

ПРИНЦИПИ ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ: СУПЕРЕЧНОСТІ ПОГЛЯДІВ

Оспорюються переконання окремих авторів щодо визначення поняття "принципи контролю", які часто є необґрунтованими, але протягом тривалого періоду служать основою для розвитку теорії і практики здійснення контролю.

Названа проблема досліджується у діалектико-логічному та логіко-гносеологічному аспектах

Постановка проблеми. Важливим завданням учених на сучасному етапі в галузі контролю є подальший розвиток його теорії на основі аналізу та узагальнення досвіду суспільної, виробничої та наукової практики. В процесі практично-матеріальної діяльності людини як суб'єкта контролю збагачуються її знання про світ і той логічний (понятійно-категоріальний) апарат, за допомогою якого ці знання систематизуються.

Дослідження понятійного апарату науки, зокрема наукових принципів та їх функціонування, стає особливо актуальним у світлі досягнень сучасної науки про господарський контроль, які впливають на всі сфери суспільного життя.

Одним з результатів цього впливу є швидке зростання науково-технічного потенціалу суспільства і пов'язана з цим дедалі глибша диференціація наук відповідно до нових галузей знань, що виникають в процесі практично-матеріальної діяльності людини.

Сотні книг написані про розвиток і вдосконалення господарського контролю, принципи його організації та порядок здійснення. Розроблено багато схем вивчення ревізорами та аудиторами здійснених операцій, порядок проведення інвентаризації майна та відображення її результатів. Практично немає жодної проблеми, яка б не висвітлювалась науковцями і з якої не були б визначені шляхи економії на здійсненні контролю. Сюди входять як масштабні заходи, так і малопомітні. Значна частина пропозицій може бути оцінена тільки людиною, яка озброєна спеціальними знаннями в області контролю та ревізії, має добру теоретичну та фахову підготовку.

Разом з цим, в незалежній Україні не поповнився арсенал принципів контролю як науки. Не обговорюються шляхи створення системи його принципів. Проблематика законів функціонування і розвитку бізнесу не доповнюється розробкою механізму дії принципів контролю та їх застосування. Серйозну турботу викликають суб'єктивні підходи окремих авторів до визначення принципів. Не приділяється належна увага дослідженню принципів та інтересів контролю, мотивів і цілей, його соціального завдання та цінностей господарського контролю в господарській діяльності.

В той же час наука про контроль не може залишатися в стороні від узагальнення нового методологічного матеріалу, який активно поставляє практика та спеціальні науки, не повинна замикатися лише в колі своїх традиційних колишніх проблем. Внутрішня спеціалізація наукового знання призвела до створення в контролі своїх теоретико-методологічних розділів. У сфері контролю накопичений величезний емпіричний матеріал. Але при розробці методологічних проблем учені стикаються з серйозними теоретичними труднощами. Обов'язок науки про контроль – осмислити накопичений новий матеріал в контексті загальних принципів методології контролю, допомогти

фахівцям конкретних сфер знання ревізії, аудиту, експертизи подолати ці труднощі.

У сфері забезпечення контрольно-ревізійної економічної діяльності все ще відчувається недолік глобальних принципів розробок. У працях з контролю, присвячених критиці колишніх концепцій, залишаються описовість, поверхове зображення реального стану речей. В них компетентний і оперативний аналіз конкретної ситуації, аргументовані узагальнення і висновки часто замінюються загальними фразами.

Подальший науковий розвиток контролю як ядра ясного і цілісного світогляду, що відповідає науковій істині і високим гуманістичним ідеалам соціального прогресу, – найважливіше завдання науковців у сфері контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Аналіз вітчизняної літератури з даної проблеми показує, що праці, у яких би всебічно і повно з'ясовувалась природа наукових абстракцій з точки зору основних принципів їхнього розвитку та функціонування, досі відсутні.

Ігнорування загальних теорій фахівцями з контролю – поширене явище. Судячи з літератури, рідкісний науковець в області контролю і тим більше практикуючий ревізор знає, що вибір принципів контролю і пов'язані з цим вибором ризики помилок можуть бути описані в умовах невизначеності теорією галузі науки про контроль. Сьогодні тих, що відносяться до "знавців" проблем контролю багато, але фундаментальних праць практично немає.

Принципи контролю¹ у своїх працях висвітлювали російські вчені: В.Д. Андреев, М.Г. Белов, Н.А. Голощалов, Є.Ю. Грачова, В.Ф. Журко, М.В. Мельник, Є.А. Рижкова, А.А. Соколов; Г.П. Тостопащенко, В.Г. Ястребов; українські вчені: Ф.Ф. Бутинець, Н.О. Бондаренко, В.А. Дерій; А.В. Декан; Л.М. Крамаровський, В.Д. Понікаров, С.М. Попова, А.А. Шпіг; білоруські – В.А. Хмельницький.

"Проте, – писав у 1976 р. проф. Ф.Ф. Бутинець, – їх методологічне значення досліджене недостатньо, особливо їх природа, зміст і структура" [3, с. 92]. Проф. М.Т. Білуха (1994 р.) розглядав предмет, об'єкти і метод фінансово-господарського контролю, а принципи не розглядав.

Викладення основного матеріалу дослідження. Принципи виступають фундаментом науки про контроль і є початковими вимогами, що визначають її функції. Правильно зазначали у свій час Н. Стефанов і В.П. Рожин, що принципи складають систему будь-якої теоретичної науки, вони лежать в основі побудови її теорії і методу [15, с. 68; 13, с. 41]. Тому досить важливою проблемою теорії науки контролю є виділення в структурі її методу в окрему групу наукових принципів, що вирізняються своїм змістом від законів і категорій.

Будь-яка наука і контроль не є виключенням, повинна мати свої принципи. Згідно з визначенням, принцип (від лат. principium – початок, основа) – початкове положення будь-якої теорії, вчення.

Для початку розглянемо саме поняття "принцип" (табл. 1).

Таблиця 1. Поняття "принцип" в довідникових енциклопедичних виданнях

Поняття	Тлумачення поняття	Джерело
---------	--------------------	---------

¹ Принципи контролю для всіх його видів і форм є однаковими. Тому в нашому дослідженні окремо не виділяється господарський, фінансовий та інші види контролю.

1	2	3
Принцип	1) Основне вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії, ідеології; засада; 2) особливість, покладена в основну створення або здійснення чогось; 3) переконання, норма, правило, яким керується хтось у житті і поведінці (с. 200)	Сліпушко О. Економічний словник. Понад 3000 термінів, понять, імен. Сучасні словники України. – Київ: Видавництво "Криниця", 1999.
Принцип	англ.: <i>principle</i> ; нем.: <i>Prinzip (m)</i> фр.: <i>principe (m)</i> ; пол.: <i>zasada</i> – в економіці – основне, вихідне положення економічної теорії, основне правило (руководящее направление) организации конкретной экономической деятельности (например, принцип управления, планирования, организации заработной платы, хозрасчет и др.) (с. 562)	Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика / Під заг. ред. М.І. Молдованова. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.
Принципы	(лат. <i>Principium</i> – основа, начало) – 1) основные, исходные положения какой-либо теории; основные правила деятельности; 2) установившиеся, укоренившиеся, общепринятые широко распространенные правила хозяйственных действий и свойства экономических процессов (с. 263)	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. Учебный экономический словарь. – М.: Рольф: Айрис-пресс, 1999. – 416 с.
Принцип	(від лат. <i>Principium</i> – начало, основа) – вихідне положення будь-якого вчення, теорії, науки тощо; внутрішнє переконання людини, її усталений погляд на те чи інше питання (с. 23)	Український радянський енциклопедичний словник. Том 3. Видання друге. – Київ: головна редакція української радянської енциклопедії, 1987. – 735 с.
Принцип	1) основное, исходное положение какой-нибудь теории; учения, науки и т.п.; 2) убеждение взгляд на вещи (с. 586)	Ожегов С.И. Словарь русского языка. Стереотип. М., "Сов. Энциклопедия", 1968. – 900 с.

Продовження табл. 1

1	2	3
Принципи	від лат. <i>Principium</i> – (основа, початок) – 1) основні вихідні положення будь-якої теорії, основні правила діяльності; 2) встановлені, загальноприйняті, поширені правила господарських дій і властивості економічних процесів (с. 76)	Економічна енциклопедія: У трьох томах Т. 3 / редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К: Видавничий центр "Академія", 2002. – 952 с.
Принцип	(від лат. <i>pricipium</i> – (основа) – вихідне положення будь-якого вчення, теорії, науки і т.д.; внутрішнє переконання людини, її усталений погляд на те чи інше питання (с. 45)	Український радянський енциклопедичний словник. В трьох томах. Т. 3. – Київ: головна редакція української радянської енциклопедії АН УРСР, 1968. – 856 с.
Принцип	Основне положення в політиці, науці; керівне правило діяльності; основне правило поведінки (с. 450)	Политический словарь. Под ред. проф. Б.Н. Пономарева. – 2-е изд. М.: 1958. – 702 с.
Принцип	Исходное положение, руководящая идея в теории, науке, политике, основное правило деятельности, поведения и т.п. (с. 303)	Краткий политический словарь. / Под общ. ред. Л.А. Оникова, Н.В. Шишлина. – М.: Политиздат, 1978. – 415 с.
Принцип	(від лат. <i>Principium</i> – основа, початок; рос.: <i>принцип</i> ; англ. <i>principle</i>) – 1) основні вихідні положення будь-якої теорії, основні правила діяльності, створюються у процесі систематизації знань, але на відміну від законів у природі не існують; 2) усталені, укорінені, загальноприйняті, найпоширеніші правила господарських дій і властивості економічних процесів; 3) початок, провідна ідея, основне правило поведінки (с. 143)	Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.

В останні роки, особливо з виданням в Україні перекладеної літератури західних авторів з аудиту, все частіше в періодичній та навчальній обліково-економічній літературі почав з'являтися термін "принцип контролю". Зрозуміло, слово "принцип" зустрічалося і до цього у працях вітчизняних і зарубіжних авторів нашого фаху. Але воно не відносилось до особливої категорії контролю. На ньому не заострювалась увага, а запропоновані авторами принципи не систематизувались. Поняття "принцип" застосовувалось рідко, зокрема, для різновидності стилістики написаного тексту і носило побутовий, розхожий характер (принципове положення, справа в принципі, принциповий характер тощо). Спеціально цього питання ніхто не розглядав. Чому? **Слабке знання основ науки про контроль, відсутність у авторів практичного досвіду контрольно-ревізійної роботи.**

Принципи контролю лежать в основі розробки конкретних процедур його здійснення, закріплених у стандартах, інструкціях та положеннях, що в якійсь мірі регламентують створену на підприємстві систему контролю. На жаль, у вітчизняних нормативних документах ніде нема мови про існування такої категорії, як принципи контролю, натомість використовуються поняття "вимоги" і "завдання", "функції і мета" тощо.

Досягнення сучасної науки про контроль² використовуються в усіх сферах обліково-контрольної діяльності. Роль науки в практичному здійсненні контролю

розповсюджується на всі компоненти його процесу – засоби і результати, принципи і методи.

У зв'язку з цим спробуємо розглянути різноманітні питання, які так або інакше пов'язані з проблематикою застосування принципів господарського контролю (переважно це так звана система внутрішнього контролю і його складової – внутрішнього аудиту), використовуючи поняття і прийоми загальної теорії науки про контроль.

Господарський контроль як галузь науки представляє собою певну систему принципів, категорій і законів. "Під принципами науки господарського контролю розуміють керівні начала, що визначають її характер і практику здійснення контролю процесів відтворення" – писав у 1976 р. проф. Ф.Ф. Бутинець [3, с. 92].

"Принцип контролю, – пише В.А. Хмельницький (2005 р.), – це загальноприйняте правило дії в контрольних ситуаціях, він втілює економічні, соціальні та інші закономірності сфери контролю, визначає вимоги, відповідно яким формує і функціонує підсистема контролю в системі управління виробництвом, суспільством" [17, с. 16-17].

"Поняттям принципу, – пише А.В. Бодюк, – визначаються основні, вихідні положення теорії, науки, керівні ідеї, основні правила поведінки, діяльності. Тому під поняттям принципів аудиту слід розуміти основні керівні правила виконання аудиторських перевірок і надання аудиторських послуг" [1, с. 98].

І тут відразу виникає питання: наскільки ця концентрована думка – принцип, відповідає сукупності фактів? Якщо між ними відсутня різниця, то подібне отождолення може призвести до сумних результатів,

² Тут і далі розуміється галузь науки господарського контролю.

подібних тим, до яких приходять люди, які не розуміють відмінності між часом, що вони бачать уві сні і наяву. Проте багато століть контроль, виходячи з того, що все те, що відображене в обліку, має бути перевірене на відсутність вільних або невільних спотворень, тобто, чи воно абсолютно істинно, по суті, чи відповідає реальному стану справ. Ревізори дивилися в баланс і не вірили всьому тому, що там написано, не замислюючись, як і ким це було написано. Їх обов'язком було переконатись у достовірності відображеного.

Тільки тепер стало ясно, що розуміння реальності об'єктів, що вивчаються контролерами, залежить, перш за все, від принципів, за допомогою яких ревізори формують уявлення про їх реальність. Сьогодні контролери усіх рівнів зрозуміли, що сформувавши принципи контролю, вони зможуть перевірити і ясно розкрити зв'язок причин, що призводять до спотворення фактів господарського життя, із наслідками, до яких вони призводять. Перша спроба сформулювати принципи контролю була зроблена у 1976 р., коли проф. Ф.Ф. Бутинець видав свою працю "Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях" [3].

Для аналізу візьмемо дві праці: одну – українського проф. Ф.Ф. Бутинця "Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях" [3] і другу – російського проф. М.Г. Белова "Контроль и ревизия" [8], в яких здійснена, на наш погляд, перша в колишньому СРСР спроба наукового обґрунтування сутності термінів та систематизація принципів в дещо ціле, послідовне та ввести їх до рангу особливої категорії науки господарського контролю.

Принципи контролю – це результат наукового узагальнення контрольної-ревізійної практики, теоретичних досліджень цієї складної області суспільних явищ. Вперше проф. Ф.Ф. Бутинець обґрунтував нову за змістом, функціями і методами діяльності систему господарського контролю. Розроблені ним найважливіші принципи контролю знайшли свій подальший науковий розвиток³.

Поява в нашій літературі з контролю принципів, як особливої категорії господарського контролю, на нашу думку, стало результатом досліджень проф. Ф.Ф. Бутинця у 1976 р. та запозичання їх "ринковими" вченими із західних джерел. Але дослідження не супроводжувалось науковим аналізом сутності принципів. Їх переліки наводились та сприймалися механічно і переносились на нашу дійсність частіше всього без необхідних коментарів. Доречі, все, що ми беремо із західних перекладених джерел, відтворюється у нас частіше всього без критичного аналізу. Наші автори як би виходять з того, що все, що написано та застосовується там в США, є правильним, обґрунтованим, аргументованим і не підлягає будь-якій критиці, окрім мабуть тієї, що "ми ще не досягли". Але ж наш український вчений запропонував 30 років тому нашу систему принципів. Чому б її не удосконалити для теперішнього розвитку економіки держави та стану розвитку контролю як науки?

Проф. Ф.Ф. Бутинець у своїй науковій праці обґрунтував наступні принципи господарського контролю: партійність; єдність і комплексний характер; науковість і максимальна ефективність; демократизм і об'єктивність, самостійність і незалежність; плановість і координація сил; масовість і широка гласність; виконання директив партії і законодавства; узагальнення і розповсюдження набутого досвіду, виявлення законності і доцільності господарювання; виховання працюючих в дусі бережливості; виявлення причин і умов, що сприяють господарським порушенням; висновки і рекомендації за результатами контролю, ухвалення заходів; розвиток і вдосконалення контролю.

Які принципи контролю, крім партійності, не діють сьогодні?

На відміну від початкових положень природничих наук – фізики, хімії, математики, принципи контролю розробляються науковцями і можуть не діяти при зміні економічної ситуації. Розглянемо принципи контролю і зіставимо їх з принципами, що описані в літературі.

Нами проведено аналіз проблеми висвітлення поняття "принцип" в спеціальній літературі за період 1976-2007 рр. Виявилось, що протягом більш ніж 30 років принципи контролю майже не змінювались (табл. 2). Автори практично повторюють один одного.

Принципи контролю слід розглядати з погляду генезису з урахуванням часу, умов і обставин. Одні з них можуть діяти впродовж тривалого періоду, інші – розповсюджуватися на окремі фази, етапи розвитку економіки, втрачаючи силу в умовах, що змінилися [3, с. 93-94].

³ Шкода, що "ринкові вчені" в області контролю не читали цю працю. А від чого ж вони тоді відштовхуються при дослідженні проблем контролю?

Таблиця 2. Принципи контролю наведені у спеціальній літературі

Назва принципу		Характеристика принципу
У більшості авторів	У В.П. Пантелєєва ⁴	
1	2	3
Відповідальність	Відповідальності [с. 61]	Ответственность – 1. Ответственный. 2. Необходимость, обязанность отвечать за свои действия, поступки, быть ответственным за них (с. 457). <i>То це що тільки в контролі?</i> ⁵ Відповідальність. Всі учасники контролю повинні нести відповідальність за некомпетентне проведення фінансового контролю [6]. <i>Відповідальність визначається законом, статутом, тощо. Безвідповідального контролю не буває, як і не буває будь-якої безвідповідальної роботи.</i>
Всебічність	Всебічності контролю [с. 61]	Всесторонний – распространяющийся на все стороны чего-н., подробный (с. 101)
Всеоб'ємність	–	<i>Відсутнє пояснення</i>
Всеосяжність	–	Всеобъемлемый – Охватывающий, постигающий все [11, с. 100]
Всеохоплюваність	–	<i>Відсутнє пояснення</i>
Демократичний централізм	–	Система централизованного управления [11, с. 860]
Дієвість	Дієвості [с. 61, 421]	Действенный – способный действовать, активный (с. 152)
Загальність	–	Единство, наличие неразрывных связей [11, с. 428]
Законність	–	<i>Незаконного принципу не буває.</i> Законність. Всі учасники фінансового контролю зобов'язані точно і неухильно виконувати нормативно-правові акти, які регулюють суспільні відносини, пов'язані з навчанням, розподілом і використанням грошових коштів [6]. Принцип законності у фінансовій діяльності виражається в тому, що весь процес здійснення, розподілу і використання фондів грошових коштів детально регламентується нормами фінансового права, дотримання яких забезпечується можливістю застосування до правопорушника мір державного примусу [7].
Збалансування	Збалансованості контрольних дій [с. 61, 98, 157-158, 253, 282, 401, 411]	Сбалансировать – балансировать (с. 689) Балансировать – 1. сохранять равновесие посредством телодвижений; 2. подводит баланс, уравнивать (с. 32). Збалансування. Від органів фінансового контролю не можна вимагати виконання контрольних функцій, які не входять до його компетентності і не забезпечених матеріальними і законодавчими засобами для їх виконання [6].
Конкретність	–	Конкретный – реально существующий, вполне точный и вещественно определенный, в отличие от абстрактного, отвлеченного [11, с. 283]
Координація	–	Координация – проявляется в узгодженості управлінської діяльності організації по досягненню поставлених результатів організації [6]. <i>Координували може лише зовнішній контроль різних міністерств, відомств.</i>
Масовість і всенародність	–	<i>Була в умовах соціалізму – державної форми власності</i>
Науковість	–	<i>Ненаукового принципу не буває</i>
Національна рівноправність	–	Национальный – 1. Относящийся к общественно-политической жизни наций, связанный с интересами их. 2. Принадлежащий свойственный данной нации, выражающий ее характер. 3. То же, что государственный. 4. Относящийся к отдельной, малочисленной национальности [11, с. 386]. Равноправие – равноправное положение, равенство [11, с. 629]

Продовження табл. 2

1	2	3
Неупередженість	–	<i>Відсутнє пояснення</i>
Обов'язковість	–	Обязковость. Фінансовий контроль повинен бути обов'язковим протягом визначеного часу, на визначеній території та у відношенні конкретних посадових осіб, структурних підрозділів [6]. <i>Контроль здійснюється на основі статуту, положення, закону.</i>
Партійність	–	<i>Була в умовах дії КПРС</i>
Повсюдність	–	Везде успевающий побывать, во всем принимающий участие [11, с. 68]
Превентивність і оперативність	Превентивності контрольних дій [с. 61]	Превентивный – предупреждающий что-н., предохранительный (с. 568)
Професійна компетенція	–	Професійна компетентність – принцип контролю, який полягає у тому, що контролер повинен володіти необхідним об'ємом знань і навиків, які дозволяють йому забезпечувати проведення перевірки кваліфікаційно, якісно [9, с. 56]. <i>Це питання підбору кадрів, їх кваліфікації.</i>
Рациональність	–	Разумно обоснованный, целесообразный [11, с. 662]
Реальність	–	Реальный – 1. Действительный, существующий, не воображаемый. 2. Осуществимый, отвечающий действительности. 3. Практический, исходящий из понимания и учета подлинных условий действительности [11, с. 663]
Універсальність	–	Универсальный – 1. Разносторонний, охватывающий многое. 2. С разнообразным назначением, для разнообразного применения. [11, с. 820]
Чесність	–	Чесність – принцип контролю, суть якого полягає в обов'язковій прихильності контролера професіональному обов'язку, а також

⁴ Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [моногр.] / Пантелєєв В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП "Інформат. – аналіт. агенство", 2008. – 491 с.

⁵ Тут і далі курсивом виділено авторський текст-коментарій.

		відповідність загальним правилам моралі [9, с. 54]. <i>Мається на увазі суб'єкт контролю. Це питання підбору кадрів</i>
–	Адекватності [с. 243, 419]	Адекватный – вполне соответствующий, совпадающий [11, с. 18]
–	Безперервності [с. 61]	Бесперывный – совершающийся без перерывов, не прекращающийся (с. 44)
–	Взаємодії та координації [с. 61]	Взаимодействие – 1. взаимная связь двух явлений; 2. взаимная поддержка (с. 74)
–	Делегування повноважень [с. 61]	Делегировать – послать (посылать) делегатом (с. 153)
–	Емерджентності [113]	Незводимость (ступінь незводимості) властивостей системи до властивостей її елементів [21]
–	Ендогенності [с. 62, 239]	Эндогенный – выкликаний причинами внутрішнього походження. Эндогенное живлення – використання організмом людини чи тварини при голодуванні речовин, що входять до складу самого організму [20]
–	Забезпечення сполучення інтересів сторін [с. 137, 250]	Соединение – 1. соединить; 2. место, где что-то соедино (с. 733)
–	Ієрархії контролю [с. 160, 237, 362]	Иерархия – порядок подчинения низших (чинов, должностей и т.д.) высшим (с. 233)
–	Інтеграції [с. 61]	1) понятие, означающее состояние связанности отд. дифференцир. частей и функций системы, организма в целом, а также процесс, ведущий к такому состоянию. 2) Процесс сближения и связи наук, происходящий наряду с процессами их деференциации [14, с. 495]
–	Компаративності [с. 326]	Значение спец. то же что сравнительный [18]
–	Комплексності [с. 61]	Комплекс – совокупность, сочетание каких-н. явлений, действий (с. 281)
–	Контроль за відхиленнями [с. 71, 76, 78, 82, 149]	Контроль – 1. Проверка, а также наблюдение с целью проверки; 2. Учреждение, ведающее такой проверкой; 3. Лица, занимающиеся этим делом, контролеры (с. 285)
–	Місця контролю [с. 253]	Место – 1. пространство, к-рое занято или может быть занято кем-чем-н., на к-ром что-н. происходит, находится или где можно расположиться; 2. участок на земной поверхности, местность (в 1 знач.); 3. положение, занимаемое кем-н. (с. 339)
–	Контроль за критичними (ключовими) точками [с. 253]	Контроль – 1. Проверка, а также наблюдение с целью проверки; 2. Учреждение, ведающее такой проверкой; 3. Лица, занимающиеся этим делом, контролеры (с. 285)
–	Підконтрольності [с. 61]	Подконтрольный – состоящий под чьим-н. контролем (с. 527)
–	Повноти охоплення господарських систем контролю [с. 199]	Полнота – 1. наличие чего-н. в достаточной степени, высшая степень насыщенности чем-н.; (с. 545)
–	Пріоритетності [с. 61]	Приоритет – первенство по времени в открытии, изобретении чего-н. (с. 586)
–	Релевантності [с. 326-327]	<i>Відсутнє пояснення</i>
–	Ризикованості [с. 194]	Рискованный – 1. содержащий в себе риск, опасный; 2. не совсем приличный, двусмысленный (с. 672) Риск – 1. возможная опасность; 2. действие наудачу в надежде на счастливый исход (с. 672)
–	Синергії [с. 362]	Это комбинированное воздействие двух или более факторов, характеризующееся тем, что объединенное действие существенно превосходит эффект каждого отдельно взятого компонента и их суммы [19]
–	Системності [с. 240]	Систематизировать – привести (-водить) в систему (с. 709) Система – 1. определенный порядок в расположении и связи частей чего-н., в действиях; 2. форма организации чего-н.; 3. нечто целое, представляющее собой единство закономерно расположенных и находящихся во взаимной связи частей (с. 709)
–	Своєчасності контрольних дій [с. 12, 16, 244, 253]	Своевременный – сделанный в свое время, в нужный момент, кстати (с. 695)
–	Цільової спрямованості [с. 61]	Направленность – сосредоточенность мыслей, интересов, направления к какой-н. цели (с. 376)

Таким чином, більшість авторів вважають, що є 25 принципів контролю. Доц. В.П. Пантелєєв – 28, але лише 5 із них співпадають з тими, що називають його попередники. 23 принципи, які називає В.П. Пантелєєв у монографії, взагалі відсутні у будь-якій літературі з контролю, ревізії чи аудиту. Було б зрозуміло, коли б автор дав наукове обґрунтування своєму "винаходу", доказав непотрібність тих принципів, яких більш менш дотримується велика кількість авторів. А то йде "наукове" змагання: хто більше не обґрунтує, а вигадає принципів! Хіба в цьому полягає сутність науки про контроль? Адже автор пише: "Дослідження показало, що успішне виконання поставлених завдань повинне будуватися на певних принципах, які мають фундаментальне методологічне значення для побудови системи внутрішньогосподарського контролю на підприємствах. Це принципи відповідальності, збалансованості і превентивності контрольних дій, безперервності, взаємодії та координації, комплексності, делегування повноважень, пріоритетності, дієвості, інтеграції, підконтрольності, цільової спрямованості,

адекватності контрольних дій та ін. Дотримання окреслених принципів дозволяє побудувати ефективну систему внутрішньогосподарського контролю незалежно від організаційної форми, розмірів, видів і масштабів діяльності економічного суб'єкту" [12].

Скажіть, будь-ласка, як побудувати систему внутрішнього контролю на підприємстві на основі принципу синергії, компаративності, пріоритетності, релевантності, ендогенності, емерджентності і т.д.? А як на підставі названих принципів здійснювати контроль?

Так і хочеться запитати у автора: чи організовував він коли-небудь на підприємстві та здійснював контроль за названими ним принципами? Наш досвід практичної та наукової роботи, сотні проведених ревізій, аудиторських перевірок, судових експертиз свідчить про те, що це просто взяті із довідників терміни, які будь-якого відношення до справжньої системи контролю не мають. То навіщо заплутувати науку, заводити у блуд практику? Наведемо "винахід" принципів ще двома науковцями (табл. 3).

Таблиця 3. Принципи контролю, запропоновані двома авторами

Принципи контролю	Характеристика принципу	
		За Н. Мартиненко

1	2	3
1. Принцип адресності	Схема виконання контролю повинна забезпечувати отримання інформації, відповідної контролюваному виду діяльності	
2. Принцип сприяльності	Вживана схема контролю і система стандартів мають бути зрозумілі особі, результати роботи якого контролюються, люди повинні розуміти дійсну мету контролю	
3. Принцип своєчасності	Організаційна схема контролю повинна створюватися так, щоб давати інформацію потрібним людям до того, як розвинеться криза	
4. Принцип гнучкості	Організаційно контроль має бути достатньо гнучким і своєчасно пристосовуватися до змін, що відбуваються	
5. Принцип економічності	Вартість системи контролю має бути порівнянна з прибутком, принесеним цією системою	
6. Повсюдність		Контроль не є виключенням для якогось регіону, а здійснюється в усіх економічних регіонах, областях, містах та районах
7. Загальність		Перевіркою повинні бути охоплені усі сторони роботи банку
8. Універсальність		Проявляється з трьох сторін: – як функція управління; – як профілактичний засіб, що запобігає порушенням та зловживанням; – як засіб забезпечення економічного та раціонального використання усіх ресурсів
9. Всенародність		Масовість контролю
10. Раптовість		Про початок перевірки не повинні знати працівники організації та установ, що перевіряються.
11. Безперервність		Перевірка не має сезонного характеру, а здійснюється постійно
12. Системність		Здійснюється не стихійно, а в плановому організованому порядку.
13. Доповнення самоконтролю виконавців контролем спеціальних працівників-контролерів		<i>Пояснення автора відсутнє</i>
14. Самоконтроль		Зіставлення даних вихідного контролю (контроль з боку працівника, який виконує дану операцію) з даними вхідного контролю (це може бути і контроль працівника, який в подальшому аналізує ці операції...)
15. Презумпція провинності працівників		Передбачає припущення вини працівника
16. Рівноправність учасників контролю в здійсненні контрольної діяльності		Учасники контролю повинні мати рівні права у здійсненні контрольної діяльності, брати участь в обговоренні конфліктних ситуацій і доведенні вини (невинності)
17. Забезпечення поєднання інтересів учасників банківської діяльності в контрольному акті		Створення економічних умов, за яких виключалася б можливість їх взаємної згоди і зацікавленості у викривленні первинних даних проти інтересів банку і фінансової системи в цілому
18. Поєднання взаємоконтролю та взаємодопомоги учасників фінансової діяльності		<i>Пояснення автора відсутнє</i>

Продовження табл. 3

1	2	3
19. Самостійність контролю		Повнота відповідальності за результати контрольної діяльності певних працівників визначається рівнем повноти можливостей і незалежності проведення контролю
20. Виправлення і відображення помилок		Обов'язкове виправлення і відображення в обліку помилок, що були непомічені в процесі поточного контролю, але потім виявлені та усунені; вони реєструються з метою посилення контролю, а також обговорюються серед працівників
21. Принцип недопустимості концентрації функцій контролю		Окремий випадок принципу доповнення самоконтролю виконавців контролем користувачів цієї інформації
22. Організаційні принципи контролю: – недопустимість – забезпечення		Недопустимість повного адміністративного підпорядкування функціональних контрольних служб і підрозділів лінійним керівникам; – забезпечення спеціальними засобами контролю, які застосовуються одночасно з виконанням операції (машини для переліку грошей тощо)
23. Принцип результативності	Схема організації контролю повинна охоплювати сфери діяльності організації, які мають ключове і результуюче значення для досягнення цілей організацією	

Із наведених його 23-х принципів дамо пояснення лише 15-му принципу. Автор пояснює наступним чином: Всі неправильні дії виконавця даної операції повинні бути неодноразово перевірені й у випадку вини працівника банку (нестача грошових коштів при здачі касиром готівки, навмисне зменшення або збільшення ставки процентів, розповсюдження комерційної інформації конкурентам) застосовані штрафні санкції, догани, звільнення з посади. При виявленні у касирів або працівників операціоністів навмисної нестачі готівки здійснюється віднесення нестачі на заробітну плату працівника банку (рахунок 3552 "Нестачі та інші нарахування на працівників банку"). Всі інші припущення повинні бути доказані винуватцями на основі юридично оформлених матеріалів. Учасники контролю повинні мати рівні права у здійсненні контрольної

діяльності, брати участь в обговоренні конфліктних ситуацій і доведенні вини (невинності). Якщо в процесі контролю будуть встановлені дефекти в документах або незаконність відображених в них операцій, то документи не приймаються до виконання [16, с. 15].

Так і хочеться запитати автора: чи орієнтується він у трудовому законодавстві, чи доказував він коли-небудь свою невинність? Людина, яка себе поважає такого писати не може.

Наведемо принципи аудиту, які виділяє доц. А.В. Бодюк (табл. 4). Думаємо, що ніхто не стане заперечувати, що принципи аудиту є складовими принципів контролю. А коли так, то неважко їх співставити з наведеними принципами в табл. 2 і 3. А що в результаті: повна невідповідність. І знову питання: для чого це робиться?

Таблиця 4. Принципи аудиту за А.В. Бодюком [1]

Принцип	Характеристика принципу
Відповідальність	Цей принцип виражає обов'язковість відповідальності згідно з чинним законодавством окремих аудиторів і аудиторських фірм перед клієнтами, державою, третіми особами (акціонерами, банками, іншими кредиторами клієнта) за невиконання зобов'язань, за халатність, розголошення таємниці, за чужі провини тощо
Дотримання професійної етики	Дотримання професійної етики – застосування норм поведінки при здійсненні професійної діяльності, що базується на дотриманні загальних і професійних (специфічних) правил поведінки, моральних засад людської гідності та гуманізації внутрішньокорпоративних відносин
Заслужена оплата праці	Праця аудиторів має оцінюватися об'єктивно, оплата праці повинна бути високою, щоб забезпечувала аудиторів його незалежність
Компетентність аудитора	Аудитор має спеціалізуватися, володіти глибокими знаннями у конкретних галузях народного господарства, повинен бути здатним виконувати роботу в рамках компетенції аудиторської фірми, уповноваженим її працівником. Так, грамотними можуть бути послуги у сфері оподаткування, надані спеціалістом, що досконало знає законодавство й практику оподаткування
Контроль роботи, що виконується особами, залученими до аудиторських перевірок	Контроль роботи, що виконується особами, залученими до аудиторських перевірок, чи діяльність колективу, залученого до перевірок, повинен проводитися згідно з відповідними положеннями, що діють в аудиторській фірмі, тому має перевірятися
Конфіденційність аудиту	Аудитор та аудиторська фірма зобов'язані зберігати таємницю інформації, яку ними отримано у клієнта для перевірки, не розголошувати аудиторські висновки без угоди клієнта, за винятком випадків надання такої інформації правоохоронним органам за спеціальним рішенням, податковим органам і за згодою клієнта. Порушення конфіденційності тягне за собою відповідальність аудитора, зокрема накладення адміністративного стягнення, штрафу, притягнення до кримінальної відповідальності
Незалежність аудитора	Визначена законодавством про аудиторську діяльність, обумовлює його правове становище як контролера, вільного від будь-якого впливу, і професійну діяльність – проводити процедури перевірки, експертну оцінку бухгалтерського обліку й фінансової звітності, результати якої правдиво відображують стан господарювання суб'єкта підприємництва
Об'єктивність висновків аудитора	Висновки аудиторської перевірки мають ґрунтуватися на результатах глибокого й всебічного вивчення об'єкта перевірки, підтверджених системою чесно визначених доказів (вивченням первинних документів, результатами інвентаризації, складеними актами), безпристрасність по відношенню до клієнтів, зацікавлених третіх сторін (банків, окремих інвесторів)
Планування роботи	Проведення аудиторської перевірки має обов'язково плануватися в установленому порядку, відповідно до вимог Національних нормативів аудиту
Професійність аудитора	Як визначено Законом, аудитором може бути фахівець, що досконало знає основи аудиту, його теорію і практику, фінансовий і управлінський облік, право, оподаткування, має відповідний досвід роботи в галузях обліку, аналізу, контролю, має сертифікат для здійснення аудиторської діяльності
Розважливість	Розважливість як правовий принцип виражає думку, що немає гарантії на безпомилковість, повну достовірність результатів аудиторської перевірки. Прискіпливість перевірок і пильність оцінок інформації стосовно неї – поняття відносні тому вимоги до аудиторів мають ставитися в розумних межах. Аудитор дає високу оцінку об'єкту перевірки, але не гарантує відсутності помилок взагалі
Стимулювання	Принцип застосування економічних важелів і стимулів для підвищення особистої зацікавленості аудиторів у зростанні якості роботи, продуктивності праці тощо

"Суть принципів аудиту розкрито у Національному нормативі аудиту № 3 "Мета та загальні принципи аудиту" – пише А.В. Бодюк [1, с. 100].

"Ці та інші принципи повинні добросовісно сповідувати усі аудитори". Це так думає автор. А насправді? Національні нормативи аудиту давно не діють в Україні. То хіба можна у наукових дослідженнях (у монографії!) рекомендувати аудиторам "добросовісно сповідувати" недіючі в державі нормативні акти? На запропоновані автором принципи не слід гаяти часу.

Що стосується незалежності аудитора, то, на нашу думку, найважливішою гарантією незалежності контролера є його совість. За її відсутності не допоможуть ніякі заходи щодо забезпечення аудиторської незалежності. Відчуття незалежності, помножене на принциповість контролера, забезпечить від усяких погроз, умовлянь і спокус. Проте це не значить, що контролери не потребують додаткових заходів захисту своєї незалежності – звичайно, не від закону, а від стороннього впливу. У разі, коли задіяти всі вже існуючі юридичні гарантії, навряд чи виникне потреба в закріпленні нових, а тим більше у розробці такого принципу.

Коли запитати у науковця будь-якого рангу: чи застосовували ви принципи, наведені в табл. 1-4, у своїх

дослідженнях? Відповідь однозначна. Ні! Тоді для чого вони? Що стосується практики, то наш п'ятнадцятилітній досвід свідчить, що це вигадка авторів, які не знають реального життя. То можливо слід зупинитися, подумати?

Принципи науки про господарський контроль проф. Ф.Ф. Бутинець поділяє на дві групи [3, с. 92-93]. До першої він відносить загальноконтрольні принципи, тобто такі, які є загальними для всієї системи контролю. Другу групу утворюють принципи, які властиві головним чином господарському контролю як особливій галузі науки контролю: принцип попередження господарських порушень; принцип режиму економії в ланках народного господарства; принцип виявлення недостач, розтрат, привласнень і розкрадань майна; принцип вивчення причин і умов, що породжують безгосподарність і марнотратство; принцип виявлення відповідності господарювання чинним нормативним актам (статутним вимогам); принцип виявлення, визначення і доказу розміру збитку, завданого безгосподарністю і марнотратством; принцип "економії господарського контролю".

Слід мати на увазі, що ці принципи розроблялись більше 30-ти років тому, тобто в період побудови розвинутого комуністичного суспільства. Але більшість з них

діють і дотепер, хоча окремі з них слід адаптувати до умов розвитку нової економіки.

Загальне визнання принципів контролю залежить від того, наскільки вони відповідають трьом критеріям: доцільності, об'єктивності та здійсненості⁶.

Застосування принципу вважається доцільним, якщо інформація за результатами контролю має сенс і принесе користь суб'єктам контролю і користувачам його результатів:

– об'єктивним, якщо на результати контролю не впливають особисті думки або оцінки суб'єкта контролю. Об'єктивність має на увазі професійність, перевіряємість та відповідність реальній дійсності;

– здійсненним принципом, якщо його реалізація не викликає надмірних складнощів або витрат при його застосуванні.

Принципи контролю повинні відповідати законодавству, статуту, нормативним актам суб'єкта господарювання.

Контроль повинен здійснюватися в умовах гласності, але конфіденційно, тобто у відповідності до чинного законодавства та внутрішніх актів підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

1. Наука контролю безперечно рухається вперед, то, на наш погляд, слід використати вже накопичений "розумовий матеріал", ретельно дослідити її можливості і зважено оцінювати необхідність її перебудови в світлі нових фактів. Перебудови в нашій науці неминучі, вони є життєво необхідними, але у всіх випадках наука розвивається, використовуючи накопичений матеріал не як сукупність мертвих схем, але саме як розумовий матеріал, як керівництво до дії. Усіляка розпливчатість, невизначеність, ухиляння в принципових питаннях нашого світогляду і методології, хиткість позицій багатьох авторів – вираження не тільки відступу від наукових принципів контролю, але і творчого безсилля окремих науковців.

2. Робота проф. Ф.Ф. Бутинця (1976 р.) поклала початок впливу на багатьох вчених, перед якими постало завдання здійснення наукових досліджень у сфері теорії контролю. Але, на жаль, багато дослідників цієї праці не знають, а інша не можуть просуватись вперед через відсутність досвіду.

Стратегічні зміни у реальному часі – підхід, який дозволяє залучати багатьох вчених в процес корінних змін, що передбачають розробку перспектив розвитку контролю, що відбуваються в швидкому темпі. Це є результатом наших досліджень і рекомендацій щодо подальшого розвитку справжньої теорії контролю.

3. Доведено, що фундаментальні переконання, а в даному випадку наведені принципи контролю, стають причиною найбільш складних і важковирішуваних проблем, з якими доводиться мати справу науковцям та практикуючим контролерам всіх рівнів при впровадженні принципів у навчальний процес чи контрольно-ревізійну діяльність.

Слід усвідомити, що без науково обґрунтованих принципів наука про контроль буде довго тупцюватись на одному місці.

4. Протягом минулих трьох десятиліть окремі наші однодумці, кількість яких постійно зростає, намагається переписати розроблену попередниками теорію контролю на манер Заходу. Це "вчені", які не мають практичного досвіду в здійсненні реального контролю, не знають його справжньої історії, не мають філософського багажу.

5. Висвітлена проблема надзвичайно цікавить багатьох науковців. Першим нашим прагненням є вироблення підходу до здійснення наукових змін в теорії контролю; формулюванні нового підходу до визначення принципів, тобто того, що вважається початком, основою так, щоб набагато років опісля стратегічних змін у реальному часі принципів контролю, вони стали звичайним методом роботи контролерів всіх рівнів. Друга мета – допомогти компаніям, власникам та керівникам підприємств, а також, людям, що працюють в них, і їх клієнтам ефективніше і раціонально

здійснювати необхідні зміни в діяльності з метою соціального захисту працюючих, підвищення ефективності господарювання.

Незалежно від того, які завдання стоять перед компанією, – наприклад, прискорення циклу обробки продукції, впровадження найбільш сучасних технологій виробництва, підвищення якості продукції, вихід на нові ринки, поліпшення умов праці, що забезпечують стабільну віддачу, розширення або звуження основної області компетенції, нарощування потужностей підприємства, формування асортименту продукції або досягнення будь-яких інших результатів, – правильне формування і діяльність системи внутрішнього контролю, застосування наукових принципів контролю у реальному часі допоможе підприємству здійснити необхідні зміни, в т.ч. і по соціальному захисту працівників, швидше і ефективніше, ніж це хтось може собі уявити. Третя мета полягає в чіткому описанні технології стратегічних змін в принципах контролю у реальному часі і процесу таких змін в цілому, щоб можна було застосувати одержані результати на конкретному підприємстві і конкретними суб'єктами контролю.

6. Справжнім науковцям слід активно вести наступальну боротьбу проти надуманих ідей і напрямів в науці – це означає допомагати науці про контроль, сприяти урочистості її ідей. Нині особливо актуальне поглиблення і вдосконалення, критичний аналіз "модернізованих" принципів контролю сучасної науки про господарський контроль.

Список використаної літератури:

1. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія. – К.: Кондор, 2005. – 356 с.
2. Большая Советская Энциклопедия, изд. 3, т. 20.
3. Бутинец Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. Учебное пособие для студентов сельскохозяйственных вузов., К., Украинская сельскохозяйственная академия, 1976. – 108 с.
4. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с., с. 143.
5. Головань М. Компетенція і компетентність: досвід теорії, теорія досвіду // Вища освіта України. – 2008. – № 3. – С. 23-30.
6. Голощалов Н.А., Соколов А.А. Контроль и ревизия. – М.: Издательство "Альфа-Пресс", 2007. – 284 с.
7. Грачева Е.Ю., Тостопятенко Г.П., Рыжкова Е.А. Финансовый контроль: учеб. пособие. – М.: Издательский дом "Камерон", 2004. – 272 с.
8. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях: Учебник. – М.: "Статистика", 1976. – 360 с.
9. Контроль и ревизия: учебник для сред. проф. образования / под ред. М.В. Мельник; Финансовая академия при правительстве РФ. – М.: Экономистъ, 2007. – 254 с.
10. Мартыненко Н. Технология менеджмента: Учебник для студентов высш. учеб. заведений. – К.: МП "Леся", 1997. – 800 с.
11. Ожегов С.И. Словарь русского языка. – Изд. 7-е, стереотип. – М.: "Сов. Энциклопедия", 1968. – 900 с.
12. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [моногр.] / Пантелеев В.П.; Державна академія статистики, обліку та

⁶ Більш детально обґрунтування рекомендованих нами принципів контролю розглядається в наступній публікації.

аудиту. – К.: ДП "Інформат. – аналіт. агенство", 2008. – 491 с. 13. Рожин В.П. Предмет и структура марксистко-ленинской философии. – Изд-во ЛГУ, 1958. 14. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М. Прохоров. – 4-е изд. – М.: Сов. Энциклопедия, 1988. – 1600 с., ил. 15. Стефанов Н. Теория и метод в общественных науках. – М., 1967. 16. Тим, хто нехтує законом. Контроль, ревізія та аудит у комерційних банках України – К.: факт, 2001. – 448 с. 17. Хмельницький В.А. Ревізія и аудит: Учеб. комплекс / В.А. Хмельницький. – Мн.: Книжный Дом, 2005. – 48 с.: ил. 18. Компаративный: Многоязычный открытый словарь. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ru.wiktionary.org/wiki/>. – Заголовок з екрану. 19. Синергия: Многоязычный открытый словарь. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ru.wiktionary.org/wiki/>. – Заголовок з екрану. 20. Словник. net. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.slovnuk.net/>. - Заголовок з екрану. 21. Понятия структуры. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.5ka.ru/90/20839/1.html>. – Заголовок з екрану.

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

Наукові інтереси:

– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві