

ТЕОРІЯ І МЕТОДОЛОГІЯ ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ: ІНСТИТУЦІЙНИЙ ПІДХІД

*Розглядаються теоретичні і методологічні основи господарського контролю,
аналізуються методи і прийоми дослідження інституційного підходу
в контексті організації та здійсненні контролю*

Постановка проблеми. Необхідність наукового обґрунтування передумов сучасного розвитку господарського контролю в світовому економічному просторі і в економіці України виникла внаслідок створення транснаціональних монополій; мультигалузевих монополій, що призводить до відокремлення власності від території, а власника від процесу управління нею; це все докорінно змінює характер корпоративних стосунків.

Інтерес до господарського контролю (далі – ГК) в умовах розвитку інтеграційних процесів в сучасному бізнесі обумовлений постійно зростаючою концентрацією капіталу, високим рівнем зовнішньої і внутрішньої конкуренції, непередбачуваністю інфляційних змін навіть в країнах із стабільними грошовими системами, значним зростанням виробничих витрат і частки доданої вартості в собівартості продукції, які впливають на зміну інституційного середовища.

Законодавство України про підприємницькі об'єднання, і холдинги зокрема, характеризується відсутністю системності, послідовності, одноманітності понятійного апарату. Сьогодні діє інша система підготовки кадрів контролерів, змінились їх роль і місце у системі господарювання. Контроль, який раніше був зосереджений на виявленні порушень законів, фактів привласнення державного майна, перевірки стану бухгалтерського обліку та виявленні фальсифікації звітності, в нових умовах направлений лише на перевірку достовірності звітності, яка у порівнянні з минулим досить спрощена. Тому практично бухгалтерський облік нікого не цікавить, крім розрахунків з податковими органами та системою пенсійного фонду.

Вельми актуальним завдання вивчення і узагальнення теоретичних основ і розробки практичних рекомендацій в рамках інституційних аспектів функціонування ГК в Україні виявляється при дослідженні конкретних ситуацій, пов'язаних з підприємницькою діяльністю, аналізом проблем, що виникають в області контролю, обумовлених інституційними змінами.

“Протягом третього кварталу 2008 року, заявив Ігор Стефанюк, – ми провели понад 12 тисяч перевірок і більш як 11 тисяч підприємств, установ і організацій виявили фінансово-бухгалтерські порушення. Ревізували сфери освіти і культури, охорони здоров'я, агропромисловий комплекс, матеріальне виробництво, владні структури і сферу послуг” [с. 4]¹. Як бачимо, зовсім змінилась філософія контролю: 30-40 років тому таке не могло відбутись. Підкреслимо, що наведене відбувається в основному в бюджетній сфері. Кожній грамотній людині тепер зрозуміло що робиться у приватному секторі.

За останні роки спостерігаються зростаючі тенденції до все ширшої стандартизації бухгалтерського обліку та уніфікації його положень у міжнародному масштабі. Це відбувається у результаті розвитку грошово-кредитних відносин та характеру

функціонування ринків капіталу як в масштабах України, так і світовому масштабі, а також виникнення міжнародних корпорацій і складних господарських (економічних) структур. На жаль, науковці-бухгалтери і аудиторі практично не реагують на ці масштабні зміни.

Наведені вище явища потребують не лише повної достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності, але й забезпечення порівняльності даних та інформації, що створюються бухгалтерським обліком у часі і просторі, ретельного ГК за одержаними та розподіленими доходами.

Структурні зміни в компаніях, що призводить до появи фінансово-промислових груп (далі – ФПГ) холдингів і ТНК мають розглядатися як важливі умови розвитку теорії ГК. Тому важливо дослідити вплив структури компанії або групи компаній на визначення цілей і завдань внутрішнього господарського контролю (ВГК).

У фінансово-промисловій групі структура ВК повинна враховувати особливості формування групи, оскільки в таких компаніях часто виділяється окрема компанія, що здійснює поточне керівництво. Як правило, така компанія називається такою, що управляє. Структура внутрішнього аудиту, на наш погляд, повинна створюватися в компанії групи, що управляє, а не в кожній окремій компанії на підприємстві. Там повинна діяти СВК.

Метою дослідження є обґрунтування ГК як науки в умовах інституційних змін з уточненням предмету і об'єктів дослідження, принципів та категорій, науки ГК.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми теорії та методології різних галузей контролю або так званої загальної теорії контролю розглядали: М.Г. Белов, І.А. Белобжецький, Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Штейнман та ін.

Викладення основного матеріалу дослідження. Контроль – перший і останній та найбільш важкий етап діяльності в циклі роботи керівника будь-якого рангу. Він має бути спрямований на досягнення підприємствами встановлених цілей.

Контрольні функції можна поділити на наступні підфункції: а) визначення показників оцінки виконання завдань; б) порівняння отриманих показників з плановими (за даними); в) застосування дій, що коригують ситуації, за яких виникають відхилення певних показників.

Контроль, як показано на рис. 1, становить елемент діяльності, яку можна визначити поняттям: **зворотний зв'язок управління підприємством**. На основі інформації про норми та плани, а також про стан виконання завдань приймається інтервенційне рішення².

¹ Дацяк Л. 12 тисяч перевірок – 11 тисяч правопорушень. // Урядовий кур'єр. – 2008 р. – № 186. – 4 с.

² Інтервенція – від пізнєлат. “interventio” – вмешательство. – (С. 496).

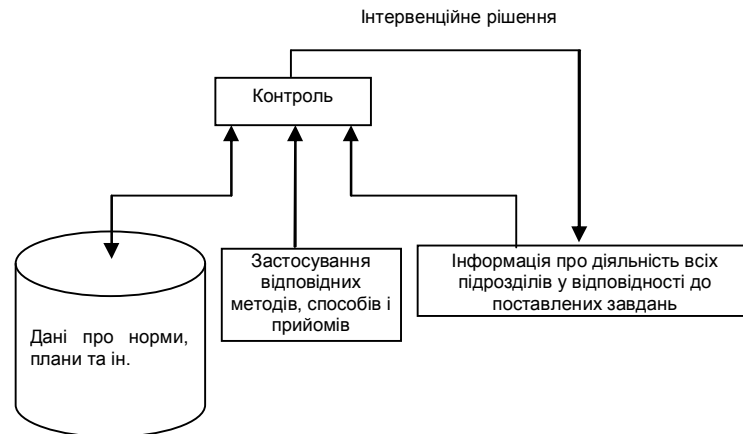


Рис. 1. Процес контролю як процес зворотного зв'язку

Основна мета суб'єкта контролю є встановлення причини або міри відхилення від бажаного стану виконання завдання. В процесі контролю можна виділити наступні етапи:

1. Визначення бажаного стану. Передбачуваний стан формується на стадії планування. Тут проблеми виникають тоді, коли важко виміряти в об'єктивний спосіб стан підконтрольного об'єкту. Тоді може виникати конфлікт між особами, що здійснюють вимірювання. Суб'єктивність вимірювання обмежує об'єктивність контролю. Тому слід прагнути до того, щоб розробити показник чи групу об'єктивних показників, які б характеризували як бажаний стан, так і фактичний стан об'єкту. Досить часто такий бажаний стан визначають як норму.

2. Визначення фактичного стану. В результаті виконання поставлених завдань об'єкт досягає певного стану. Вимірювання реального стану є основним завданням контролю. Найбільш складним є визначення відповідності вимірювань. Тому варто досить чітко визначити час та предмет контролю. Звичайно, характеристика фактичного стану повинна бути тісно пов'язана з характеристикою бажаного стану.

3. Порівняння бажаного стану або норм з фактичним станом. Результат порівняння дозволяє визначити зв'язок між цими двома величинами. Найкраща ситуація тоді, коли відсутні відхилення або вони знаходяться в допустимих межах. Небезпечна ситуація тоді, коли виникає позитивне або негативне відхилення, наприклад, перевищується запланована величина витрат чи величина прибутку. Негативне, тобто небажане відхилення – це менші прибутки, менша кількість проданих товарів тощо. Інколи відхилення можуть бути бажані, наприклад, прибутки від діяльності більші за очікувані.

4. Аналіз відхилень. Тут варто визначити причини виникнення відхилень. Найбільш розповсюдженими причинами є: помилки, що виникають в результаті неефективного управління, зміни середовища підприємства та непередбачувані випадки, так звані перешкоджаючі фактори.

5. Прийняття інтервенційних рішень. На основі результату контролю, який повинен відповісти на запитання, як і чому отриманні показники з виконання вирізняються від бажаних показників, приймаються інтервенційні рішення. Вони мають за мету застосування корекційних дій, які б сприяли досягненню бажаного стану. У випадку, коли не можливе досягнення бажаного стану, застосовуються такі інтервенційні дії, що призводять до мінімізації збитків. Небажана ситуація виникає тоді, коли рішення про корективи приймаються із запізненням або при допущенні помилок при плануванні. На практиці досить часто виникають всі випадки.

Процес контролювання в управлінні – це систематичні зусилля, що здійснюються з метою встановлення норм діяльності, порівняння їх з наявними досягненнями та

застосування, коли це потрібно, коригуючих дій, щоб наблизити результат до плану та очікувань.

Контролювання – завершальна функція процесу управління (перевірка, чи дійсно заплановані цілі досягнуті, чи ні). І так, як наведено на рис. 1., коли ціль не досягнута, необхідно застосувати інтервенційні дії, щоб скерувати процес у потрібне русло. Інтервенційний процес виконує завдання негативного зворотного зв'язку.

Процес контролю полягає у підвищенні узгодженості в діяльності підприємства через усунення порушень, їх причин та джерел, а також спонукання до дій, які допоможуть усунути негативні наслідки. Цю мету суб'єкт реалізує за допомогою двох функцій:

– *охоронна функція контролю (запобіжна)* – полягає в забезпеченні узгодженого функціонування всієї структури підприємства, що дозволить мінімізувати в матеріальні збитки (наприклад, від неякісної продукції) та позаматеріальні (від неправильне використання кадрів);

– *креативна, спонукаюча функція*, яка полягає в мотивації та ініціюванні діяльності, що служить для підвищення налагодженості функціонування підприємства.

Функції контролю з точки зору поставлених перед ним завдань можна виділити наступним чином:

– *інформаційна* – полягає в наданні інформації про рівень виконання завдань, ефектів та помилок;

– *профілактична* – щоб уникнути помилок, контроль тут виступає у вигляді так званого страхування;

– *коригуючо-охоронна* – має за завдання наближення до бажаного стану;

– *креативна* – метою якої є спонукання до кращих результатів;

– *інструктивна* – для того, щоб показати, як ліквідувати відхилення та підказати рішення;

– *спонукальна* – завданням якої є спричинення запланованих змін в особистості контрольованих.

Досліджуючи ГК, необхідно говорити не про діяльність контролерів взагалі, а про його розвиток в рамках економічної діяльності різних компаній. Відповідно до цього нами досліджувалися суб'єктність і об'єктність ГК.

Сучасний ГК – складна, внутрішньо диференційована система, що включає різні компоненти. Структура цих компонентів визначається в основному трьома видами диференціації: за критерієм предмету (предметна), за критерієм способу пізнання (методологічна), за критерієм цілі і використанню результатів дослідження (прагматична). Предметна диференціація всередині ГК обумовлена існуванням різних парадигм, що є підходами, які вирізняються, іноді протилежними, теоретичними концепціями, наприклад, ревізія, і аудит, інвентаризація і обстеження тощо.

Це означає, що ГК може здійснюватися на макро або на мікро рівні. В умовах ринку ГК у переважній більшості здійснюється на мікро рівні, тобто на конкретному підприємстві. Звідси, нам слід створити наукову теорію

господарського контролю, яка базувалася б на простішій моделі підприємств, не зважаючи на те, що система контролю не завжди здатна управляти нею.

Безумовно, передумови сучасного ГК, так само як і передумови теперішнього бухгалтерського обліку, з'явилися виключно у зв'язку з появою такого поняття, як "підприємство".

Господарючими суб'єктами визнаються підприємства, на які відповідно до чинного законодавства покладені обов'язки ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, які необхідні суб'єкту господарювання, а також для перевірки правильності обчислення податкових платежів та сплати установлених податків і зборів.

Головним суб'єктом мікроекономічних стосунків є підприємство (фірма), тому що:

– виробнича діяльність в ринковій економіці в основному здійснюється фірмами, які перетворюють наявні та придбані ресурси в кінцевий продукт. Вони оптимізують в своїх інтересах обсяг виробництва, визначаючи структуру і об'єкти випуску та реалізації готової продукції;

– підприємство – основний споживач ресурсів. Воно купує капітальні засоби, сировину, матеріали, устаткування; орендує або купує землю; наймає працівників;

– структура ринку визначається розмірами і числом підприємств, що діють в галузі;

– діяльність підприємств у великій мірі впливає на загальну ефективність ринкової економіки держави. Вона досягається завдяки здатності підприємств створювати оптимальну комбінацію виробничих чинників і якнайкраще їх використовувати. Або, навпаки, не досягається, коли підприємства (скажімо, монополії) діють неефективно.

Американський професор Ш. Сандер характеризує фірму наступним чином (рис. 1).

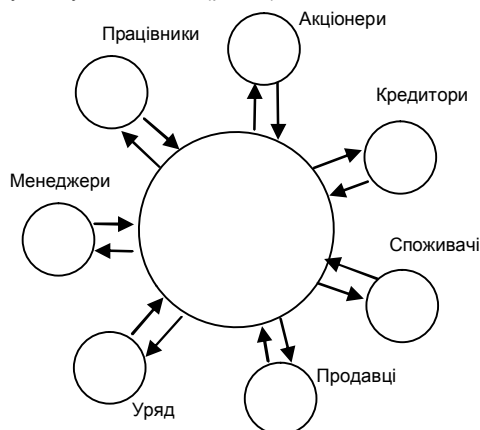


Рис. 2. Фірма як набір контрактів між агентами³

Сьогодні неможливо обійтись без вивчення процесів формування транснаціональних монополій і глобалізації, яка з'явилась не лише у галузі промисловості і торгівлі, але і в галузі контролю. Відповідно, глобальні аудиторські мережі, що виникли в світі, вирішували і вирішують завдання, які пов'язані з чітко певною метою, а саме: підтвердження фінансової звітності компанії. Але це ще не ГК, а лише його незначна частина. Айсберг – основа виробничої діяльності компанії залишається поза контролем. В поле зору аудиторів попадають лише внутрішні цілі, тобто забезпечення інтересів внутрішнього господарського життя підприємства, – грошові потоки. Сучасний внутрішній аудит зародився в епоху розвитку капіталізму. Його виникнення пов'язане з потребами регулювання господарського життя і як основа різносторонньої діяльності компанії. Іншого контролю у той час просто не було.

Ключовими характерними ознаками, які використовують для порівняння різних економічних систем є їх інституційна структура і система координуючих механізмів, які забезпечують функціонування економіки. Традиційно, вони зводяться до форми власності на засоби виробництва; способу координації і управління економічною діяльністю [2, с. 38], [Макконнелл]⁴.

В 20-30-х рр. ХХ ст. сформувався новий напрям економічної думки, який отримав назву інституціоналізм (з лат. *institutio* – "звичай, повчання"). Метою даного напрямку стало дослідження сукупності соціально-економічних факторів (інституцій).

У наш час важливого значення в подальшому розвитку теорії і методології контролю набуває інституційний підхід, який широко використовується в різних економічних науках. Під ним розуміють (від лат. *institutum* – встановлення, пристрій, установа) – учення, яке розглядає значення різних інституцій, а також їх взаємодію в області прийняття певних рішень.

"Інституції – це правила гри в суспільстві або, точніше, придумані людьми обмеження, які спрямовують людську взаємодію в певне річище. І як наслідок вони структурують стимули в процесі людського обміну – політичного, соціального чи економічного. Інституційна зміна визначає шлях, яким суспільство розвивається в часі, і тому є ключем до розуміння історичної зміни" [5, С. 10]. "Інституційна зміна – складний процес, наростання змін може бути наслідком змін правил, неофіційних обмежень, характеру та ефективності дотримання правил" [6, С. 15]. Ось яких знань не вистачає нашим науковцям, пропонуючи ту чи іншу модель контролю в Україні, наприклад, створити Міністерство контролю (воно було при Сталіні), яке вирішить, на думку дослідника, усі проблеми.

Перший етап характеризувався формуванням основних положень інституціоналізму як економічного напрямку. Представниками даного етапу були Т. Веблен, Дж. Коммонс, У. Мітчелл.

Американський економіст, соціолог Торстейн Веблен поділяв епоху ринкового (грошового) господарства на дві стадії, першої з яких характерна належність влади і власності підприємцям. На другій стадії відбувався розкол між бізнесом та індустрією, причиною чого виступало протиріччя власників та організаторів виробництва. Підприємницький клас, отримавши бізнес у власне розпорядження, намагався отримати прибутки на капітал. Власники ж не вкладали цей капітал у виробництво, а надавали у кредит. Таким чином, для бізнесменів джерелом доходів була не індустрія, а фінансова сфера. У розвитку виробництва зацікавленими залишалися лише організатори виробництва, так як технічні працівники не мали свого капіталу та використовували надані їм у кредит засоби. Таким чином, власність капіталістів втілювалась не в засобах виробництва, а в цінних паперах, що свідчить про її перехід з матеріальної сфери у нематеріальну.

Синтез інституціонального та неокласичного напрямків економічної науки представив на початку ХХ ст. німецький вчений Й. Шумпетер. Метою для підприємця він визначав максимізацію прибутків або зменшення витрат внаслідок впровадження інновацій. Економічним розвитком Й. Шумпетер визначав перехід економіки з однієї рівноваги в іншу, що відбувається за рахунок інноваційної діяльності. Отримання коштів у кінцевому результаті свідчить про завершальний етап виробництва та збільшення сукупного продукту. Таким чином, інновації максимізують прибутки підприємства, а капітал – це "фонд купівельної сили", за рахунок якого придбаються засоби виробництва з

⁴ Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер. с 14-го англ. изд. – М.: ИНФРА-М, 2005. – XXXVI, 972 с.

⁵ Норт, Даглас Институції. Институційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с.

⁶ Норт, Даглас Институції. Институційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с.

³ Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л.В. Нападівська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матеїч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападівської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с., с. 14.

метою застосування для розвитку суспільства. Основною функцією капіталу Й. Шумпетер визнавав забезпечення технічного, технологічного та суспільного розвитку суспільства.

У роки Другої світової війни відбувся занепад інституціоналізму. Відновлення даного напрямку спостерігаємо у праці Дж. Гелбрейта "Нове індустріальне суспільство" [2], присвяченій ролі технічної структури в економіці, тобто сукупності людей, що володіють різноманітними знаннями, досвідом, здібностями, вміннями і представлена вченими, конструкторами, фахівцями у різних сферах. Важливо відмітити її здатність максимізувати прибуток на капітал, забезпечуючи, в такий спосіб, міцні позиції на ринку.

Інституціоналізм набув широкого поширення в західній економічній науці, утворює там величезний масив різноманітних концепцій, загальною межею яких є вивчення економічних явищ в тісному зв'язку з соціальними, правовими, політичними і іншими процесами. На жаль, проблеми ГК в такому аспекті практично не досліджувались.

Даний взаємозв'язок визначають соціальні інститути – організації, що формують соціально-економічне середовище ринкового господарства (акціонерні товариства і інші власники, держава, судова система, політичні партії, некомерційні організації різного виду, освітні установи і ін.). Під інституціями розуміються також різні неформальні стосунки, регульовані традиціями, неписаними правилами поведінки, досягнутими угодами і ін. Все це робить відповідний вплив на організацію ГК.

На ГК впливає інституційне середовище, яке при всьому різноманітті інституційних умов в кожній конкретній країні домінує як певна модель, що відображає рівень розвитку економіки, соціальні, культурні та історичні особливості.

В інституційному середовищі можливі протиріччя між інститутом ГК і інститутом ринкового типу, що формуються, а також і між українським менталітетом і застосовуваними моделями реформування системи контролю. Подолання цих протиріч повинне сприяти вдосконаленню системи ГК, підвищенню його ефективності, що дозволить якісніше визначити основні напрями його подальшого реформування.

Не можна не враховувати того факту, що на розвиток ГК впливають різні громадські інститути (звичаї, традиції, сукупність соціальних норм і культурних зразків, що визначають стійкі норми соціальної поведінки і ін.). Інституціоналізм, активно використовуючи ідеї і дані інших наук (психології, соціології), може сприяти більш глибокому аналізу інституту ГК, оскільки останній не може розглядатися як явище, що колись встановлене, постійно випробовуючи на собі вплив інституційного і культурного середовища, в якому він знаходиться.

Інституціоналізм дозволяє пояснити динаміку процесу контролю, особливості його здійснення на різних підприємствах, умовах розвитку, а також еволюційні процеси його становлення і розвитку. Цьому сприяє застосування в інституційний аналіз інструментів, властивих суміжним наукам, що забезпечує цілковите розуміння ролі ГК в розвитку економіки.

При дослідженні інституційного середовища стосовно теорії і методології ГК можна виділяти мікро- і макрорівні. Перший рівень представляється чинниками, що мають безпосереднє відношення до самого підприємства, яке здійснює господарсько-фінансову діяльність, зокрема розрахунки з постачальниками, конкурентами, посередниками, клієнтами і т.д. Другий – макрорівень включає чинники, які носять глобальний

характер і визначають забезпечення контролем економіки і ринку в цілому. Вони безпосередньо не пов'язані з конкретним підприємством, а тому відносяться до категорії неkontrolьованих чинників.

Укрупнену класифікацію інституційного середовища, на наш погляд, можна представити так: **геополітична**, яка формує комплекс стосунків між країнами для реалізації їх інтересів у загальносвітовому масштабі; **політико-правова**, – формує систему стосунків, в процесі яких реалізується економічна, політична і юридична влада держави на національному рівні; **культурна** – формує взаємовідносини між членами суспільства в області культури; **природно-кліматична** – характеризує географічне положення країни, так як наявність і структура природних ресурсів багато в чому визначають місце країни в міжнародному розподілі праці; **науково-технічна** – в якій реалізуються творчі здібності учених і практиків, а також їх професійні навички; **демографічна**, яка характеризує населення країни, виражається через показники чисельності і структури населення, тривалість життя; **соціально-економічна** – представляє взаємозв'язані умови, в яких протікає господарська діяльність підприємств і функціонують державні установи.

Досить важливо, що б динаміка інституційної структури методології ГК відповідала законамірностям і тенденціям, визначених його загальною теорією⁷. Остання повинна будуватися на детальному вивченні інституційного середовища та його складових, які наведені нами вище. Джерелом інституційних змін в ГК служать в основному змінні вимоги і цілі держави та власників підприємств. Процес інституційних змін в ГК повинен відбуватися у вигляді повільних, поступових приростів і неформальних обмежень, а також до процедур і механізмів їх дотримання, реалізації результатів здійснення контролю.

До формальних обмежень відносяться рішення Уряду і інші нормативні акти, які визначають "правове поле" для функціонування ГК і встановлюють правила його здійснення, але не для кожного підприємства зокрема. Саме формальні правила забезпечують певну свободу господарюючому суб'єктові у виборі форм і методів здійснення ГК. Але разом з тим на основі формальних правил слід встановлювати відповідальність кожної господарської одиниці за наслідки ігнорування тих або інших державних правових норм. Формальні обмеження в області ГК можуть створювати як сприятливе, так і несприятливе середовище для розвитку бізнесу. Простота оформлення і реєстрації фірм, відсутність складнощів у веденні бухгалтерського обліку, складанні звітності та здійсненні її контролю, наявність або відсутність податкової пільги тощо. Несприятливі умови, зокрема, відсутність об'єктивного, але не дорогого бухгалтерського обліку і контролю, можуть надовго загальмувати розвиток бізнесу в державі, галузях, окремих сім'ях.

Під неформальними обмеженнями розуміються традиції, що існують в суспільстві, і звичаї, зокрема відношення до ГК, менталітет, що склався в Україні. Цього, на жаль, не враховували, коли запроваджували в Україні аудиторську практику, а тому результати не забарились.

Ментальність нації як специфічний спосіб сприйняття (апперцепції) і роз'яснення (інтерпретації) етносом свого внутрішнього світу та зовнішніх обставин

⁷ Теорію контролю ми називаємо загальною тому, що автори порізного іменують контроль: господарський, економічний, фінансовий, податковий тощо. Теорія контролю єдина. Немає окремої теорії управлінського, фінансового чи податкового обліку.

виробляється під впливом багатовікових культурно-історичних, геополітичних, природнокліматичних та інших чинників, їх зміна детермінує й певну еволюцію ментальних властивостей. Проте саме ментальність долає історичні епохи, зберігає код нації. Соціальні катаклізми можуть істотно впливати на форму вияву й навіть деформувати окремі ментальні риси нації. Сьогодні більшість науковців не можуть збагнути різниці між контролем та західним аудитом.

Цей феномен має перш за все практичне спрямування: перевірений генераціями досвід здійснення в країні контролю орієнтує людей на те, як жити й утвердити себе у доколишньому світі. В цивілізованому суспільстві формується особливо тісний зв'язок ментальності з політичною сферою, яка несе відповідальність за організацію та цілеспрямований розвиток суспільства.

Ментальність не має внутрішньої диференціації на економічну, політичну, моральну та інші складові, а виступає як цілісне духовне утворення. Тому її часто визначають як "дух народу", те, що пронизує всі царини життєдіяльності людей. Тому не можна довільно змінювати назви контролю, наприклад, аудит, люстрація і т.д.

Формальні інститути в системі ГК представляють його суб'єкти: з одного боку, це юридичні особи і підприємці без утворення юридичної особи, з іншого – законодавчі та виконавчі органи. До неформальних інституцій відноситься саме середовище, в якому існують стосунки контролю, а також явища, що виникають у сфері цих стосунків, наприклад "тіньова економіка", "антикризове управління", "офшор" і т.п. Характерним прикладом, коли недооцінка дії неформальних інституцій серйозно ускладнює функціонування встановленої законом норми, є надання державі та іншим користувачам звітності із спотвореною (викривленою) інформацією. Значною мірою це викликано тим, що бухгалтерський облік і контроль діють на правовому полі цивільного і корпоративного законодавства, яке не відповідає вимогам теперішнього часу. Сучасне законодавство з обліку і контролю встановлює для своїх суб'єктів цілий ряд обов'язків, таких, як забезпечення одноманітного ведення обліку майна, зобов'язань і відображення господарських операцій, здійснюваних підприємствами, складання і надання достовірної інформації про майновий стан господарюючого суб'єкта, його доходи і витрати, необхідну користувачам бухгалтерську звітність, тощо.

Визначаючи ознаки чистого капіталізму, можна виділяти приватну власність на ресурси і використання ринків та цін для координації і управління виробничою діяльністю. В такій економічній системі поведінка кожного учасника мотивується його особистими інтересами; кожна господарююча одиниця прагне максимізувати свою ефективність або прибуток на основі індивідуально прийнятого рішення в частині споживання чи виробництва. Ринкова система надає можливість приватного володіння капіталом, спілкування за допомогою цін і координації економічного життя на ринках – місцях, де зустрічаються покупці і продавці. Роль держави тут зводиться до захисту прав власності й встановлення відповідної правової структури функціонування ринків, через спеціально створену систему обліку і контролю.

Обов'язок власників, керівників підприємств, осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку, і підприємців полягає у суворому веденні бухгалтерського обліку в тому порядку, який встановлений українським законодавством і нормативними актами органів, що здійснюють

регулювання бухгалтерського обліку, дотримання термінів надання достовірної бухгалтерської звітності. На жаль, такий контроль з боку держави відсутній. В результаті облік ведеться на низькому рівні, а від цього страждає система ВК. Остання може ефективно діяти при правильній організації бухгалтерського обліку.

Західні фахівці стверджують, що "цивілізація XIX ст. будувалася на чотирьох інститутах. Першим із них була система рівноваги сил, яка протягом ста років попереджала будь-які довготривалі і руйнівні війни між великими державами; другий – міжнародний золотий стандарт, який символізує унікальну організацію світової економіки; третій – саморегулюючий ринок, що забезпечував неймовірне зростання матеріального достатку, і, нарешті, четвертий – ліберальна держава" [8 с. 13]. Кожен із цих інститутів мав певний вплив на організацію системи обліку і контролю, їх організацію та здійснення.

Історичні етапи розвитку обліку і контролю в Україні та світі достатньо досліджені та описані в економічній літературі. Тому тут немає потреби зупинятись на цьому питанні.

На всіх історичних етапах об'єктність ГК – це наявність та рух засобів виробництва (майна власника), господарська діяльність підприємств. Починаючи з XVI століття об'єктом ГК вже є господарююча одиниця та її діяльність. Найменшу зміну в історії зазнала об'єктність ГК. Разом з тим суб'єктність контролю і їх цілі змінювалися майже постійно. Особливо це відчувалось в радянський період, коли влада хотіла контролювати все і всіх, створюючи все нові і нові суб'єкти державного і громадського контролю.

До моменту, коли капітал не був відокремлений від власника, ГК у більшості випадків здійснювався як державна функція. Природно, суб'єктність була виражена, перш за все, в особі державних органів та їх контролерів. В Україні, коли відбувся процес відділення власників від капіталу, суб'єктність контролерів також змінилася, ГК у більшості випадків став приватною функцією або інакше кажучи функцією власника капіталу або призначеного ним адміністрацією.

Однак, установлення тієї чи іншої форми власності або ж використання того чи іншого способу організації управління, які забезпечують ефективний розвиток в одних країнах, не гарантує однозначного позитивного результату в іншій. Це в рівній мірі стосується і організації ГК, чого не враховують дослідники контролю. "Різниця у рівнях функціонування економік і збереження її впродовж тривалого часу не знайшло задовільного пояснення фахівців з проблем економічного розвитку, незважаючи на сорок років наполегливих зусиль" [9, С. 21]. Чому виникають зовсім різні системи організації і здійснення контролю в кожній окремо взятій державі, їх господарюючих суб'єктах? Цього не знають науковці, що працюють в ГК, а тому автоматично переносять чужий досвід організації контролю на нашу дійсність. А він, як правило, виявляється неефективним.

Короткий огляд і діагноз стану цивілізацій четвертого покоління показує, наскільки різноманітна палітра сучасних цивілізацій, що знаходяться на різних рівнях і в різних фазах свого життєвого циклу. Сюди відноситься і Україна. Очевидно, що застосування тут єдиних шаблонів ГК, спроби уніфікації і розмиття цивілізаційних відмінностей приречені на провал. Не

⁸ Великая трансформация: политические и экономические истоки нашего времени / Перевод с английского А.А. Васильева, С.Е. Федорова и А.П. Шурбалева. Под общей редакцией С.Е. Федотова. – СПб.: Алтейя, 2002. – 320 с.

⁹ Норт, Даглас Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с.

менш очевидно й інше: трансформація не може здійснюватися за однаковими рецептами і лекалами, потрібні конкретні, багато в чому унікальні підходи до кожної цивілізації з урахуванням її особливостей і стадії життєвого циклу [10, с. 49]. Отже і системи контролю мають бути різними в кожній новій цивілізації. А що робимо ми? Навмання, без обдумування і обґрунтування переносимо західні системи організації і методи здійснення аудиту (так у більшості країн світу називають контроль!) на нашу дійсність, а результати отримуємо протилежні. Тут простежується елементарне нерозуміння нашими науковцями історичних етапів розвитку ГК, наших традицій і менталітету, невміння науково обґрунтувати необхідність системи зовнішнього і внутрішнього контролю.

“Якщо казати відверто, то недавні неокласичні моделі зростання, побудовані на ідеї збільшення прибутків (Romer, 1984), накопичення фізичного та людського капіталу (Lucas, 1986) суттєво залежить від існування чіткої структури стимулів як рушійної сили.” [11, С. 171]. “Стимули – основні чинники функціонування економіки. Вони присутні у застосованих теоріях і мають конкретну форму і вплив. Висуваючи стимули на передній план, ми звертаємо увагу на їхню ключову роль у функціонуванні економіки” [12, С. 173]. Як видно не озброєним оком, що сьогодні зусилля обліку і контролю необхідно направити на соціальний захист працюючих. А хто з наших науковців це досліджував? Ніхто! Тому результати нашого контролю зовсім невтішні.

Намагання пояснити різний історичний досвід економік в розвинутих країнах, з державним плануванням та менш розвинутих країнах без залучення до моделі структури стимулів, породжених інституціями, здається мені марною справою [13, С. 171]. І це абсолютно правильно. Тут ми і втратили справжній, реальний, об’єктивний контроль соціального захисту працюючих та їх сімей.

Саме проблеми соціальної нерівності відігравали і відіграють значну роль в долі держав, що розвиваються в рамках ринкової цивілізації. Варто перевищити деяку критичну міру соціальної нерівності, і в країні починаються масові страйки, хвилювання, а в найбільш гострих випадках відбуваються революції. Це слід пам’ятати нашим організаторам систем контролю і обліку.

Інституції впливають на функціонування економіки через дію на витрати обміну та виробництва. Разом із технологією вони визначають трансформаційні (виробничі) витрати, що становлять сукупні витрати. [14, С. 14]. Тут і потрібен контроль, але інший, ніж ми розуміємо і маємо тепер, потрібні інші контролерські кадри, інша їх підготовка. Правда, дехто вважає, що освіта, підготовка облікових кадрів, це не наша наукова спеціальність. Поміляєтесь, шановні, ніякий фізик чи філософ не підготує нам справжніх контролерів.

Інституції разом із визначеними обмеженнями економічної теорії визначають певні можливості в суспільстві. Організації створюють для того, щоб скористатися такими можливостями. І, відповідно до їх еволюції, змінюються інституції. Остаточний шлях

інституційної зміни формується завдяки 1) “замиканню”, що виникає внаслідок симбіозного взаємозв’язку між інституціями та організаціями, які розвинулися під впливом структури стимулів, створених інституціями, і 2) процесу зворотного зв’язку, за допомогою якого люди усвідомлюють своє становище і реагують на зміни в сукупності можливостей. [15, С. 16-17].

Інституційна структура – це не лише закони, але й увесь спектр норм, звичаїв, правил поведінки, включаючи релігійні, притаманні даному суспільству. Важливо усвідомлювати, що вся область знаходиться у віданні державної політики і всім представленим нею спектром інструментів держава має можливість користуватися [16, с. 74]. На жаль, цього не розуміють наші дослідники, пропонуючи (нав’язуючи!) системи контролю інших країн світу, тому що не враховують культуру і менталітет українського народу, слабо знають наші звичаї, релігію. Тим більш це стає актуально в постіндустріальному суспільстві, в умовах коли зростає моральна самосвідомість, коли до розвитку бізнесу приходить нова зміна.

Інституційна структура визначається певним набором формальних (офіційних) і неформальних обмежень. “Офіційні правила охоплюють політичні (і судові) правила, економічні правила і контракти. Ієрархія таких правил – від конституцій, статутного і загального права, а також підзаконних актів до індивідуальних контрактів – визначає як загальні, так і специфічні обмеження” [17, С. 64]. Це слід також враховувати пропонуючи будь-які суттєві зміни в організації та здійсненні контролю і особливо при розробці проблем його загальної теорії, яка на сьогодні практично відсутня, хоча в Україні захищено десятки докторських дисертацій.

Господарський контроль як наука остаточно сформувався в самостійну галузь знань у 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’явилося знамените (проф. Ф.Ф. Бутинець) коротке визначення предмету ГК як науки про збереження багатства народів, яке і в наші дні в основному збереглось. Це наука про контроль стадій кругообороту капіталу в їх взаємозв’язку з продуктивними силами¹⁸. Нагадаємо, що ядром виробничих стосунків завжди вважалися стосунки власності, тобто в центрі уваги також виявляється саме багатство, майно власника, його рух та розподіл, а звідси, соціальна захищеність працюючих.

Будь-яка діяльність людини спрямована на досягнення певної мети. При цьому під метою у загальному випадку розуміють деяке ідеальне¹⁹ уявлення про бажаний стан або результат діяльності. Якщо реальний²⁰ стан не відповідає бажаному, то виникає проблема²¹. Розробка плану дій для усунення проблем складає суть задачі прийняття рішень за результатами контролю (рис. 3).

¹⁰ Яковец Ю.В. Глобализация и взаимодействие цивилизаций / Ю.В. Яковец. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2003. – 411 с.

¹¹ Норт, Даглас Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с.

¹² Норт, Даглас Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с.

¹³ Норт, Даглас Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с.

¹⁴ Норт, Даглас Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с.

¹⁵ Норт, Даглас Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с.

¹⁶ Супрун В.Н. Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке. – М.: КомКнига, 2006. – 192 с.

¹⁷ Норт, Даглас Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с.

¹⁸ Бутинець Ф.Ф. Предмет и объект контроля в сельскохозяйственных предприятиях / Учебное пособие. – К.: 1976 г. – 108 с.

¹⁹ франц. *ideal* (гр. *idea* – ідея, поняття, уявлення) – досконалість; бездоганний зразок чого-небудь; вища кінцева мета прагнень, діяльності;

²⁰ пізнаючий. *realis* – речовинний – 1) дійсний, існуючий у дійсності; 2) здійснений; 3) практичний, впливаючий з дійсного положення.

²¹ гр. *problema* – задача, завдання] – теоретичне або практичне питання, яке потребує розв’язання, дослідження

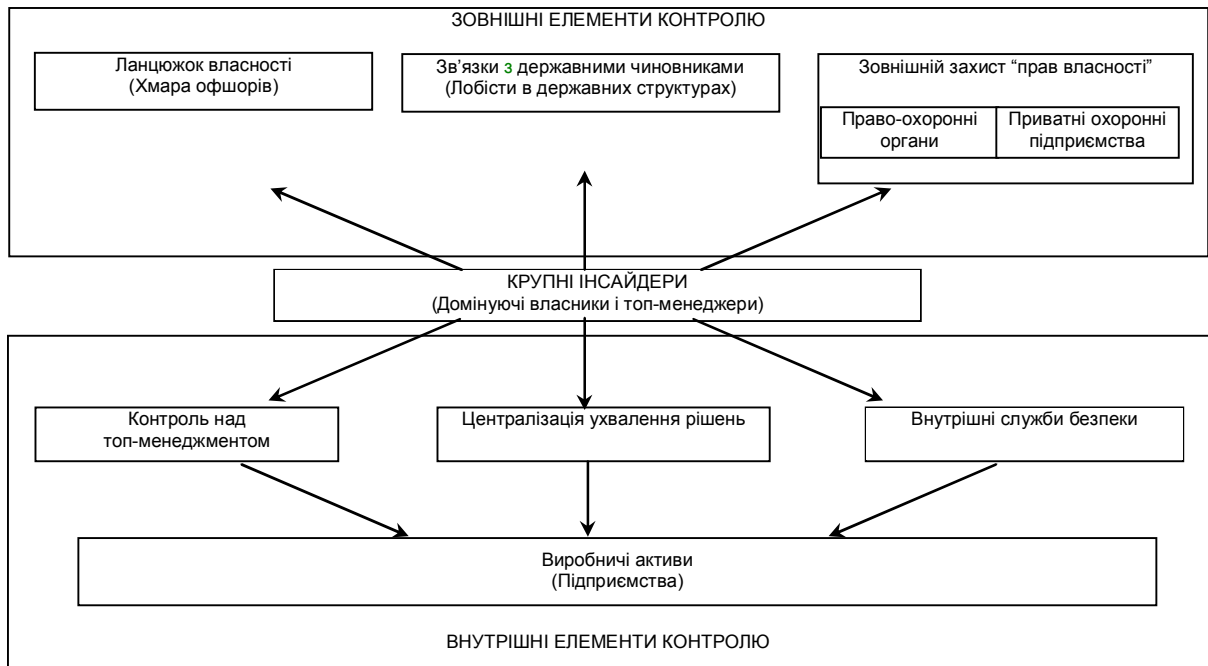


Рис. 3. Інфраструктура інсайдерського контролю

Джерело: Dzarasov R. Insider Control and Investment Behaviour of Russian Corporations: PhD Thesis. Ch. 3. Stoke-on-Trent, 2007. P. 78.

Контроль (з фр. *controle* – перевірка) – це складова частина управління економічними об'єктами та процесами, завершення в спостереженні за об'єктом з метою перевірки даного нагляду за станом об'єкта та необхідним станом, передбаченому законом, положеннями, інструкціями, та іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами. Контроль призначений для реалізації спостереження в залежності із задачами, правами та обов'язками суб'єкта управління. Ось що слід сьогодні розуміти під контролем, його сутність, а звідси і будувати його терію.

В теперішній економіці з'явився інсайдерський контроль, якого ще у 20-30 роках не було. Insider: інсайдер, особа, яка має доступ до внутрішньої інформації компанії. За визначенням у Законі про цінні папери 1934 р. (Securities Act of 1934) це може бути директор корпорації, робітник чи Власник акцій, який має більше 10 % зареєстрованих акцій, який в силу займаної посади отримує внутрішню інформацію, яка може бути використана в особистих цілях і нанести збиток іншим. Визначення отримало обширне тлумачення і включає в себе рідних та інших осіб, які в силу своєї посади можуть використовувати інформацію про діяльність фірми в особистих цілях. Про це сьогодні

жоден дослідник не говорить, а тому і неможливо побудувати нову теорію ГК, яка відповідала б сучасному розвитку суспільства.

Останнім часом склалися досить непрості ситуації в ряді напрямів діяльності людини, які тим чи іншим чином пов'язані з отриманням, обробкою та використанням інформації з метою здійснення контролю, її достовірності. У кожній із сучасних наукових та практичних галузей виникає необхідність вивчення таких ситуацій, у яких присутній фактор невизначеності нестохастичного характеру (здебільшого це галузі, пов'язані з прийняттям рішень, плануванням, прогнозуванням, управлінням технічними засобами тощо). В результаті здійснення реального ГК формується практично корисна інформація, яка потрібна різним групам користувачів. Будучи одночасно науковою та професійно-дослідницькою діяльністю і навчальною дисципліною, ГК вимагає зміни підходів в кожній з цих областей. Практика контролю може передувати його теорії, хоча це не бажано.

Названі вище проблеми ГК розглянемо з позицій теорії та методології. Теорія і методологія мають схожі риси і відмінності. Їх схожість полягає в тому, що вони взаємозв'язані, однаково бачать реальні факти діяльності господарюючого суб'єкта. Визначення поняття методології наводиться у табл. 1.

Таблиця 1. Визначення поняття "методології" в енциклопедичних виданнях

Методологія	1) вчення про науковий метод пізнання й перетворення світу, його філософська, теоретична основа; система принципів підходу до вивчення явищ об'єктивної дійсності; 2) сукупність прийомів дослідження, що застосовуються у будь-якій науці відповідно до специфіки об'єкту її пізнання (С. 479)	Український радянський енциклопедичний словник. Том 3. – К.: Поліусь, 1968. – 854 с.
Методологія	Вчення про науковий метод пізнання світу, його філософська, теоретична основа, система принципів підходу до вивчення явищ об'єктивної дійсності (С. 96)	Українська радянська енциклопедія. Том 9. – К.: ГРУРЕ, 1962. – 568 с.
Методологія	1) Сукупність прийомів дослідження, що використовуються в якійсь науці; 2) вчення про методи пізнання та перетворення дійсності (С. 387)	Український радянський енциклопедичний словник: в 3-х т. Том II / Редкол.: А.В. Кудрицький та ін. – 2-ге вид. – К.: Голов. ед.. УРЕ, 1987. – 736 с.
Методологія	Вчення про структуру, логічну організацію, методи та засоби діяльності (С. 164)	Большая Советская Энциклопедия (в 30 томах) Гл. ред. А.М. Прохоров. Изд 3-е. – М., "Советская энциклопедия", 1974. – Т. 16. – 616 с.

Слід зазначити, що сьогодні методологія є одним з необхідних і визначаючих чинників розвитку ГК. Відмінність теорії ГК від його методології полягає в наступному:

– теорія – результат попередньої діяльності науковців; методологія – початковий пункт і передумова наступної діяльності;

– теорія – система, що відображає сутність та закономірності об'єкту контролю; методологія – система прийомів і правил, як інструментів здійснення контролю;

– теорія націлена на вирішення проблеми, яка задана предметом;

– методологія – направлена на явище, способи і механізми його дослідження і одержання певного результату;

– головні функції теорії – пояснення і прогнозу (з метою формулювання норм, відповідних законів, положень з ГК, методичних вказівок і т.п.);

– головні функції методології – регулювання процесу здійснення контролю і формування результатів перевірки діяльності господарюючого суб'єкта з метою прийняття відповідного рішення, включаючи інтервенційне та у системі інсайдерського контролю.

Теорія і методологія ГК не відокремлені жорстко одна від одної, вони взаємопереходять, взаємоперетинаються: теорія, відображаючи реальну дійсність, перетворюється,

трансформується в методологію за допомогою розробки та формулювання принципів, правил і прийомів, які випливають з неї та знову повертаються в теорію (а через неї – в практику організації та здійснення контролю), так як суб'єкт контролю застосовує їх як своєрідне розпорядження в ході пізнання і відображення в результативному документі наслідків контролю.

В сучасному ГК проблеми методології займають важливе місце, особливо в таких його напрямках, як ревізія, аудит, аналіз, інвентаризація, економіко-господарські перевірки та ін.

У нашому розумінні методологію ГК можна представити у вигляді схеми (див. рис. 4).



Рис. 4. Схема сутності методології ГК

За допомогою методології ГК, що є сукупністю способів і прийомів, безперервно вивчається і узагальнюється господарська доцільність, ефективність та законність діяльності будь-якого підприємства. Історично сформованими елементами системи ГК виступають складові його методу, зв'язки між якими забезпечуються єдиною ціллю. Кожен визнаний сьогодні елемент методу контролю, безумовно, важливий і необхідний, з кожним з них необхідно рахуватись. Деякі з них, наприклад, інвентаризація, виникли ще в добухгалтерському періоді. Не можна недооцінювати методичні і методологічні проблеми, в той же час не слід і перебільшувати їх значення. Жоден методологічний принцип не може виключити, наприклад, ризики зайти в безвихідь в ході наукового дослідження^{22,23}.

Елементи методу ГК створювалися, відпрацьовувалися поступово у міру виникнення необхідності у дослідженні його проблем та при перевірці фактичного стану і руху майна власника, в результаті розширення самого поняття "майна", появи його нового стану і форм використання.

Головне призначення будь-якого елемента методу ГК – на основі відповідних принципів (допущень і вимог) забезпечити успішне вирішення певних теоретичних і практичних завдань, приріст знання в області контролю, оптимальне документування його процедур, побудову ефективної системи, розвиток тих або інших прийомів комп'ютерної обробки зібраної інформації.

Висновки, та перспективи подальших досліджень.

1. Суттю методології контролю економічних процесів є узагальнення методу так званого "сходження від абстрактного до конкретного". Сам цей підхід вперше був розроблений Гегелем в його знаменитий "Науці логіки". Суттю подібної методології є розмежування декількох рівнів реального здійснення контролю, в яких ведеться науковий аналіз. У явищі, що вивчається, спершу виділяється вихідна категорія контролю, що виражає його найглибшу, якісну основу. Це досягається шляхом відвернення (абстрагування) від різноманітних конкретних

сторін предмета і об'єкта контролю та виділення його найбільш типових властивостей. Тим самим виходить найзагальніше визначення предмету, що виражає риси, властиві всім його варіаціям.

2. Абстрактне в дослідженні сутності контролю, як правило, не спостерігається в реальності безпосередньо, а може бути виділене тільки теоретичним аналізом. Практично всі поняття, які ми використовуємо в повсякденному спілкуванні, в т.ч. і в контролі є абстракціями. Наприклад, ніхто ніколи не бачив "овочів" самих по собі. Однак мало хто може пояснити, що це узагальнена назва (абстракція) помідорів, огірків і т.д., що виражає щось загальне для них всіх. Таким чином, мова йде про те, чого безпосередньо – тобто емпірично – спостерігати не можна, але що, тим не менше, є реальним. Крім того, мається на увазі глибший рівень реальності, яку емпіричний матеріал прямо не відображає. В цьому полягає сутність теорії і методології контролю.

3. Початковим поняттям системи контролю є "майно", як "елементарна форма" багатства. За зовнішньою формою воно є споживною вартістю, тобто призначене задовольняти ту або іншу людську потребу. Теперішня економіка предстала перед нами не як хаотичне нагромування окремих процесів і явищ, а як впорядкована соціально-економічна система ("спосіб виробництва" в термінології Маркса). Її основні причинно-наслідкові зв'язки відбиваються сходженням від абстрактного до конкретного. В такому контексті слід розуміти систему контролю наявності і руху майна власника.

Вирішення теорії і методології проблем полягає в розробці узагальненого методу "сходження від абстрактного до конкретного" у вивченні теперішніх явищ контролю. Даний підхід має цілий ряд тільки йому властивих особливостей, що вигідно вирізняють його як від інших досліджень минулого часу, так і від сьогодишнього "аудиту".

4. Для даної теми дослідження контролю в сучасній Україні особливе значення має одна з центральних проблем курсу "Контроль і ревізія" – розмежування початкового і основного контролю. Якщо перше утворює загальну форму решти всіх явищ контролю даної соціально-економічної системи, то друге – визначає її практичну сторону. Так, майно, є вихідним поняттям в контролі капіталізму. Але воно не виражає специфіку саме всієї побудови системи контролю. Форму контролю має вся економіка так званого "простого товарного виробництва" (тобто суспільства дрібних

²² Бутинець Т.А. Принципи господарського контролю: суперечності поглядів / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 1(47). – С. 18.

²³ Бутинець Т.А. Принципи контролю в новій економіці: необхідність застосування / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 2(48). – С. 21.

товаровиробників, що не застосовують найману працю). Специфіку капіталізму як такого виражає саме додаткова вартість, що розуміється як продукт неоплаченої праці робітників, який безоплатно присвоюється капіталістами. Саме це поняття відображає мету даного способу господарювання, а звідси і специфіку контролю. Виділення додаткової вартості (накопичення капіталу) є основними економічними відносинами капіталізму тому, що воно визначає, підпорядковує собі решту всіх економічних відносин: ціни, заробітну плату, зайнятість, відтворення (економічне зростання) і т.д. ось з яких позицій слід розглядати (будувати!) теорію і методологію господарського контролю.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Т.А.* Принципи господарського контролю: суперечності поглядів / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 1(47). – С. 18. 2. *Бутинець Т.А.* Принципи контролю в новій економіці: необхідність застосування / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 2(48). – С. 21. 3. *Бутинець Ф.Ф.* Предмет и объект контроля в сельскохозяйственных предприятиях / Учебное пособие. – К.: 1976 г. – 108 с. 4. Великая трансформация: политические и экономические истоки нашего времени / Перевод с английского А.А. Васильева, С.Е. Федорова и А.П. Шурбалева. Под общей редакцией С.Е. Федотова. – СПб.: Алтейя, 2002. – 320 с. 5. *Дацяк Л.* 12 тисяч перевірок – 11 тисяч правопорушень. // Урядовий кур'єр. – 2008 р. – № 186. – 4 с. 6. *Макконнелл К.Р., Брю С.Л.* Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер. с 14-го англ. изд. – М.: ИНФРА-М, 2005. – XXXVI, 972 с. 7. *Норт, Даглас* Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с. 8. *Супрун В.Н.* Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке. – М.: КомКнига, 2006. – 192 с. 9. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с., с. 14 10. *Яквец Ю.В.* Глобализация и взаимодействие цивилизаций / Ю.В. Якове. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЗАО "Издательство "Экономика", 2003. – 411 с.

БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві

