

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ**

УДК 657.6

Виговська Н.Г., к.е.н., докторант

*Житомирський державний технологічний університет.***АНАЛІЗ РОЗВИТКУ ІДЕЙ ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ В ДОКТОРСЬКИХ ДИСЕРТАЦІЯХ ПОПЕРЕДНИКІВ**

*Проведено аналіз ідей встановлення і розвитку господарського контролю, що досліджувались в докторських дисертаціях, захищених протягом 1986-2007 років в Україні*

**Постановка проблеми.** Економічні відносини і перехід до ринкових методів управління економікою поставив перед господарським контролем нові задачі, вирішення яких передбачає розширення меж господарського контролю до масштабів національного та світового господарства.

Незважаючи на велику кількість наукових праць з проблем господарського контролю, в працях відсутня чітка і однозначна диференціація господарського контролю на мікро-, макро- та мегарівнях, недостатньо досліджено економічний зміст наднаціонального господарського контролю.

Недостатня теоретична і практична розробка цих проблем, їх дискусійний характер, наявність протилежних точок зору відносно господарського контролю обумовили актуальність дослідження розвитку теорії, методології і методик господарського контролю в макроекономічній та мікроекономічній системах управління з метою розробки практичних рішень, спрямованих на їх удосконалення.

**Метою проведеного дослідження** є аналіз розвитку ідей господарського контролю в докторських дисертаціях, захищених протягом 1986-2007 років в Україні.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Проведений аналіз свідчить, що протягом 1986-2007 рр. в Україні було захищено 13 докторських дисертацій з проблем господарського контролю, з них 3 – з проблем становлення аудиту в Україні. В чотирьох докторських дисертаціях було наведено наукові і практичні результати щодо

розвитку систем господарського контролю в колишньому СРСР (з 1986 по 1991 рр.), всі інші – в умовах становлення і розвитку ринкових відносин.

Проблеми та питання, що досліджувались в докторських дисертаціях, показано в таблиці 1.

Жорсткі і централізовані адміністративні методи, що протягом 70-ти років превалювали в управлінні економікою СРСР, створили систему контролю, серцевиною якого було прагнення міністерств, відомств і в цілому партії контролювати будь-які дії підприємств та організацій, що створило передумови для спрямованості контролю проводити якнайбільше перевірок, ревізій, обстежень. Це відображалось і в науковій новизні докторських дисертацій, де наголошувалось на розвитку теоретичних основ ревізії (Бутинець Ф.Ф.[1]), розробці рекомендацій щодо удосконалення системи відомчого контролю (Крамаровський Л.М. [2]).

Фактичний крах в останнє десятиліття ХХ ст. адміністративно-командної економіки та примусовий перехід країни до ринкових методів господарювання, наслідком чого стала відмова від переважання державної форми власності та ліквідація у 1990 р. органів народного контролю, підірвали попередні позиції державного фінансового контролю, знищили його цілісну систему. Скасування механізмів контролю діяльності органів виконавчої влади створило ґрунт для багаточисельних зловживань та навіть крадіжок державних коштів в значних масштабах. В результаті цього у країні змінились політичні та економічні орієнтири [3, с. 70]. (див. таблицю1)

Перехід до ринкових умов господарювання вимагав якісно нових підходів до систем господарського контролю. Принципово новими положеннями для перехідного періоду стало дослідження ролі та місця контролю на підприємствах, що працюють на принципах госпрозрахунку і фінансування з використанням підрядних, орендних і кооперативних форм організації виробництва (акад. Саблук П.Т. [4]), розробка концепції контролю міжгалузевої господарської діяльності в умовах демократизації управління, заснована на переважно його попередньому та оперативному напрямі, пріоритетності самоконтролю та взаємоконтролю, виборності органів наступного контролю та делегування на договірних умовах функцій і повноважень державного контролю (проф. Гайдучий П.І. [5]). Згідно з табл. 1 можна зробити висновок, що всі дисертаційні роботи, захищені до 1991 р. включно, приділяли досить велику увагу дослідженню теоретичних та методологічних основ (сутності господарського контролю, предмету, об'єкту, класифікації, методам). Причому зі змісту об'єкту та предмету дослідження, наведених в авторефератах, випливає, що функція контролю досліджувалась вченими в інтеграції з іншими функціями: обліком (проф. Крамаровський Л.М. [2], обліком і аналізом (акад. Саблук П.Т. [4]),), що надавало змогу застосувати рекомендації щодо удосконалення контролю і аналізу для покращення ефективності управління підприємством. Цей підхід надав можливість акад. Саблуку П.Т. розробити концепцію розвитку бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності на основі комплексного підходу.

Значну роль в розвитку науки господарського контролю відіграла докторська дисертація проф. Шевчука В.О. [6]. Зрозуміло, що розвиток ринкових відносин, виникнення підприємств різних організаційно-правових форм власності, розвиток фінансово-кредитної системи потребував корінної реорганізації як

системи державного контролю, так і системи внутрішньогосподарського контролю. Одночасно почались процеси інтеграції України у світове співтовариство та процеси глобалізації, що спричинило зміну політики та функцій держави і, відповідно, характер державного контролю. Проф. Шевчук В.О. пише: "Для перехідної економіки України, яка стає все відкритішою до світового економічного середовища, набуває особливого значення глобалізація контролю, сутність якої полягає у зміні сфери функціонування й розвитку контролюючих систем, зокрема, суб'єктів, об'єктів та норм контролю. Світогосподарський розвиток розглянуто як об'єкт контролю, проаналізовано його модифікацію у формі сталого розвитку, що є визначальним для виведення економіки України з стану системної суспільно-господарської кризи" [6, с. 26].

Автор пропонує контролювати не лише інтеграційні, але й протилежні їм дезінтеграційні та споріднені з ними реінтеграційні процеси. В представленій нами монографії (дисертації) також досліджується сучасна подвійна структура світового господарства (легальна та нелегальна складові).

Вперше автором було запропоновано модель екологічно та соціально орієнтованої ринкової економіки. Прийняття цієї моделі за орієнтир трансформування господарських систем дає змогу визначити оптимальний сценарій розвитку перехідної економіки, який передбачає необхідність одночасного вжиття комплексу таких заходів, як економізація, маркетингізація, соціальна орієнтація та екологізація діяльності господарських систем [6, с. 13].

Щодо спадкоємності ідей проф. Шевчука В.О. зазначимо, що в нашій монографії (дисертаційній роботі) зроблено спробу продовжити тему контролю в соціально орієнтованій економіці і, враховуючи світові тенденції розвитку контролю, запропонувати напрями реформування системи соціального контролю в Україні, що призведе до формування контурів нової суспільної формації.

В нашій докторській дисертації вперше було досліджено контрольні функції транснаціональних корпорацій як основних суб'єктів господарювання в епоху глобалізації і обґрунтовано необхідність посилення державного фінансового контролю в умовах зростання ролі транснаціонального капіталу та дуалізму економіки.

В 2002 році було захищено докторську дисертацію проф. Калюгою Є.М. на тему "Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика)" [7]. Одним з пунктів наукової новизни в дисертаційній роботі було обґрунтування організаційних аспектів реформування державного контролю.

Проф. Калюга Є.М. пише: "У законі "Про фінансовий контроль в Україні" має бути відображено статус найвищого органу державного фінансового контролю, його місце, структура, компетенція, функції, права та обов'язки органу і його працівників, визначено орган державного фінансового контролю, призначений для проведення ревізій і перевірок за дорученням Президента і Уряду для реалізації в Україні єдиної фінансової, кредитної і грошової політики, а також за дорученням правоохоронних органів. Функції найвищого органу державного фінансового контролю доцільно було б надати Рахунковій палаті України. Саме для усунення дублювання, впровадження цілеспрямованості, розширення і поглиблення контрольних функцій та зменшення кількості процедур запропоновано на базі Головки КРУ створити міністерство державного фінансового контролю" [7, с.11]. Автор це обґрунтовує тим, що і Рахункова палата, і КРУ контролюють лише видаткову частину бюджету, але не здійснюють контроль доходної частини, що породжує обмеженість пропозицій щодо реальних джерел його наповнення, розширення фінансової бази і покращення фінансового стану країни.

Вважаємо, що удосконалення системи державного фінансового контролю шляхом штучного розширення контрольного апарату є недоцільним. В представленій нами монографії (дисертації) досліджено три

основні підходи до формування концепції державного фінансового контролю і зроблено висновок, що Рахункова Палата може відігравати роль координатора у сфері державного фінансового контролю, що відповідає Лімській декларації керівних принципів контролю та дає можливість для об'єктивного здійснення контролю і оприлюднення цієї інформації членам суспільства.

Викликає заперечення і висновок проф. Калюги Є.М. щодо надання функції контролю за доходною частиною бюджету: на державних підприємствах – структурним контрольно-ревізійним підрозділам, на інших підприємствах – приватним аудиторським фірмам. Вважаємо, що відсутність фінансової незалежності аудиторських фірм не дозволяє одержати об'єктивної картини.

Актуальним питанням докторської дисертації проф. Калюги Є.М. є розкриття питань взаємодії податкової служби з Міністерством фінансів, Державною контрольно-ревізійною службою та іншими органами контролю.

Ґрунтовну докторську дисертацію з проблем внутрішньогосподарського контролю було захищено у 2006 році проф. Максимовою В.Ф. [8] Мету дослідження було визначено як "побудову цілісної системи внутрішнього економічного контролю на основі комплексного вирішення пов'язаних із цим методологічних і організаційних проблем, розробки підходу до оцінки цілеспрямованості та ефективності її функціонування на промислових підприємствах" [там же, с. 2]. Дисертантка узагальнила погляди попередників на систему внутрішньогосподарського контролю та застосувала системний підхід до дослідження проблем контролю. Зокрема, було запропоновано концептуальний підхід, що передбачає висвітлення й оцінку системи внутрішнього економічного контролю в статичній й динамічній, визначено принципи її оцінки [там же, с. 4].

Проф. Максимова В.Ф. в докторській дисертації стверджує, що систему об'єктів внутрішнього економічного контролю

промислового підприємства характеризують її класифікаційні моделі у просторі – за зв'язком об'єктів із цілісністю системи; видом об'єктів; відношенням до стадії господарського процесу; їх інформаційною прозорістю; повнотою охоплення контролем; станом об'єктів, а також у часі – за тривалістю перебування об'єктів під контролем.

В запропонованій нами монографії об'єкти системи внутрішньогосподарського контролю досліджуються з дещо інших позицій. Щодо цієї класифікації зауважимо наступне. Є дискусійною позиція автора щодо поділу об'єктів за ознакою інформаційної прозорості. Вважаємо, що в процесі контролю щодо будь-яких об'єктів завжди здійснюються констатація бажаного стану об'єкту, встановлення реального стану, порівняння бажаного та реального стану, виявлення відхилень та прийняття управлінських рішень за результатами контролю. Тому поділ об'єктів на ті, що мають повну інформаційну прозорість і ті, які мають часткову інформаційну прозорість (як пояснює автор, щодо яких не зроблено аналізу інформації про відхилення і не прийнято управлінських рішень), вважаємо зайвим, що ускладнює класифікацію. Виділення об'єктів контролю за повнотою охоплення, з нашої точки зору, також є недостатньо обґрунтованим. Вважаємо, що достатньо було б у зазначеному переліку залишити такі види об'єктів, як ресурси та процеси, тим більше, що саме процесно-ресурсний підхід автор в подальшому використовує для моделювання системи об'єктів внутрішнього контролю. Щодо класифікації об'єктів контролю за тривалістю їхньої підконтрольності є незрозумілим, як саме поєднується це групування з такою ознакою контролю, як безперервність. Питання поділу об'єктів на ті, стан яких оцінюється в теперішньому, минулому та майбутньому, теж є дискусійним. Вважаємо, що для прийняття управлінських рішень, що відбиватимуть стан об'єкту в майбутньому, є необхідним будь-який об'єкт контролю досліджувати з позиції його сучасного та минулого стану.

При дослідженні питання ефективності системи внутрішньогосподарського контролю автором обґрунтовано доцільність поєднання кількісних і якісних підходів при оцінці внутрішнього економічного контролю. Критеріями оцінки ефективності системи контролю в її динаміці з огляду на додержання принципу достатності інформації мають бути доцільність, надійність, своєчасність контролю та його вартість. Проф. Максимова В.Ф. стверджує, що кількісна невизначеність оцінок системи внутрішнього контролю зумовлена впливом чинників, які об'єктивно не мають кількісного вираження [8, с. 20]. Автор обґрунтовує це тим, що кількісний підхід може призвести до формальної оцінки, зведення несумісних за природою якісних параметрів, неглибокого проникнення в сутність якісних властивостей контролю, обмеженого охоплення параметрів якості. В представленій нами монографії (дисертації) запропоновано систему якісних та кількісних критеріїв оцінки системи господарського контролю, а також визначено загальну схему та загальний метод вирішення задач побудови інтегральної оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю.

Як вже зазначалось, з проблем аудиту було захищено 3 докторські дисертації (Рудницький В.С. [9], Петрик О.А. [10], Давидов Г.М. [11]).

В дисертації проф. Давидов Г.М. доводив, що аудит – це наука, а також науково обґрунтовував концепцію розвитку аудиту як елементу системи національного фінансового контролю, інструмента захисту інтересів членів громадянського суспільства [11]. В нашій монографії (дисертації) доводиться, що аудит не може виступати моделлю соціального контролю в суспільстві.

В докторській дисертації проф. Петрик О.А. [10] досліджується багато проблем функціонування структур внутрішнього аудиту, які нами розвинуті в розділі 6 монографії в контексті організації систем внутрішньогосподарського контролю на акціонерних товариствах. В монографії

доводиться, що використання терміну “внутрішній аудит” не відповідає його економіко-правовому змісту та не враховує існування аналогічного терміну “внутрішньогосподарський контроль” в українській мові. Міжнародний досвід показує, що становлення інституту внутрішнього аудиту відбувається, як правило, пізніше розвитку зовнішнього аудиту. Це призвело до того, що термінологія, яка використовується у зовнішньому аудиті, укорінилась в систему внутрішньогосподарського контролю. Оскільки поняття “внутрішній аудит” дублює поняття “внутрішньогосподарський контроль” в частині визначення мети та завдань внутрішнього аудиту, пропонуємо використовувати вітчизняний термін “внутрішньогосподарський контроль”.

Проф. Петрик О.А. в дисертаційній роботі розробила модель визначення ризику внутрішнього аудиту, уточнила і обґрунтувала принципи організації праці внутрішніх аудиторів, запропонувала шляхи вдосконалення роботи служби внутрішнього аудиту на підприємствах України. Аналогічно проф. Левицька С.О. побудувала модель фінансово-господарського контролю неприбуткових організацій з урахуванням особливостей їх функціонування [12]. Ці ідеї набули подальшого розвитку в нашій монографії: було визначено межі внутрішньогосподарського контролю на підставі виділення функціональних обов’язків суб’єктів контролю з метою ефективної координації їх діяльності. В докторській дисертації проф. Петрик О.А. зазначено, що “розробка національних стандартів внутрішнього аудиту підприємств є перспективним напрямом удосконалення концептуальних основ внутрішнього аудиту в Україні” [10]. До цього висновку доходить і проф. Левицька С.О. в докторській дисертації “Облік, контроль та аналіз діяльності непідприємницьких організацій” [12]. На підставі цього висновку нами було розроблено основні регламенти і робочі

документи з організації системи внутрішньогосподарського контролю на акціонерних товариствах з метою підвищення його ефективності.

Як впливає зі змісту автореферату, проф. Петрик О.А. виділила елементи інформаційного забезпечення аудиту і розробила єдину їх класифікацію. Питання інформаційного забезпечення в нашій монографії було досліджено в контексті всієї системи внутрішньогосподарського контролю. Проф. Дорош Н.І. в докторській дисертації “Методологічні та організаційні аспекти аудиту” [13], поряд з іншими науковими і практичними результатами, визначила основні елементи внутрішньогосподарського контролю та розробила модель функціонування внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Моделювання структур організації внутрішньогосподарського контролю в корпораціях знайшло своє продовження в 6 розділі представленої монографії.

Місцю аудиту в системі господарського контролю було присвячено докторську дисертацію проф. Рудницького В.С. [9]. Автор стверджує, що вперше визначено завдання аудиту на макро- та мікроекономічному рівнях; запропоновано нову класифікацію аудиту та його процедур; проведено критичний аналіз і дана оцінка визначень предмета і методу аудиту та уточнено його економічну сутність і понятійний апарат. Проф. Рудницький В.С. вводить поняття “управлінський аудит”, що обґрунтовує наступним чином: аудиторський контроль є невід’ємною функцією управління, користувачами інформації даного виду аудиту є тільки працівники управління; основною функцією управлінського аудиту є не тільки поточний контроль за господарськими операціями, але і прогнозування, аналіз інших функцій управління господарською діяльністю.

В першу чергу, викликає заперечення вислів автора щодо аудиторського контролю як невід’ємної функції управління. Контроль є виступає функцією управління, але аудит – це

перевірка фінансової звітності, а не функція розвитку ідей попередників, та наукові управління. Наукові результати, одержані в результати, одержані здобувачем вперше, монографії (дисертації) шляхом подальшого представлено в таблиці 2.

Таблиця 2. Наукові результати, одержані в монографії (дисертації) шляхом подальшого розвитку ідей попередників, та наукові результати, одержані здобувачем вперше

Автор та назва дисертаційної роботи	Ідеї попередників, що стали основою для подальшого дослідження	Наукові результати, одержані шляхом подальшого розвитку ідей попередників
1	2	3
Бутынец Ф.Ф. Проблемы хозяйственного контроля и ревизии в сельском хозяйстве: вопросы методологии, теории и практики	1) проблеми становлення господарського контролю як галузі знань; 2) критерії визначення ефективності контрольно-ревізійної діяльності; 3) методика вивчення структури та динаміки здійснених розкрадань та безгосподарності, ефективність попереджувальної ревізійної діяльності	1) досліджено проблеми становлення контролю як науки, навчальної дисципліни та практичної діяльності 2) на підставі критичної оцінки часткових методик розрахунку економічної ефективності господарського контролю запропоновано загальну схему та загальний метод вирішення задач побудови інтегральної оцінки ефективності системи контролю; 3) розкрито значення та роль контрольної діагностики у контрольно-ревізійному процесі
Гайдуцкий П.И. Контроль и анализ межотраслевой хозяйственной деятельности агропромышленных формирований	Дослідження питання інтеграції господарського контролю з функцією обліку	Дослідження міжпредметних зв'язків господарського контролю (з обліком, аналізом, плануванням)
Саблук П.Ю. Учет, контроль и анализ в управлении аграрным сектором (методология и организация)	1) інтеграція систем планування обліку, контролю і аналізу госпрозрахункових відносин; 2) концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності на основі комплексного підходу до використання їх як функцій в теорії та практиці управління аграрним сектором	1) дослідження міжпредметних зв'язків господарського контролю (з обліком, аналізом, плануванням); 2) аналіз світових підходів до концепції розвитку державного фінансового контролю з метою її обґрунтування в Україні та розробка механізмів її практичної реалізації
Крамаровский Л.М. Развитие контроля и бухгалтерского учета в промышленности и строительстве	Досліджено сутність та призначення соціалістичного контролю: розкрито сутність предмету та методу, уточнено його мету та задачі, політичне та економічне призначення, методологія та принципи функціонування, класифікація; обґрунтовано необхідність створення єдиної науки про соціалістичний контроль, що теоретично забезпечує проведення всебічного універсального контролю; надано принципова відмінність соціалістичного контролю від капіталістичного; представлений генезис становлення системи контролю в СРСР	1) досліджено генезис господарського контролю як функції соціального управління в контексті поглядів світових економічних шкіл з метою визначення історичних передумов його виникнення та перспектив подальшого розвитку; 2) обґрунтовано передумови та виділено переваги застосування системного підходу до дослідження проблем господарського контролю, що дозволяє врахувати багатоаспектність і комплексний характер цієї категорії та узгодити понятійний апарат; 3) визначено предмет та об'єкти господарського контролю на різних ієрархічних рівнях систем господарського контролю для можливості підвищення ефективності їх функціонування

1	2	3
Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою	<p>1) вперше запропоновано модель екологічно та соціально орієнтованої ринкової економіки як предметної сфери контролю, що розкриває сутність перехідної стадії розвитку національного товариства;</p> <p>2) розроблено схему модифікації системи контролю та її елементів в умовах перехідної економіки;</p> <p>3) доведено, що удосконалення контролюючих систем у кожній з гілок влади (виконавчій, законодавчій, судовій) повинно здійснюватись з метою вирішення їх внутрішніх потреб, взаємодії з іншими сферами суспільства, державними і недержавними інституціями інших країн та міжнародними організаціями</p>	<p>1) враховуючи світові тенденції розвитку контролю, запропоновано напрями реформування системи соціального контролю в Україні, що призведе до формування контурів нової суспільної формації, побудованої на принципах всезагального економічного достатку та соціальної справедливості;</p> <p>2) розроблено модель національного механізму державного контролю шляхом дослідження складу його елементів з метою подальшого удосконалення системи господарського контролю в Україні;</p> <p>3) доведено, що контрольна гілка влади посідає самостійне місце, організаційно відокремлена від інших гілок влади, а її контрольні повноваження є головними, а іноді – єдиними</p>
Рудницький В.С. Аудит у системі контролю: методологічні та організаційні аспекти (на прикладі підприємств споживчої кооперації України)	<p>1) вперше визначено завдання аудиту на макро- та мікроекономічному рівнях;</p> <p>2) проведено критичний аналіз і дана оцінка визначень предмета і методу аудиту та уточнено його економічну сутність і понятійний апарат</p>	<p>1) досліджено систему господарського контролю на мега-, макро- та мікрорівнях;</p> <p>2) визначено предмет та об'єкти господарського контролю на різних ієрархічних рівнях систем господарського контролю для можливості підвищення ефективності їх функціонування</p>
Калюга Є.В. Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика)	<p>1) обґрунтовано організаційні аспекти реформування економічного контролю (визнання найвищим органом державного фінансового контролю Рахункову палату, створення на базі ГоловКРУ і семи відокремлених державних контролюючих структур департаментів запропонованого до створення міністерства державного фінансового контролю);</p> <p>2) уточнено теоретичні основи контролю</p>	<p>1) досліджено три основні підходи до формування концепції державного фінансового контролю і зроблено висновок, що Рахункова Палата може відігравати роль координатора у сфері державного фінансового контролю, що відповідає Лімській декларації керівних принципів контролю та дає можливість для об'єктивного здійснення контролю і оприлюднення цієї інформації членам суспільства.</p> <p>2) уточнено теоретичні основи господарського контролю в умовах глобалізації</p>
Кузьмінський Ю.А. Оперативний облік і контроль міжнародних фінансово-господарських операцій організацій	<p>Поглиблено розуміння економічної сутності оперативного обліку та контролю міжнародних фінансово-господарських операцій, ролі та місця в системі управління цих операцій в ринкових умовах господарювання</p>	<p>Визначено межі державного господарського контролю в умовах становлення глобальної світогосподарської системи</p>

1	2	3
Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти	<p>1) поглиблено поняття сутності та ролі аудиту в суспільстві, уточнено чинники, які впливають на розвиток аудиту в Україні, виокремлено та узагальнено історичні етапи розвитку аудиту в Україні та зарубіжних країнах;</p> <p>2) уточнено визначення терміну “інформаційне забезпечення аудиту”, обґрунтовано його склад і розроблено класифікацію;</p> <p>3) набуло подальшого розвитку теоретичне обґрунтування необхідності обов’язкового впровадження внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах та підприємствах із розгалуженою структурою</p>	<p>1) доведено, що аудит не є юридичною моделлю, складовою частиною структури соціального контролю в суспільстві</p> <p>2) визначено склад, вимоги до інформації в системі контролю, розроблено правила побудови оптимальної системи інформації для ефективного функціонування контрольної системи</p> <p>3) розроблено основні регламенти та робочі документи з організації внутрішньогосподарського контролю на акціонерних товариствах з метою підвищення його ефективності</p>
Дорош Н.І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту	<p>1) розвинуто теоретичну концепцію внутрішнього аудиту щодо змісту, завдань, інформаційної бази та його ролі в системі управління господарюючого суб’єкта в умовах розширення контрольних та аналітичних функцій;</p> <p>2) детально визначено права та обов’язки учасників ринку аудиторських послуг; побудовано структурно-логічну модель аудиторського процесу</p>	<p>1) уточнено сутність, мету та завдання внутрішньогосподарського контролю, взаємозв’язки між його суб’єктами та об’єктами, що формують систему внутрішньогосподарського контролю на підприємстві;</p> <p>2) визначено межі внутрішньогосподарського контролю на підставі виділення функціональних обов’язків суб’єктів контролю з метою ефективної координації їх діяльності</p>
Левицька С.О. Облік, контроль та аналіз діяльності непідприємницьких організацій	<p>1) удосконалено діючу методiku проведення внутрішнього контролю операцій, що мають зовнішнє фінансування;</p> <p>2) досліджено інтеграцію бухгалтерського обліку, контролю і аналізу щодо конкретного об’єкта – непідприємницьких організацій;</p> <p>3) досліджено еволюцію економічної думки щодо сутності контролю неприбуткових організацій, побудовано модель фінансово-господарського контролю з урахуванням особливостей їх функціонування</p>	<p>1) удосконалено методiku проведення контролю у випадку шахрайства з фінансовими ресурсами підприємства;</p> <p>2) досліджено міжпредметні зв’язки господарського контролю з обліком, аналізом, плануванням;</p> <p>3) запропоновано моделі організації служб внутрішньогосподарського контролю на акціонерних товариствах</p>
Давидов Г.М. Формування теоретичних основ аудиту	Одержало подальшого розвитку концепція розвитку аудиту	Розроблено підходи до концепції державного фінансового контролю



1	2	3
Максімова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством	1) розроблено механізм оцінки системи внутрішнього економічного контролю як сукупності взаємозумовленостей (цілі – критерії – показники), зіставлень (існуючі характеристики системи – бажані характеристики) і результатів; 2) набуло подальшого розвитку визначення системи об'єктів контролю	1) на підставі критичної оцінки часткових методик розрахунку економічної ефективності господарського контролю запропоновано загальну схему та загальний метод вирішення задач побудови інтегральної оцінки ефективності системи контролю; 2) виділено об'єкти контролю в системі внутрішньогосподарського контролю
<b>Вперше:</b> 1) визначено межі державного господарського контролю в умовах становлення глобальної світогосподарської системи; 2) досліджено контрольні функції транснаціональних корпорацій як основних суб'єктів господарювання в епоху глобалізації та обґрунтовано необхідність посилення державного контролю в умовах зростання ролі транснаціонального капіталу та дуалізму економіки; 3) розкрито природу соціального контролю та його значення в умовах глобалізації; 4) визначено місце контрольних-ревізійних версій в контрольній діагностиці, розкрито їх склад та структуру, розроблено порядок побудови та доведення версій на прикладі шахрайства з фінансовими ресурсами		

Поряд з вищеперерахованими науковими положеннями, які одержали подальший розвиток в нашій дисертаційній роботі та монографії, було виділено результати, що одержано вперше. В докторських дисертаціях, проаналізованих в даному пункті, не знайшли достатнього обґрунтування проблеми, пов'язані з визначенням меж державного контролю в умовах становлення глобальної світогосподарської системи. Проф. Шевчук В.О. досліджував світогосподарський розвиток як об'єкт контролю, але це відбувалось в умовах переходу до ринку. Сьогодні швидкі темпи розвитку світового господарства спричинили виникнення та активне функціонування нових суб'єктів (зокрема, ТНК, ТНБ), розширення меж господарського контролю та зміну ролі державного фінансового контролю. Це потребує перегляду багатьох теоретичних концепцій. Вперше було обґрунтовано необхідність посилення державного фінансового контролю в умовах зростання дуалізму світової економіки. В умовах зростання ролі попереднього контролю та контрольної діагностики важливим науковим результатом є розробка порядку використання контрольних-ревізійних версій (зокрема, на прикладі побудови і доведення версій при здійсненні шахрайства з фінансовими ресурсами).

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Концепція розвитку державного фінансового контролю, запропонована в роботі, відрізняється від концепцій попередників тим,

що нами досліджено світові підходи до формування систем державного фінансового контролю, їх переваги і недоліки, та запропоновано адаптувати один з підходів до практики господарювання України.

Об'єкт дослідження в монографії (дисертації) відрізняється від об'єктів, виділених в розглянутих докторських дисертаціях. Якщо попередниками досліджувалась система внутрішнього економічного контролю (проф. Максимов В.Ф.), система органів економічного контролю України та зарубіжних країн (проф. Калюга Є.М.), процес обліку, контролю і аналізу неприбуткових організацій (проф. Левицька С.С.), аудиторська діяльність (проф. Дорош Н.І., проф. Давидов Г.М.), то об'єкт нашого дослідження – це система господарського контролю на різних ієрархічних рівнях господарювання (мега-, макро- та мікрорівнях). Це зумовлює дослідження теоретичних, методологічних і організаційних аспектів розвитку систем господарського контролю на вищезазначених рівнях.

#### Список використаної літератури:

1. *Бутынец Ф.Ф.* Проблемы хозяйственного контроля и ревизии в сельском хозяйстве: вопросы методологии, теории и практики // Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. – Киев: Киевский институт народного хозяйства им. Д.С. Коротченко, 1986. – 48 с.

2. *Крамаровский Л.М.* Развитие контроля и бухгалтерского учета в промышленности и строительстве // Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. 08.06.04 – Одесса: Одесский институт народного хозяйства, 1989 р.

3. *Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А.* Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов. – СПб.: Питер, 2004. – 557 с.

4. *Саблук П.Ю.* Учет, контроль и анализ в управлении аграрным сектором (методология и организация) // Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. – Киев: Киевский институт народного хозяйства им. Д.С. Коротченко, 1990.

5. *Гайдуцкий П.И.* Контроль и анализ межотраслевой хозяйственной деятельности агропромышленных формирований // Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. – Киев: Киевский институт народного хозяйства им. Д.С. Коротченко, 1990. – 48 с.

6. *Шевчук В.О.* Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою // Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. 08.06.04 – Київ: Київський державний торговельно-економічний університет, 1999. – 32 с.

7. *Калюга С.В.* Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика) // Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. 08.06.04 – Київ: Київський національний економічний університет, 2002. – 34 с.

8. *Максімова В.Ф.* Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством // Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. 08.06.04 – Київ: Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана, 2006. – 34 с.

9. *Рудницький В.С.* Аудит у системі контролю: методологічні та організаційні аспекти (на прикладі підприємств споживчої кооперації України) // Автореферат дисертації

на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. 08.06.04 – Тернопіль: Тернопільська академія народного господарства, 1999. – 32 с.

10. *Петрик О.А.* Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти // Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. 08.06.04 – Київ: Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана, 2004. – 34 с.

11. *Давидов Г.М.* Формування теоретичних основ аудиту // Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. 08.06.04 – Київ: Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана, 2006. – 28 с.

12. *Левицька С.О.* Облік, контроль та аналіз діяльності непідприємницьких організацій // Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. 08.06.04 – Київ: Київський національний економічний університет, 2005. – 28 с.

13. *Дорош Н.І.* Методологічні та організаційні аспекти аудиту // Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. 08.06.04 – Київ: Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”, 2004 р. – 38 с.

14. *Кузьмінський Ю.А.* Оперативний облік і контроль міжнародних фінансово-господарських операцій організацій // Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. 08.06.04 – Київ: Київський національний економічний університет, 2002. – 30 с.

ВИГОВСЬКА Наталія Георгіївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- проблеми фінансового контролю;
- фінансовий облік;
- фінансовий менеджмент

Таблиця 1. Питання, що досліджувались в докторських дисертаціях, захищених в Україні протягом 1986-2007 рр.

№ з/п	Питання  Автор	Теоретичні основи господарського контролю					Наднаціональний контроль				Національна система контролю					Система внутрішньогосподарського контролю (СВК)									
		Економічна сутність контролю	Генезис	Предмет	Об'єкти	Методи	Класифікація	Сутність	Суб'єкти	Об'єкти	Методи	Сутність	Суб'єкти	Об'єкти	Методи	Концепція	Соціальний контроль	Сутність	Суб'єкти	Об'єкти	Методи	Моделі організації СВК	Стандартизація ВК	Ефективність ВК	Версії
1	Бугинець Ф.Ф.	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+
2	Гайдуцький П.І.	+	-	+	+	+	+	-	-	-	+	+	+	-	-	-	+	+	+	+	+	-	-	-	
3	Саблук П.Т.	+	-	+	+	+	+	-	-	-	+	+	+	-	-	-	+	+	+	+	+	-	-	-	
4	Крамаровський Л.М.	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+	-	-	-	
5	Шевчук В.О.	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-	-							
6	Рудницький В.С.	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-							
7	Калюга Є.М.	+	-	+	+	+	+	-	-	-	+	+	+	+	-	-	+	+	+	-	+	-	-	-	
8	Кузьмінський Ю.А.	-	-	+	+	+	-	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
9	Дорош Н.І.	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	-	-	-	-	
10	Петрик О.А.	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+	+	-	-	
11	Левицька С.О.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	+	-	+	-	-	-	
12	Давидов Г.М.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
13	Максімова В.Ф.	+	-	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+	+	+	-	