету

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

\* Див. Бутинець Т.А. Повертаючись до забутого, або спочатку знищуємо, а потім вивчаємо: збірник тез і матеріалів науково-практичної конференції, присвячених Дню бухгалтера (Житомир, 16 липня 2011 р.) / Т.А. Бутинець / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011.

