

**КАТЕГОРІЇ ГОСПОДАРЬСЬКОГО КОНТРОЛЮ:
ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ**

Ряд проблем, що розглядаються в статті, включає обмежену кількість питань, які стосуються лише деяких логіко-діалектичних, гносеологічних і логічних аспектів формування позицій про категорію господарського контролю

Постановка проблеми. Актуальність дослідження обумовлюється наступними головними положеннями: а) категорії контролю тісно пов'язані з його розвитком та необхідністю практичного застосування в нових умовах господарювання; б) особливостями епохи, коли неминуче доводиться вирішувати основне питання сучасності – проблему збереження та примноження майна власника, соціального захисту працюючих; в) особливостями сучасного наукового знання про контроль як науку та його значення в господарському процесі.

Сьогодні суттєво поповнюється арсенал категорій і понять господарського контролю як науки. Тому виникла необхідність обговорення шляхів створення категорій контролю як системи.

Без сумніву, сучасне і надто популярне використання категорій характеризуються численними протиріччями, що, власне, визначає **актуальність** дослідження даної проблематики.

Досліджуючи дане проблемне питання, ми виявили парадокс категоріального мислення: увага, що приділяється категоріальному апарату з боку різних фахівців з контролю, поєднується із слабким операційно-логічним опрацюванням категорій в аспекті їх визначення, їх формування і операцій над ними.

На жаль, не досягнуто помітного прогресу в дослідженні проблеми категорій контролю в його теорії. В окремих працях з контролю має місце бездумне повторення давно відомих положень контролю без їх творчого розвитку та поза зв'язком із конкретним досвідом історії, науки та життя, прослідковується боязнь сміливої постановки нових питань, зустрічаються вимучені “новації” у межах школярського набору понять, гра в дефініції, підміна наукового аналізу проблем і теоретичної аргументації цитатністю та непотрібними ілюстраціями. Звідси випливає, що аналізована проблема досліджена вкрай недостатньо, відсутні спеціальні дослідження категорій контролю, його законів, закономірностей та методів, а це практично зупинило розвиток науки. В ній проголошуються декларації, які були відомі ще на початку XV ст.

Нечіткість уявлень дослідників про мету формування науки контролю, про її найважливіший компонент – категорії, нерозвиненість, як такої, теорії категоріального мислення, – призвели до кризового стану в розумінні того, що таке “категорія в господарському контролі”. А чи потрібні вони взагалі? Якщо будь-яка галузь знань не має своїх об'єктивних законів і категорій, то вона не може називатись наукою. У неї немає основного специфічного предмету дослідження.

У філософії поняття категорії вперше згадуються у творах Піфагора та Платона. Звідси можна говорити про початкову присутність філософського і економічного змісту у категоріях контролю.

Надалі безперервно розвивалися традиції роботи філософів з категоріальним знанням. На жаль, науковці, що досліджували проблеми господарського контролю цієї проблеми майже не торкалися у своїх працях.

Недооцінка наукових категорій, неправильне трактування їх сутності, необґрунтоване ототожнення призводять до плутанини в науці і завдають шкоди контрольній-ревізійній практиці. Розвиток науки про господарський контроль повинен передбачити

упорядкування і виявлення одноманітні категорії, схожі господарські явища, що дозволить вченим науково їх класифікувати та розробляти відповідні методики здійснення ефективного контролю.

Аналіз останніх публікацій та досліджень свідчить про те, що вже на початку XXI ст. на сторінках провідних західних журналів відбувалися дискусії з проблем категорій у сучасному світі. Але тема категорій контролю в спеціальних журналах України протягом 1991-2010 рр. жодного разу не обговорювалася, до останнього часу на сторінках фахових видань відсутні ґрунтовні дискусії з проблем категорій у сучасній науці про контроль. Проблема категорій контролю розглядалась лише у працях проф. Ф.Ф. Бутиця.

Викладення основного матеріалу дослідження. Проблема утворення понять і категорій, обґрунтування їхньої гносеологічної природи цікавила вчених країн стародавнього світу. Уже у філософії стародавньої Індії та Китаю предметом дослідження були такі абстрактні поняття, як “час”, “простір”, “плинність”. Філософи того часу розробляли, хоча і в спрощеній формі, вчення про матеріальну субстанцію, що зветься по-китайськи “ці”, та вивчали специфіку категорій природного закону – “дао”. Вони намагалися певним чином систематизувати загальні поняття.

Найбільшої уваги природі наукових понять і категорій в давньогрецькій науці приділив Арістотель, у якого гносеологія тісно пов'язана з онтологією. “Поняття, – писав він, – ні в якому разі не є причиною існування речі, але річ уявляється певним чином причиною істинності... поняття” [1].

Твердження Арістотеля про змістовність, предметність понять завжди викликало заперечення у філософів-ідеалістів. Ш. Серрюс, представник так званого напряму логіки відношень у філософії, критикує, наприклад, логіку Арістотеля за те, що “вона занурена в онтологію як у властиве для неї середовище; нею ж вона живиться, але сама її не створює” [2].

Вчення Арістотеля про категорії відображено в термінах логіки ту систему понятійного мислення, що склалась в стародавній науці. Його велика заслуга полягає в тому, що він розробив чимало фундаментальних понять логіки, що протягом століть визначали хід наукового розвитку.

У дослідженні категорій вагомий внесок зробив І. Кант. Його заслуга полягає в тому, що він поставив питання про характер і специфіку мислення, хоча й підійшов до його розв'язання з ідеалістичних позицій. Аналізуючи природу понять і категорій, І. Кант відстоює їхню апріорність, незалежність від зовнішнього світу і соціального досвіду. Ці категорії в своїх першоджерелах мали початком господарську діяльність, що здійснювалась в якихось ергастеріях, латифундіях, у лавках купців і в конторах мініяйлів. У міру економічного розвитку вони трансформувалися, приймаючи різні форми, пов'язані з особливостями діяльності ділових людей, інженерів, адміністраторів. Дух епохи також здійснив величезний, іноді всезагальний вплив на зміст і структуру контролю.

Звичайно, навряд чи може нас влаштувати модернізація принципів п'ятисотлітньої давнини за допомогою нововведеного аудиту. Річ у тому, що за цей

час поняття і зміст основної категорії контролю – “відхилення” зазнало суттєвих змін, тоді як наші системи бухгалтерського обліку і контролю практично залишилися “затиснутими” в лещатах традиційної економіки. Поняття того, що є справжнім “відхиленням”, яке властиве ХХІ ст., навряд чи може бути правильно та точно враховане і зрозуміле за допомогою методів, способів і прийомів контролю XIV-XV ст., якими б впорядкованими і логічними вони б не були. Ще у 1897 р. Л.І. Гомберг визначив: контроль має за призначення дослідження того, наскільки виконання відповідає встановленим вимогам, які продиктовані законодавством, звичаєм або просто розумом [9, с. 219].

В усі часи при описі реального контролю було щось загальне, що з часом стало не тільки можливим, але і необхідним для виявлення й описання. Це загальне можна назвати категоріями. Загальне знання, сформульоване у формі категорій, відокремившись, так само як числа від реальних предметів, набуло самостійного значення.

Складовою частиною змістовно-генетичного елементу методу контролю виступають його категорії, що представляють систему науки про контроль в цілому. Знання, що використовують категорії, стають наукою. Господарський контроль як комплекс наукових категорій, як практична діяльність дозволяє виявити і оцінити відхилення в управлінській діяльності будь-якої структури, в будь-якій точці господарювання.

Поняття і категорії мають завжди об'єктивний характер. Ця об'єктивність полягає в тому, що вони є відображенням світу, який існує незалежно від людини. *“Мій викладач англійської мови завжди дивувався, – писав Н.Н. Смеляков, що росіяни не одразу запам'ятовують англійські слова “гроші”, “ціна”, “прибуток” [23].* Об'єктивний світ, матерія, природа – єдине джерело відчуттів, свідомості, мислення. *“Людські поняття, – писав В.І. Ленін, – суб'єктивні в своїй абстрактності, відірваності, але об'єктивні в цілому, в процесі, в підсумку, в тенденціях, в джерелі” [12].*

Працюючи над проблемами теорії господарського контролю, складається враження, що більшість фахівців “ніколи не були в змозі зрозуміти, що мається на увазі під терміном “категорія” у системі контролю”. Чи можна взагалі говорити про науку, яка не має своїх категорій? Через це непорозуміння дехто уже визнав “аудит” наукою. Чому б не запитати у такого “науковця”, які ж категорії має його “наука”, що вона досліджує? Наука починається з категорій. Якщо вони відсутні, то немає методики контролю, відсутній предмет і об'єкт дослідження.

Ті, хто отримав науковий ступінь доктора наук з контролю ніколи не розглядали, що таке закони і категорії в науці контролю. А що ж робитимуть їх учні? Будуть пропагувати “аудиторську” науку.

Розвиток досліджень в аудиті жодного відношення до розуміння законів, закономірностей і категорій контролю не має. В аудиті більшість категорій контролю не застосовується, якщо не підміняти аудит контролем.

Теорія категорій контролю у колишньому СРСР виникла у 1976 р. [5], але, на жаль, не знайшло тих, хто в реальному житті продовжив би ці дослідження, хоча, як показано вище, контроль мав свої категорії сотні років тому. Цікавий в науковому і дидактичному відношенні перелік підходів до категорій контролю був наведений у праці проф. Ф.Ф. Бутинця. Але ставлячи акцент на їх економіко-змістовній, синтетичній функції, категорії в черговий раз заявляють про можливість категоріального мислення у вітчизняній традиції господарського контролю.

Категоріями є вузлові поняття науки про контроль, що відображають головне, суттєве в ній і її розвиток. “Важливим структурним елементом будь-якої науки, – вказує проф. П.А. Рачков, – є специфічні категорії, тобто

найбільш загальні поняття, які відображають особливості її предмету, змісту і методу” [19, с. 41]. Ось що недооцінюють дослідники, які проголошують аудит наукою.

У цій ситуації виявляється глибина неузгодженості двох фундаментальних наук (бухгалтерського обліку і контролю), що виникли одночасно з формуванням суспільства та галузей знань, які впродовж кількох сотень років розвивалися поруч. Бухгалтери, на жаль, не виявили зацікавленості до наукових напрацювань в області категорій контролю, а аудиторів не спроможні були звернутися до критики “знахідок” в розумінні цих категорій.

Труднощі точного визначення категорій господарського контролю, які могли б стати загальноновизнаними, пов'язані з тим, що термін “контроль”, у різних літературних джерелах і мовах має неоднаковий зміст.

В системі контролю є поняття, про які, здається, відомо все, і які не потребують жодних роз'яснень. Господарники, економісти та контролери досить часто вживають такі терміни, як “економія”, “економний”, “господарський”, “дбайливий”, “бережливий” тощо. І кожному нібито зрозуміло, про що говориться. Багато хто вважає, що зміст цих понять абсолютно однаковий. Але насправді це не так. Звичайне й зрозуміле слово “економія” містить у собі дуже глибокий зміст. Економія у сучасному виробництві – це цілий світ, величезний за своїми масштабами й можливостями, зв'язками й зумовленостями, і на кожному підприємстві має свою специфіку. А головне, – щоб визначити реальну економію слід знати розмір відхилення, тобто розуміти основну категорію контролю – “відхилення”.

Отже, суперечностей між розумінням категорій у філософії і їх розумінням в контролі немає. Категорії контролю можуть виступити інструментом узгодження не тільки філософії і контролю, але й філософії і бухгалтерського обліку. Необхідне онтологічне опрацювання категорій, в рамках якого, виявлення природи, що стоїть за ними, дозволяє актуалізувати роль обліку як області, де узгоджуються контроль і філософія. Синтетична теорія категорій, що розвивається, може послужити областю для напрацювання досвіду спільної діяльності представників різних дисциплін. Контроль виявляється теорією, що забезпечує знання між контролем і філософією, з боку контролю опрацьовуються операційні аспекти дії з категоріями, з боку філософії осмислюються онтологічні аспекти категорій.

Розглядаючи будь-яку з категорій контролю, передусім необхідно звернути увагу на історичний аспект та простежити генерування і зміни поглядів на те чи інше поняття в економічній літературі і на практиці. Розвиток теорії не є сліпим повторенням історії об'єкта, який досліджується. Виникнення нових понять відбувається не лише на основі практики, але й залежить від понять і уявлень, створених попередніми знаннями.

Але не слід намагатися трактувати відносну самостійність розвитку науки про контроль і виникнення на її власній основі нових понять і теорій як абсолютну свободу господарського контролю. Тим же методом, яким романіст зображує характери, діалоги й ситуації, для яких він є водночас і автором, і господарем, науковець, що вивчає контроль не може довільно творити постулати, на яких він базує створення своєї системи контролю. Адже теорія, яка базується лише на власних принципах і поняттях, не може мати логічного обґрунтування. 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.

Історія науки дає безліч красномовних прикладів, які свідчать про те, що жоден дослідник не може обійтися без критичного засвоєння досвіду своїх колег, без дискусій, суперечок і полемік. А з ким же можна вступити в дискусію з проблеми, що тут розглядається?

Обмін думками, дискусії, полеміки, суперечки, будучи однією з форм спілкування між ученими, що працюють в цій області науки або, що представляють різні наукові напрями в економічній науці, може виступати своєрідним методом наукового дослідження, пошуком у вирішенні проблем, коли виникає необхідність знайти спільне рішення спірного наукового питання, виявити його правильність, перевірити обґрунтованість і переконливість пропонованих рішень, виявити точки зору з того або іншого наукового питання за відповідями на нього.

Розробка питання про природу понять і категорій розпочалася лише з формуванням науки нового часу. Першим, хто взявся за цю справу, є проф. Ф.Ф. Бутинець, який виходив з власного досвіду, а саме з власного досвіду контрольної-ревізійної роботи. Він вперше поставив, хоча й у найбільш загальній формі, питання про зв'язок наукового знання категорій контролю з контрольною-ревізійною практикою.

Поняття є відображенням найбільш суттєвих і властивих предмету чи явищу ознак. Вони можуть бути загальними, частковими, збірними, абстрактними, конкретними, абсолютними і відносними. Зміст поняття – це сукупність об'єднаних у ньому ознак та властивостей. Розкриття змісту поняття називається визначенням. У процесі розвитку наукових знань, визначення можуть уточнюватись, доповнюватись у змісті новими ознаками. Визначенням, як правило, завершується процес дослідження. Найбільш узагальнені й фундаментальні поняття називаються категоріями. Це форми логічного мислення, в яких розкриваються внутрішні суттєві сторони та відносини досліджуваного предмета [8, с.18].

Під категоріями господарського контролю розуміють найбільш істотні його поняття. Їх виділення необхідне, оскільки вони концентрують у собі зміст всієї сукупності норм, правил та принципів проведення контролю, найповніше розкривають вимоги і мотиви вивчення тих господарських процесів, які підлягають контролю. Тільки на основі визначення категорій контролю можна розробляти методику його здійснення, а також приймати відповідні управлінські рішення.

Наука про господарський контроль використовує категорії діалектики, економічної теорії, права, бухгалтерського обліку, фінансів, статистики, організації виробництва, управління, планування та інших наук. Слід відзначити, що поняття різних наук різною мірою відображають суб'єктивний момент пізнання, а отже й економічний зміст. Поняття й категорії, наприклад, юридичних наук містять в собі значно більше правового навантаження, ніж поняття економічних наук. У той же час господарський контроль, як відокремлена система знань має у своєму розпорядженні специфічні категорії, що мають право на своє існування незалежно від їх зв'язку з категоріальним апаратом інших економічних і правових наук. У змісті категорій господарського контролю відбиваються специфічні сторони його теорії і практики як єдиної цілісної системи, знань про контроль процесів кругообороту капіталу, збереження майна власника, соціальний захист працюючих.

Категорії контролю дозволяють відобразити різносторонні зв'язки та відносини в науці. Без категорій контролю неможливо сформулювати функції і завдання науки, розкрити її зміст, специфіку і спрямованість на практику, розробити відповідні методики та готувати кадри контролерів. За допомогою своїх категорій наука контролю виконує пізнавальну функцію, розробляє

методику, шляхи із запобігання безгосподарності щодо забезпечення збереження майна власника, правильність розподілу прибутку.

Поглиблене вивчення окремих категорій, таких, як збереження, безгосподарність, фальсифікація, марнотратство тощо, суттєво розширить і збагатить контроль забезпечити найповніше і всебічне дослідження його розвитку, логіку і теорію пізнання, його понятійний апарат.

Оскільки контроль фактів господарського життя тісно пов'язаний з порушенням норм права, то контролери у своїй діяльності досить широко використовують правові терміни. Тут слід зауважити про велику обережність застосування юридичної термінології в контролі. Контролер, по-перше, повинен чітко розуміти, що кожен юридичний термін ним використовуваний; по-друге, пам'ятати, що звинувачувати будь-яку особу може лише суд, на підставі відповідних доказів; по-третє, контролер у своїх підсумкових (результативних) документах не може вживати такі поняття, як "крадіжка", "розтрата", "привласнення", "умисл" тощо. Контролерська термінологія це – "недостача", "надлишок", "невідповідність", "порушення" тощо.

Категорія контролю є сукупністю однорідних економіко-правових відносин, що виражає в узагальненому абстрактному вигляді одну із сторін господарського життя. Вона характеризується реальним змістом, об'єктивним характером і специфічним призначенням.

Категорії контролю сформувалися на основі його практики, та існують у свідомості людини у формі певних понять. Вони є фундаментом побудови логічних моделей процесу пізнання дійсності, необхідним засобом розкриття даною наукою свого предмету й об'єкту дослідження. Роль наукових категорій неоднакова при вирішенні різних за складністю, змістом і спільністю завдань, і тому вони по-різному використовуються на різних рівнях пізнання.

Зважаючи на філософську теорію категорій, що формується, на обліково-економічній мові, спробуємо визначити місце в уявленнях про категорії, що зустрічаються в сучасній науці контролю. З урахуванням загальноекономічного статусу контролю як метатеорії поставлене завдання неодмінно має бути вирішеним.

У міру просування людей до зміни суспільства одні категорії контролю повністю втрачають своє значення, інші – змінюють свій зміст і форму. Найбільш наочним прикладом, на нашу думку, є така категорія ресурсів, як нематеріальні активи, якої в колишньому СРСР не було.

Виходячи з цього, систему категорій в контролі можна класифікувати за роллю пізнання свого предмету на загальні, особливі та одиничні. Якщо розглядати всю систему категорій, що входять у предмет і метод господарського контролю в цілому, то до загальних відноситимуться категорії філософії, економічної теорії та інших економічних наук, до особливих – правові науки, а до одиничних – специфічні категорії господарського контролю (рис. 1).

Загальною категорією господарського контролю виступає "відхилення", що включає всі сторони, які характеризують зміст предмету і об'єкту даної науки. У слід за цією категорією найбільш загальними будуть категорії, що характеризують визначену суб'єктом мету контролю: "ощадливість", "ефективність", "економія", "збереження" і т.п. Як специфічні категорії виступають: "законність", "доцільність", "достовірність", "надмірність", "марнотратство", "недостача", "фактивність", стандарт, "норма", "приховування", "фальсифікація" та ін.

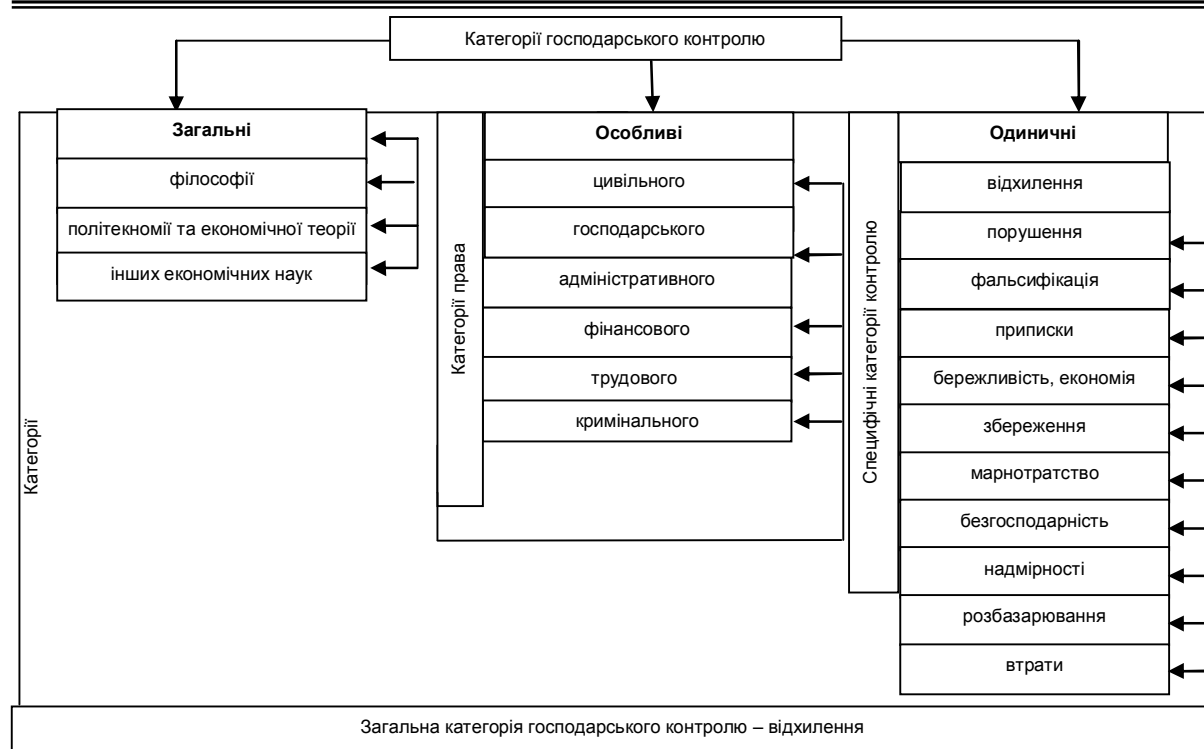


Рис. 1. Категорії господарського контролю

Ці категорії контролю відомі давно. Так, Л.І. Гомберг писав: “Коли зловживання виходять від самого господаря, їх відкрити важче, оскільки він фальсифікує юридичні і економічні відносини підприємства і без того, щоб хто-небудь із службовців це знав” [9, с. 221].

Ватсон А. говорить: “Фальсифікація рахунків є широким полем діяльності, на якому неодноразово трудилися найбільш майстерні рахівники. Щоб боротися з наслідками шкідливої діяльності фальсифікаторів, потрібні іноді сили, що перевершують засоби найбільш здібних між нами” [6, с. 34].

Єзерський Ф.В. висловлює наступну думку: “Рахівництво може бути таке заплутане, що для перевірки і недоступне” [7, с. 6].

Цоглін В. Говорить про те, що: “Заплутане рахівництво може бути не тільки наслідком невмілості бухгалтера, але й має намір, свідоме – з метою приховати зловживання” [27, с. 21].

Бенінг С.А.: “Що стосується систематичних розкрадань цінностей на підприємствах, то це велике зло, а головне – приховане; за відсутності обліку цінностей воно може затягнутися на довгі роки, і підприємство, незважаючи на всі зусилля до прогресу, врешті-решт, потерпить крах, що цілком очевидно, оскільки капітал надходить без всякої користі для підприємства” [3, с. 17-18].

Батеньков М.Я.: “Майже всі витрати здійснюються роками, звіти за весь цей час ревізуються і затверджуються, нічого не виявляючи, і лише повна неспроможність установи, або яка-небудь випадковість розкривають ці зловживання” [2, с. 348].

Малев А. висловлює наступну думку: “Як моя особиста практика, так і практика моїх співтоваришів-бухгалтерів показує, що майже всі витрати і приховування здійснюються на тих підприємствах, на яких відсутній контроль або застосовується недостатньою мірою” [13, с. 25].

Тішин С.: “Розтрата і зловживання пояснюються не тільки психофізичними властивостями винних, але коріння розтрата слід шукати в дефектах облікового контролю” [26, с. 4].

Русаков М.: “В чому ж треба шукати причини зростання зловживань? Чи не в особі розтратників криються вони? У даних випадках тип розтратників загалом однаковий” [21, с. 245].

У світі бізнесу завжди прагнули зрозуміти за допомогою бухгалтерського обліку і контролю суть наведених категорій. Основною категорією тривалий час вважали “збереження”.

За цілями контролю специфічні категорії можна поділити на головні і підпорядковані. До перших слід віднести категорії “збереження”, “ощадливість”, “режим економії”, “ефективність” та ін.; до підпорядкованих – “безгосподарність”, “марнотратство”, “надмірність”, “збиток”, “приписки” і т.п. Проте специфічні категорії контролю пов’язанні між собою так, що кожну з них можна осмислити лише як елемент певної системи категорій. Зв’язок їх виявляється і в тому, що при ослабленні розробки наукою головних категорій дадуть про себе знати і підпорядковані. Наука контролю, використовуючи всю систему категорій свого предмету і методу, повинна розробляти ефективні засоби, що забезпечують режим економії ресурсів на будь-якій ділянці виробництва, що гарантують повне збереження національного багатства країни та майна власника, соціальний захист працюючих (рис 2).

Спеціальні категорії: ресурси, процес, технологія, дослідження ФГЖ, докази, розмір шкоди, збитку, втрата, безпідставне списання, санкція, відповідальність тощо.

Найважливішою специфічною категорією контролю є “господарське порушення”. Підпорядкованою категорією тут є “помилка”, під якою розуміють спотворену форму відображення дійсності, неадекватну форму знання, яка не відповідає своєму предмету, не збігається з ним. Ця категорія є найменш розробленою в нашій науці.

Для практичного вживання категорій у контролі можна виділити наступні три етапи:

- 1) застосування категорій для позначення основних завдань контролю;
- 2) вживання категорій як виразів для розуміння пізнання сутності здійсненого контролю;
- 3) вживання їх як категоріальних схем контролю, управління контрольно-ревізійним процесом.

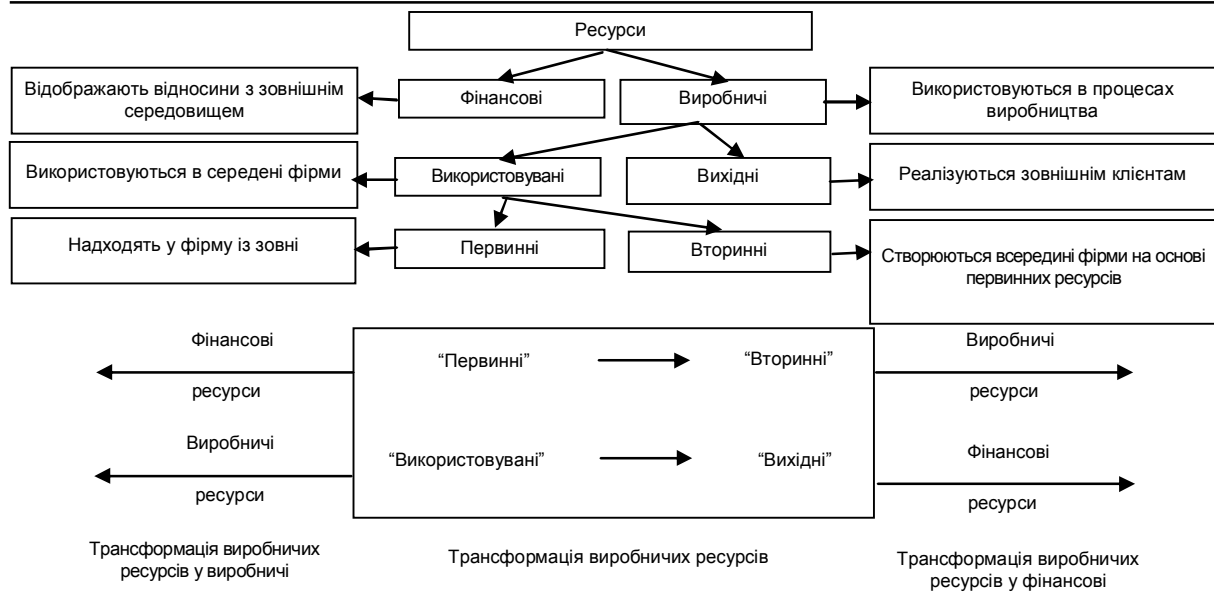


Рис. 2. Класифікація ресурсів з метою контролю

Ці підходи проявляють себе і в сучасній інтелектуальній культурі проведення контролю. У неявному вигляді за категоріями контролю закріплені статус найбільш загальних понять (родів знання), що відображають універсальні властивості буття. Проте онтологічний акцент в розумінні категорій не обґрунтований і не підкріплюється їх епістемологічним і логіко-методологічним опрацюванням.

Непретендуючи на безпелеяційне застосування категорій, вкажемо лише на відповідні етапи такого шляху:

- 1) використання категорій у раціональній традиції господарювання, нашої інтелектуальної культури і оцінка їх логіко-методологічного потенціалу;
- 2) напрацювання в розвитку категоріального апарату в науці контролю, а саме аспектах синтезу систем;
- 3) приклади вживання категорій у вирішенні дослідницьких завдань різного плану, з узагальненням і оцінкою результатів;
- 4) розвиток контролерської логіки і контрольно-ревізійної практики на основі інтерпретації категоріального апарату в термінах генетично обумовлених структур господарювання.

Предметом контролю, в загальному вигляді, виступає сукупність фактів господарського життя в процесі всього циклу кругообороту капіталу. Зміст предмету розкривають його численні операції з об'єктами, які можна об'єднати в дві групи:

- 1) виробничі ресурси, що забезпечують доцільну працю людей в процесі господарської діяльності фірми. Вони проходять стадії постачання і виробництва, перетворюючись на основні підсумкові результати – продукцію, виручку і витрати.

Продукція, пройшовши стадію реалізації, дає виручку. Виручка мінус витрати формує основний фінансовий результат – прибуток. Прибуток проходить стадії розрахунків і розподілу, формуючи засоби для нового витка кругообороту капіталу. Завершальним етапом є інформація про фінансові результати і операції з їх розподілу, тобто фінансова звітність. Ця інформація є також об'єктом господарського контролю.

До складу виробничих ресурсів належать:

- основні засоби – це засоби праці (машини, устаткування, виробничі будівлі тощо);
- матеріальні ресурси – предмети праці, призначені для обробки сировини в процесі виробництва за допомогою засобів праці;
- нематеріальні активи – об'єкти довгострокового вкладення (право користування землею, стандарти, ліцензії, товарні знаки тощо).

За твердженням вченого Е. Лейфа, термін "актив" в цілому призначений позначати власність, підприємство, устаткування, фінансові активи, що піддаються

ідентифікації, придбані нематеріальні активи [28, с. 90]. Таким чином, всі активи фірми є об'єктом контролю, а контроль за їх наявністю та рухом – тобто факти господарського життя, виступають предметом контролю.

У системі господарського контролю його об'єкти мають певні специфічні особливості. Перш за все виробничі ресурси (активи), контролюються за фактичною наявністю, рухом, доцільністю використання в процесі господарської діяльності;

- 2) господарські процеси та їх результати, що в сукупності складають виробничу діяльність фірми.

До цієї групи об'єктів контролю відносять наступні види діяльності:

- постачальницько-заготівельну – придбання, зберігання, забезпечення виробництва сировинними ресурсами, допоміжними матеріалами і виробничим устаткуванням із запасними частинами, призначеними для його утримання і ремонту, а також маркетингову діяльність, пов'язану з постачальницькими процесами;
- виробничу – процеси, обумовлені технологією виробництва продукції, і ті, що складаються з основних і допоміжних операцій; операції з вдосконалення продуктів, що випускаються, і з розробки нових;
- фінансово-збутову – маркетингові дослідження і операції з формування ринку збуту продукції; безпосередньо збутові операції, включаючи пакування, транспортування та інші види робіт; операції, що сприяють зростанню обсягу продаж, починаючи від реклами продукту і закінчуючи встановленням прямих зв'язків із споживачами; контроль якості продукції, що випускається;

• організаційну – створення організаційної структури підприємства, виокремлення з системи підприємства функціональних відділів, служб, цехів, ділянок; організація інформаційної системи на підприємстві з прямим і зворотним зв'язком, що відповідає вимогам внутрішніх комунікаційних зв'язків між структурними підрозділами, різними рівнями управління, відповідно до функцій планування, контролю, оцінки виконання плану, стимулювання; операції координування дій внутрішніх виконавців, спрямованих на виконання основної мети фірми. Може бути вибрано інше групування об'єктів контролю, але у будь-якому випадку воно повинно відповідати основним завданням контролю.

Зміни, що вносяться до бюджетного, податкового, валютного та інших підгалузей фінансового законодавства, спричинили трансформацію відповідних понятійних апаратів, яка відбулася в результаті того, що практично в кожному нормативному документі є своє термінологічне застосування.

Виявлено, що деякі з цих категорій можуть слугувати своєрідними "точками зростання" знання про контроль як науку і практику. Так, розробка категорій "господарське порушення", "помилка", шкода "фальсифікація" сприяла розгортанню циклу досліджень з проблематики системного підходу, що має важливе теоретичне значення і практичне впровадження в інші галузі знань, в теорію і практику прийняття управлінських рішень, стягнення заподіяної фірмам шкоди. Відоме просування вперед і в розробці ряду інших категорій контролю.

Наведемо декілька прикладів. Так, визначення поняття "нецільове використання бюджетних коштів" з'явилося в нормативно-правових документах колишнього СРСР. Воно "виражається у спрямуванні та використанні їх на цілі, що не відповідають умовам одержання зазначених коштів, які визначені затвердженим бюджетом", або це "використання коштів на цілі, не пов'язані із здійсненням завдань і функцій держави", "Використання ... бюджетних коштів всупереч їх цільовому призначенню або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків" [11]. Як бачимо, це досить складна економічна категорія контролю. Виявити нецільове використання бюджетних коштів можна лише шляхом здійснення документального і фактичного контролю.

Не менш складними для застосування в науці та практиці контролю є поняття "шкода" і "збитки".

Так, ст. 66 Конституції України передбачається: "Кожен зобов'язаний не заподіювати шкоди природі, культурній спадщині, відшкодувати завдані ним збитки". Статтею 152 встановлюється, що "матеріальна чи моральна шкода, завдана фізичним або юридичним особам актами і діями, що визнані неконституційними, відшкодується державою у встановленому законом порядку". Ст. 45 Кримінального кодексу України поняття "шкода" трактується в контексті активного сприяння розкриттю злочину і повного відшкодування завданих збитків або усунення заподіяної шкоди. Наведені визначення понять "шкода" і "збитки" свідчать про їх нетотожність.

Спільним наказом ГоловкиРУ, МВС, СБУ і Генпрокуратури від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53 затверджено "Порядок взаємодії органів державної контрольної-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України" яким передбачено наступне: "матеріальна шкода (збитки) – втрата активів чи недоотримання належних доходів об'єктом контролю та/або державою, що сталися внаслідок порушення законодавства об'єктом контролю шляхом дій або бездіяльності його посадових (службових) осіб; втрата активів – безповоротне зменшення активів через: перерахування (сплату) коштів; відчуження, недостачу, знищення (псування) чи придбання неліквідного (зіпсованого) майна; втрату боржника у зобов'язанні; зменшення частки державної (комунальної) власності у статутному фонді господарського товариства; розмір матеріальної шкоди (збитків) – вартість втрачених активів або недоотриманих доходів, яка визначається за даними бухгалтерського обліку і фінансової звітності об'єкта контролю або експертною оцінкою та іншими визначеними законодавством способами".

Погоджуючись з думкою І.Б. Стефанюка, вважаємо, що не можна ототожнювати не тільки "шкоду" і "збитки", але й "матеріальну шкоду" і "збитки", оскільки ці поняття різні як за змістом, так і за фізичними обсягами поняття [25, с. 34].

Оскільки шкода полягає у втраті матеріальних і нематеріальних активів, вважає І.Б. Стефанюк за доцільне в контрольній-ревізійній роботі керуватися наступним:

а) по-перше, при виявленні правопорушення ревізор обов'язково має встановити факт заподіяння цим правопорушенням шкоди. Лише, з'ясувавши це, і, зазначивши в акті, що порушенням певної норми законодавства, що об'єкту контролю заподіяно шкоду на N-суму незаконних видатків, недостачі, безпідставного списання матеріалів тощо, можна говорити про збитки (рис. 3).

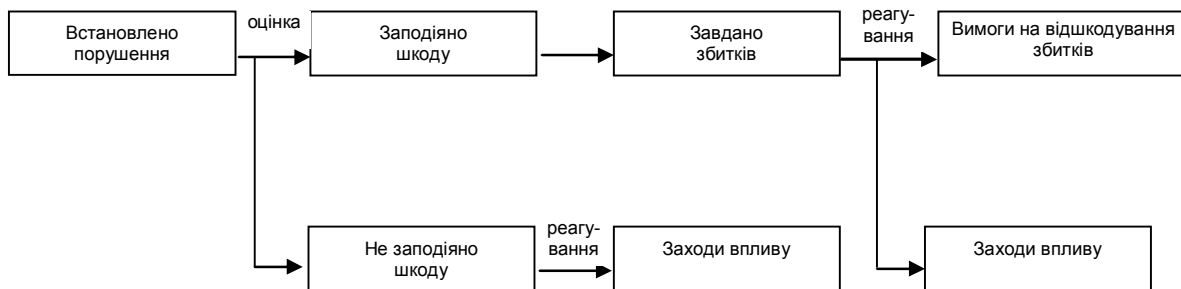


Рис. 3. Взаємозв'язок змісту правопорушення і реагування на нього

б) по-друге, за грошовим (вартісним) вираженням збитки можуть бути більші від шкоди, оскільки вбирають у себе як витрати на відновлення порушених прав, так і доходи, які об'єкт контролю міг би реально одержати, якби не сталося правопорушення (упущену вигоду);

в) по-третє, шкода може бути заподіяна об'єкту контролю, його працівникам, бюджету чи державі шляхом прийняття актів, скоєння дій чи бездіяльністю фізичних або юридичних осіб;

г) по-четверте, встановлені факти заподіяння шкоди в актах ревізій часто передаються словосполученнями: "допущено розкрадання", "здійснено незаконні видатки", "занижено вартість майна" тощо. Отже, фактично вказується, яким способом завдано шкоду. Такий підхід, коли в акті не зазначається, що порушенням заподіяно шкоду, часто призводить до невірного визначення в акті ревізії розміру збитків, а відтак – до пред'явлення об'єкту контролю вимог на їх відшкодування у завищених розмірах;

д) по-п'яте, шкоду визначити набагато простіше, ніж збитки від неї. Для цього достатньо довести, що внаслідок правопорушення мала місце втрата матеріальних чи нематеріальних активів (суть втрати активів зазначено вище). Щодо встановлення збитків, то згаданим спільним наказом передбачено їх визначення не тільки за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а й за експертною оцінкою та іншими способами відповідно до законодавства. Тобто, об'єктивно визначити розмір збитків значно складніше. Інколи для цього залучають фахівців за межами Служби уже після завершення контрольних заходів [25, с. 33-34].

Слід погодитись з думкою І.Б. Стефанюка, про те, що існує необхідність визначати і задокументувати розмір збитків не в акті ревізії, а в окремому розрахунку, який складатиметься після закінчення ревізії, але не пізніше дати пред'явлення вимог на усунення порушень за результатами контролю.

На жаль, законодавці не дали визначення таким основним поняттям в контрольно-ревізійній діяльності як "ревізія" або "перевірка", не встановили їх відмінні особливості, завдання і функції, не визначили права, обов'язки і порядок діяльності контролера, ревізора, інспектора. Звичайно ж, практика проведення ревізій, та різного роду перевірок, відомчі інструкції, традиції, що склалися, все це дає можливість провести ревізію або перевірку на належному рівні і відповідним чином оформити результати контрольного заходу. Проте нормативно-правовий документ, що вводить обидва ці терміни в правове поле нашого законодавства, до теперішнього часу не прийнятий, тому кожен трактує ці поняття так, як визнає за потрібне.

Але було б помилкою *порівнювати* контроль з аудитом в буквальному розумінні (як це роблять багато авторів у своїх працях, не знайшовши тому інших пояснень); проте порівняння – не доказ. Хоча певний зв'язок між різними сторонами процесу контролю, існує, проте, він різний для різних конкретно-історичних умов. Так, колишня ревізія цілком уживалася з контролем. Сучасний аудит також служить сприятливим середовищем для окремих видів контролю і використання контролерської праці. Тому уявлення про аудит як форму правління контролю можна вважати за помилку: контроль набагато ширше поняття, ніж аудит.

Вважаємо за потрібне розробити спеціалізований словник, що сприятиме приведенню до єдиної термінології того понятійного апарату, яким користуються суб'єкти господарського контролю. За їх допомогою Словника можна відновити в контекст контролю ФГЖ. Розуміння термінів не передати простим списком з великого числа категорій, а складну діяльність контролера – їх обмежити набором декількох термінів. В принципі, цим шляхом намагалися йти науковці багато років, що прагнули на основі категорій побудувати апарат контролерської логіки.

Коло проблем, що розглядаються тут, включає обмежену кількість категорій, які стосуються лише деяких логіко-діалектичних, гносеологічних і логічних аспектів проблем аналізу процесу формування думок в науці контролю. Зрозуміло, поставлені тут проблеми дослідження категорій з спірних наукових питань є тільки частиною тих проблем, які можуть стати предметом логіко-гносеологічного аналізу науки господарського контролю.

Необхідність аналізу процесу розвитку категорій, обміну думками пов'язана з вирішенням одного з основних завдань формування основ науки господарського контролю, а звідси формування нової людини – контролера, і, зокрема, нової особи-вченого, формування якої продовжиться і після закінчення вищої школи, коли вона потрапляє в сформований науковий колектив. Наукова критика, спори, вимоги шукати нових аргументів на підтвердження своєї точки зору – все це допомагає науковцям і практикам скластися в справжнього ученого і контролера, здатних не тільки шукати і знаходити істину, але й відстоювати її в спорах і дискусіях, обґрунтовувати її справедливість.

Доречно констатувати традицію категоризації знання, що склалася в контролі. Вона є виділенням ключових змістовних одиниць – видів знань про ряд подій, що відбуваються в науці контролю та контрольно-ревізійній практиці. Категорії та принципи, будучи зв'язані між собою, організують творчий процес.

В чому необхідність розробки категорій контролю? Та в тому, що в недалекому майбутньому може прийти покоління контролерів, які знають про контроль і бухгалтерію лише з історії обліку або римського права. Нам багатьом відомий класичний метод виступів майстрів господарського контролю. І, мабуть, кожний, хто хоч один раз самостійно проводив ревізію, мріяв про те, що б за один-два дні він міг виявити масу порушень.

Ми не претендуємо на всебічне дослідження наукової дискусії з проблем категорій, зважаючи на складність і різносторонність цього явища. Зрозуміло, поставлені тут проблеми дослідження категорій з спірних наукових питань є тільки частиною тих проблем, які можуть стати предметом логіко-гносеологічного аналізу в господарському контролі.

Висновки та пропозиції щодо подальших досліджень. Глобалізація, екологічна криза, вихід на технології нового покоління і на нові джерела енергії вимагають від господарського контролю початку ХХІ ст. переходу від стратегій аналізу до стратегій синтезу. Перш за все це стосується синтезу контролю і обліку, права і економіки. Вирішувати завдання перекладання основ контролю на такі стратегії необхідно з різних напрямів, але одним з найважливіших серед них є комплексне вивчення категорій.

На даному етапі розвитку науки контролю не досягнуто єдиного розуміння з багатьох питань теорії контролю, немає чіткого глосарію, який би однозначно пояснював суть тієї або іншої категорії контролю, хоча це вкрай необхідно для дослідників в пошуку нових можливостей контролю для підвищення ефективності його здійснення задля економічного зростання виробництва, збереження майна власника, розумного розподілу прибутку.

Науковцям необхідно, по-перше, прослідкувати еволюцію розвитку категоріально-системної методології в напрямі від філософії до обліку і контролю; по-друге, дослідити, чи розвинене в філософії та в праві поняття категорій отримує інтерпретацію з боку бухгалтерського обліку і контролю, та з урахуванням цього сформувати теорію динамічних систем контролю; по-третє, враховуючи можливість подальшого синтезу з правовими концепціями, викласти основи розуміння категорій в контролі; по-четверте, довести правильність підходу до розробки категорій в контролі, де з самого початку його розвитку закладені ідеї обліку, контролю і права.

Виявлено, що частина з наведених категорій можуть служити своєрідними "точками зростання" знання про контроль. Розробка категорій "відхилення", "порушення", "школа", "збиток" будуть сприяти розгортанню циклу досліджень з проблематики системного підходу, що має серйозне теоретичне значення і практичні виходи в інші галузі знань, в теорію і практику ревізії та судової експертизи.

Поглиблене вивчення основних категорій, суттєво розширить і збагатить контроль, повне і всебічне вчення його розвитку, як логіку і теорію пізнання, його понятійний апарат.

Значний інтерес учених слід зосередити не тільки на самому визначенні категорій, але й і на тому, як це зроблено, якими засобами, шляхами, методами. Звідси виникає широка зацікавленість учених у дослідженні логіко-методологічних проблем науки контролю.

Значну увагу слід приділити дослідженню категорій збереження майна, захисту інтересів працюючих, мотивів, цілей та соціальної сторони крадіжок марнотратства тощо. Велике теоретичне і практичне значення мають соціально-економічні дослідження в області теорії пізнання ФГЖ, особливо, їх змісту, характеру, та ролі у формуванні та розподілу прибутку, зацікавленості працівників.

Слід суттєво поповнити арсенал категорій і понять господарського контролю як науки, обговорити шляхи створення системи її категорій. Серйозну розробку повинно отримати вчення про суб'єктний фактор здійснення внутрішнього контролю. Значну увагу приділити дослідженню категорій "докази", "підтвердження", "розрахунок", "стягнення", "збиток", "відшкодування". Велике теоретичне і практичне значення мають соціально-економічні дослідження в області теорії контролю, особливо праці контролерів, її змісту, характеру, ролі у формуванні типу особи контролера.

Список використаної літератури:

1. *Аристотель*. Категории / Аристотель. – М., 1939. – С. 106. 2. *Батеньков М.Я.* Контроль и ревизия / М.Я. Батеньков // Счетоводство, 1893. – № 23. 3. *Бенинг С.А.* Необходимость учета ценностей в промышленных и торговых предприятиях / С.А. Бенинг. – Спб., 1912. 4. *Борян Б.А.* Государственный контроль в Союзе ССР и Западной Европе / Б.А. Борян. – М.: Изд-во Наркомторга, 1928. 5. *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. 6. *Ватсон А.Т.* Фальсификация счетов / А.Т. Ватсон // Счетоводство, 1889. – № 3. 7. *Война бухгалтеров против Счетоводов* // Практическая жизнь, 1912. – № 20-23. 8. *Ганін В.І.* Методологія соціально-економічного дослідження: [навч. посібн.] / В.І. Ганін, Н.В. Ганіна, К.Д. Гурова. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с. 9. *Гомберг Л.И.* Значение контроля / Л.И. Гомберг // Счетоводство, 1897. – № 21-22. 10. *Краинский В.Е.* Организация хозяйства в связи с сельскохозяйственным счетоводством / В.Е. Краинский. – Спб., 1876. 11. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2341-14>. 12. *Ленін В.І.* Повне зібрання творів / В.І. Ленін. – Т. 29. – С. 176. 13. *Малев А.* Моральное значение контроля / А. Малев // Практическая жизнь, 1910. – № 15-23. 14. *Мальоне Д.* Отношение счетоводства к политической экономии / Д. Мальоне // Счетоводство. – 1890. – № 1, 3, 5, 20-23, 24. 15. *Николаева С.А.* Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма "ЦБА", 2004. – 288 с. 16. *Полов А.З.* Контроль, его назначение и способы выполнения / А.З. Попов // Счетоводство. – 1895. – № 15-16. 17. *Райзберг Б.А.* Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с. 18. *Раймонд де Рувер.* Как возникла двойная бухгалтерия / Раймонд де Рувер. – М.: Госфиниздат, 1958. 19. *Рачков П.А.* Науковедение / П.А. Рачков. – М., Изд-во Московского университета. 1974. 20. *Риггс Дж.* Производственные системы: планирование, анализ, контроль / Дж. Риггс. – М., "Прогресс", 1972. – С. 340. 21. *Русаков М.* Учет и растраты / М. Русаков // Счетоводство, 1927. – № 3. 22. *Серрюс Ш.* Опыт исследования значения логики / Ш. Серрюс. – М., 1948. – С. 55. 23. *Смеляков Н.Н.* Деловая Америка. (Записки инженера). 2-е изд. (доп.) М., Политиздат, 1970. – 415 с. 24. *Справочник по аудиту* / Под ред. проф. Уткина Э.А. – М.: Ассоциация авторов и издателей "Тандем". Издательство ЭКМОС, 1999. – 432 с. 25. *Стефанюк І.Б.* Вплив дефініцій на якість фінансового контролю / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 25-34. 26. *Тишин С.* Система встречных документов / С. Тишин // Счетная мысль, 1930. – № 1. 27. *Цоглин В.* Надлежащая постановка счетоводства и контроля, как мера борьбы с хищениями // Вестник Бакинского Общества Бухгалтеров, 1912. – № 2-3. 28. *Эдвинссон Лейф.* Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях / Лейф Эдвинссон. – М.: ИНФРА-М, 2005. – XX, 248 с.
- БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:
– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві