

ПРИНЦИПИ КОНТРОЛЮ В НОВІЙ ЕКОНОМІЦІ: НЕОБХІДНІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ

Питання принципів контролю досліджували багато авторів. Здавалося б, що тут ще можна істотно додати? Але автор знаходить нову грань, розкриваючи принципи контролю як процес його дослідження і здійснення, – не тільки як фазу циклу, але і як інструмент майбутнього розвитку та удосконалення господарського контролю. Власне процес розглядається в інституційному середовищі, що вимагає міждисциплінарного підходу

Постановка проблеми. У попередній статті [6] коротко проаналізовані принципи контролю, "сконструйовані" та сформульовані десятками вітчизняних і зарубіжних науковців, показана ступінь їх відповідності науковим передумовам та обґрунтованість віднесення того чи іншого принципу саме до категорії контролю. Але одразу ж виникає питання: скільки повинно бути принципів контролю? Якщо враховувати зміст визначення поняття "принцип", як основного, фундаментального, базового положення будь-якої науки або вчення, що наводиться в енциклопедіях і словниках, є закономірним, що принцип повинен бути тільки один (а не 20 чи 30), з якого випливають решта тверджень і положень, які не мають такого статусу. Це не схоластичні роздуми. Виходячи з вище написаного, виникає ще одне питання: чи потрібна в господарському контролі категорія "принципи" та їх численна класифікація? Слід враховувати, що вже створено та обґрунтовано багато інших апробованих категорій (у визначенні змісту контролю, його предмета, методу, організації тощо), що можуть застосовуватись і здатні діяти навіть без визначення принципу як самостійної категорії. Ми будемо намагатися сформулювати остаточний висновок після аналізу принципів, які наводяться багатьма дослідниками.

В умовах бурхливого розвитку інформаційних знань, що зумовило одну з характерних рис революції в обліку і контролі наприкінці XIX – початку XX ст., науковцями відзначалося, що відповідні успіхи в обліку та контролі, наближення до пізнання таких простих елементів господарювання, що піддаються спостереженню, обробці та відображенню в обліку, в останній період породили забуття справжньої методики контролю руху активів і пасивів: "Методика контролю об'єктів зникає", залишається лише західна недосконала практика перевірки звітності, яка не відповідає нашій культурі та менталітету¹. На новій стадії розвитку економіки і, нібито, по-новому з'являється стара ідея: "придбання власного ревізора: розум диктує закони приватного бізнесу".

Фактори підтверджують актуальність організації соціального внутрішнього контролю і зумовлюють необхідність дослідницького пошуку науковими і освітніми установами за напрямом формування його концепції і системи підготовки фахівців-аудиторів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням теоретико-методологічних засад господарського контролю в Україні нині майже ніхто не займається. Хоча початкового матеріалу для теоретичних висновків є вдосталь. Значна частина праць вітчизняних і багатьох зарубіжних вчених присвячена в основному розгляду питань внутрішнього контролю або зарубіжного аудиту.

Проблемами розвитку теорії та практики господарського контролю [далі – (ГК)] займалися ряд видатних вчених: М.Г. Белов, М.І. Карауш, В.А. Полторадня та ін. Ключову роль у формуванні парадигми циклічності та історичного розвитку контролю відіграли праці інших видатних вчених: І.А. Белобжецького, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, М.В. Кужельного, А.А. Шпіга. Проф. Ф.Ф. Бутинцем досліджено причини походження такого явища як ГК, його розвиток, обґрунтовано закони та закономірності, принципи й категорії.

Попередніми поколіннями вчених багато вже зроблено. Своє дослідження спрямуємо на вивчення природи розвитку принципів, тобто ядро науки й практики господарського контролю.

Мета дослідження полягає в тому, щоб науково обґрунтувати принципи ГК, оцінити вплив ментальної домінанти на систему організації ГК, його процес і результативність, вивчити систему економічних мотивів поведінки людини – суб'єкта ринку, визначити основні чинники, які формують механізми взаємної залежності менталітету народу та його здатності до сприйняття психології капіталістичних відносин.

Викладення основного матеріалу дослідження. У вітчизняній обліково-економічній літературі досліджуються принципи пізнання. На нашу думку, в таких дослідженнях можна виокремити три істотні недоліки. По-перше, принципи контролю розглядаються як однаково значущі поза межами контексту етапу розвитку економіки. Вони переписуються від авторів 1888-1990 рр. авторами до 2008 р. Насправді у цій шерензі поряд із об'єктивними стоять сторічні "старці" – принципи пізнання в ГК, які застосовуються нерівномірно в часі та за їх частотою. Наслідки від такого застосування теж різні, тому дослідникам слід вести мову про власну ієрархічну систему принципів для кожного етапу розвитку економіки, а можливо ще й конкретної країни². По-друге, істотний недолік – відсутність розгорнутого аналізу ролі принципів у пізнавальному процесі та реальному здійсненні контролю на практиці. В жодному дослідженні немає доказів того, як застосовуються принципи ГК на практиці. По-третє, автори наводять різні принципи для контролю і ревізії, внутрішнього контролю і аудиту, інвентаризації тощо. Хіба кожна форма чи метод контролю мають свої принципи?

Відповідно до наведеного вище необхідно уточнити принципи ГК та розробити, якщо в цьому є потреба, відповідну їх класифікацію. Наголошуємо, якщо є потреба! Не можна погодитися з Л.В. Рибалко, яка стверджує, що це дозволить врахувати особливості сучасного стану розвитку економіки на етапі організації системи внутрішньогосподарського контролю, зокрема, та системи управління підприємством в цілому² [24, с. 169]. Що цим хотіла сказати автор, зрозуміло тільки їй одній. Але вона прагне сформувати власні принципи ВГК. Але хіба вони різні для ГК і ВГК? На жаль, за твердженням А.В. Бодюка та ін., вони є різними й для аудиту. Тут знову виникає риторичне питання: аудит – це контроль, чи самостійна галузь науки? Як бачимо неузгодженостей багато, але відповіді відсутні.

Термін "принцип" у перекладі з латинської означає основа, засада. Під принципом розуміють основне, початкове положення будь-якої теорії або вчення. Принцип пізнання є виробленою історично узагальненою вимогою до пізнавального процесу, яка додає йому певної спрямованості, вказує шлях руху до істини, але не саму істину [25, с. 31]. Чи притаманне це ГК? Так. А ВГК, ВА? Ні. Останні є складовою науки ГК, її розділами, а тому використовують методологічну базу ГК.

Принципи – це те, з чим залишається дослідник перед непізнаним, коли немає ще наростаючих за експонентою масиву знань про об'єкт. Тобто принцип – це щось початкове у пізнавальному процесі, коли немає

¹ Менталітент – спосіб мислення, сприймання, психологія національної спільноти, окремого її представника [5, с. 189].

² Слід мати на увазі, що наука немає територіальних або національних меж, але культура та менталітет народу мають значний вплив на розвиток науки про ГК.

нічого, об'єкт не зрозумілий, але щось задає поштовх до пізнавальної діяльності. Проте, виступаючи початковим компонентом пізнання, сам принцип є результатом численних актів пізнання, у яких він з'явився і відшліфований як коштовний камінь річкою пізнання, усвідомлений людьми, і став ефективним інструментарієм пізнання [25, с. 31-32]. Ось філософський підхід, яким слід скористатися при визначенні сутності принципу контролю. Мається на увазі застосування у ГК загальнофілософських принципів. Але ГК, крім філософських, має свої, особливі принципи як дослідження, так і здійснення контролю фактів господарського життя (далі – ФГЖ).

Принципи – це те, чим користується власник (керівництво) при створенні на підприємстві системи контролю, принцип – те, чим користується суб'єкт, здійснюючи перевірку, оформлюючи її матеріали та реалізуючи наслідки.

Ці загальні роздуми можна вважати передумовою визначення сутності поняття "принцип ГК" як вихідного, базового положення науки про ГК. Слід пам'ятати, що як принципи, так і положення, що з них випливають, повинні належати саме до сутності науки ГК, її предмета, об'єкта, методології та практики здійснення. Принципи контролю, хто знає філософію, об'єктивні, а не плід фантазії окремих авторів, вони внутрішньо, іманентно притаманні контролю і не можуть бути запозичені з основних або базових положень іншої науки, наприклад, бухгалтерського обліку чи аналізу. В основу визначення принципів ГК слід взяти його сутність, стадії розвитку, одномоментність тлумачення категорій, взаємозв'язок з методами.

Дефініцію "принцип контролю" вперше зустрічаємо в 2006 р. в працях білоруських і російських фахівців: "Принцип контролю, – як зазначають В.А. Хмельницький і Т.А. Гринь, –

це загальновизначене правило дії в контрольних ситуаціях, він втілює економічні, соціальні і інші закономірності сфери контролю, визначає вимоги, згідно яким формується і функціонує підсистема контролю в системі управління виробництвом, суспільством" [26, с. 16]. "Під принципами контролю, – як визначив О.С. Макоєв, – розуміють *основні початкові положення його організації і здійснення*" [17, с. 18]. Це не зовсім вдалі визначення, але коли воно взагалі відсутнє. Теж погано.

Кожен історичний етап розвитку економіки породжує і використовує свої принципи контролю, хоча й зберігає методологічну спадщину з попередніх епох. Наукові революції у своїй основі містять переломні моменти в системі принципів пізнання, бо тільки зміна основоположного у пізнанні, тобто його принципів, може забезпечити якісний стрибок у розвитку знань.

Малоймовірим є розподіл принципів контролю на класи за одним критерієм. Складність проблеми посилюється тим, що серед принципів пізнання (мається на увазі в науці та практиці) є принципи різних евристичних можливостей і різних методологічних етапів розвитку економіки.

Найскладніший аспект взаємодії дослідника з принципами – це їх використання у науковому дослідженні, а для контролера – застосування у практичній діяльності. Нерідко принципи проголошуються автором і навіть робляться спроби їх обґрунтування, але в дослідженні та практичному застосуванні вони не впливають ні на процес пізнання, ні на зміст отриманого знання чи результату перевірки. Що стосується практики контрольно-ревізійної діяльності, то тут застосування принципів контролю є взагалі цілюною.

Таблиця 1. Перелік принципів контролю, що наводяться вітчизняними та зарубіжними дослідниками у фахових виданнях

Назва принципів	Дослідники			
	В.А. Хмельницький, Т.А. Гринь	Л.В. Рибалко (принципи ВГК)	В.О. Шевчук	І.К. Дрозд
1	2	3	4	5
1. Безперервності	+	+	–	–
2. Відповідальності	–	+	+	–
3. Всеосязності	+	+	–	–
4. Гуманізму	–	–	–	+
5. Гласності	+	–	–	–
6. Гнучкості	+	–	–	–
7. Демократичності	–	+	–	–
8. Дієвості	+	+	–	–
9. Достовірності	–	+	+	–
10. Доцільності	–	+	–	–
11. Збалансованості контрольних дій	–	–	+	–
12. Емерджентності	–	–	+	–
13. Ендогенності	–	–	+	–
14. Ефективності	–	+	+	–
15. Економічності	+	–	–	–
16. Компаративності	–	–	+	–
17. Компетентності	–	+	–	–
18. Масовості	+	–	–	–
19. Концептуальності	–	–	–	+
20. Науковості	+	–	–	–
21. Незалежності	–	+	–	–
22. Об'єктивності	+	+	–	+
23. Оперативності та своєчасності	–	+	–	–
24. Орієнтованості на майбутнє	–	–	–	+
25. Органічної єдності контролю в процесах управління	–	–	–	+
26. Паритетності	–	–	+	–
27. Плановості	+	+	–	–
28. Повноти	–	–	+	–
29. Порівнянності	–	+	–	–
30. Постійності	–	+	–	–
31. Превентивності	–	+	–	–
32. Превентивності та своєчасності	–	–	+	–
33. Процесного підходу	–	–	–	+
34. Раповості	+	–	–	–

Продовження табл. 1

	1	2	3	4	5
35.	Релевантності норм контролю	–	–	+	–
36.	Ризикованості	–	–	+	–
37.	Розподілу обов'язків	–	+	–	–
38.	Розподілу контрольних повноважень	–	–	+	–
39.	Самодостатності системи контролю	–	–	+	–
40.	Синергізму	–	+	+	–
41.	Системності	–	+	+	+

Щодо визначення принципів внутрішньогосподарського контролю, то проф. Л.В. Нападівська виділяє принципи: ієрархічності, взаємодії з іншими функціями, доцільності, взаємодії елементів функції контролю, послідовності контролю в часі, здійснення контролю за центрами відповідальності, зворотного зв'язку, відповідальності та підконтрольності, принцип безперервності [21].

Принципи системи внутрішнього контролю проф. В.Ф. Максимова пропонує поділяти на загальносистемні, принципи створення структури системи та принципи функціонування системи [18].

Доц. М.М. Коцупатрий виділяє принципи організації контролю та принципи його здійснення [, с. 19].

З урахуванням сучасних умов розвитку економіки Л.В. Рибалко класифікує принципи внутрішньогосподарського контролю за трьома групами: загальнонаукові, професійні та організаційні [24]. Загальнонаукові принципи, – стверджує Л.В. Рибалко, – передбачають застосування останніх досягнень науки та техніки, передового досвіду в процесі здійснення внутрішньогосподарського контролю. До їх складу слід віднести принципи системності, порівнянності, доцільності, достовірності, безперервного розвитку, ефективності, а також принцип синергізму. В такому підході суттєве незнання філософії і теорії ГК. Яке відношення мають "останні досягнення науки і техніки" до принципів ГК?

До професійних принципів Л.В. Рибалко відносить якісні характеристики, якими повинні володіти суб'єкти здійснення внутрішньогосподарського контролю: об'єктивність, незалежність, компетентність, відповідальність. Група запропонованих організаційних принципів включає принципи всеосяжності, постійності, превентивності, оперативності та своєчасності, дієвості, плановості, розподілу обов'язків, демократичності. Так і хочеться запитати автора: чи здійснювала вона коли-небудь ВК за принципами, що пропонує? Тільки на практиці вона побачила б абсурдність своїх рекомендацій. А тому про науку тут просто не доводиться вести розмову.

Основні принципи, які регулюють аудит, – стверджує Л.І. Вороніна, – викладені в Кодексі етики професійних бухгалтерів, розробленому МФБ. При виконанні своїх професійних обов'язків аудитор повинен керуватися наступними етичними та професійними принципами: незалежність, чесність і об'єктивність; професійна компетентність і належна сумлінність; конфіденційність інформації; професійна поведінка; дотримання технічних стандартів [9]. Тут знову виникає питання: чи належить аудит до контролю? Якщо так, то навіщо вигадувати аудиторські принципи. Якщо аудит – це не ГК, то слід науково довести авторську точку зору. Але цього ще ніхто не зробив у десятках захищених з аудиту дисертаціях і оприлюднених монографіях.

Які ж загальні висновки можна зробити з наведених вище переліку принципів? Перш за все, це справжній різнобіч. Одні й ті ж за сутністю принципи називаються по-різному. І навпаки, під однією і тією ж назвою передбачаються різні сутності.

Це ще більш очевидно, якщо до розглянутих переліків додати принципи, що зустрічаються в працях інших авторів [6], оскільки кожен дослідник "конструє" свою систему принципів, повторюючи та доповнюючи сформульовані попередниками або переписані у попереднього.

Принципи, таким чином, на певному етапі свого розвитку стають ніби "мірилом" контрольованих явищ, а самі явища включаються в загальну структуру знання про контроль.

Це свідчить про те, що така категорія, як "принцип ГК" ще не набула достатнього наукового обґрунтування.

Таким чином, у системі знань, яка пропонується нам, наведені принципи, далекі від справжніх, згідно з якими функціонує жива система та відбувається підприємницька діяльність, яка контролюється відповідними суб'єктами контролю.

Звернемо увагу на принципи В.А. Хмельницького та Т.А. Гринь. Дослідники пропонують їх 6, але вони не виокремлюються іншими авторами. Викликають сумніви такі принципи, як раповість, масовість, науковість, гласність, гнучкість. Всі вони, як правило, є вимогами, які висуваються до контролерів, а не принципами контролю.

Отже, місце того чи іншого принципу в процесі пізнання визначається його об'єктивним змістом, тобто тим, яку сторону предмета чи об'єкта він відображає, що досліджує. Принципи науки та здійснення контролю повинні бути тотожними. Неможна вести дослідження за одними принципами, а контроль на підприємствах здійснювати за іншими. А за якими ж тоді принципами навчати студентів?

Деякі автори намагаються класифікувати принципи контролю. Але якого: господарського, фінансового, державного, аудиторського і т.д.? Однак, науковці це питання не обходять стороною. Це пов'язано з тим, що проблема принципів у нашій науці відносно нова, а тому не знаходиться в зоні особливої уваги дослідників з проблем контролю. Крім того, принципи контролю, які наводяться авторами, настільки загальні, що мало кому спадає на думку застосувати до них цілком конкретну основу для класифікації. А для кого і для чого вона потрібна? Чи можна вести дослідження або здійснювати контроль діяльності підприємства, не маючи класифікації принципів? Безумовно, можна. То для чого вигадувати велосипед?

Чи тотожні принципи бухгалтерського обліку принципам ГК? На жаль, в обліку така ж плутанина, як і в ГК. Під час детального (порівняння) розгляду двох переліків принципів (Р. Антоні та Я.В. Соколова) з'ясовано, що однаковими є лише 5 принципів. За ієрархією вони також відрізняються: у Р. Антоні на першому місці – двосторонність, у Я.В. Соколова – цілісність. Як бачимо, в науці, звідки бере свій початок ГК, також відсутнє наукове обґрунтування принципів. Вони автоматично перенесені із західної практики у вітчизняну, в результаті чого відсутнє наукове і практичне застосування.

Виникають закономірні питання: чи правомірне перенесення облікових ідей в ГК? і друге: чи доречне перенесення термінології або понятійного апарату? На перше питання при обдуманому рішенні наврод чи можна дати іншу відповідь, окрім негативної. Фізик Герман Хакен ввів категорію самоорганізації в оборот соціальних наук – виникла синергетика. Відбувається процес дифузії і формування нових знань [29]. Ось звідки слід виходити нам, обґрунтовуючи систему принципів ГК.

Тому принципи науки ГК, що виражають її основу і є базовими для неї, не можуть бути запозичені з основ і базових положень бухгалтерської науки про бухгалтерський облік. Звичайно, є загальнометодологічні принципи, характерні для всіх наук (наприклад, принципи філософії). Вони є базовими взагалі для загальнолюдського світогляду. На них спираються всі науки і конкретні вчення, хоча і в самій філософії існують різні напрями та вчення.

Раніше ми розглянули 41 взаємопов'язаний принцип, що так або інакше, на думку їх авторів, забезпечують вирішення завдань ГК (теоретичних і практичних), але жоден з них не базується на перевірці реальних фактів господарського життя, і не впливає на науковий розвиток ГК, а їх значущість не підкріплюється теорією*.

Суб'єктивні ідеалісти заперечують об'єктивний зміст наукових принципів, розглядаючи їх як продукт суто розумової діяльності. Сучасні позитивісти в питанні про походження наукових принципів виступають послідовниками махізму, для якого характерний був суб'єктивно-ідеалістичний підхід до пізнання. Пізнання та логічні форми, в яких воно фіксується, не можна трактувати як зумовлені лише психофізіологічними властивостями особи. Наші автори також виявилися неспроможними об'ґрунтувати зміст комплексу понять контролю за допомогою тільки "феноменів" практичного досвіду чи схоластичного теоретизування, яке не завжди спирається на філософські знання.

Якщо принцип – основа, вихідне положення якої-небудь теорії чи науки, то що це за наука, основи якої, тобто в даному випадку принципи, кожен автор може "конструювати" та формулювати за своїм розумінням. Це зауваження в повній мірі стосується професорів І.К. Дрозда, Є.В. Калюги, М.М. Коцупатрого, В.Ф. Максимової, В.О. Шевчука. Мабуть, це протиріччя не випадкове. Воно, як говорять, видиме не озброєним оком. Наприклад, у В.П. Пантелєєва в переліку 28 принципів, у Н. Мартиненко – 6; у О.С. Макоєва – 10; у Г.Г. Мумінової-Савіної – 17; у Л.В. Рибалко – 19; у А.В. Бодюка – 12 принципів аудиту.

Наведене Ю.П. Сурміним (див. с. 3) цікаве правило, яке оберігає нас від схоластики, небезпечної як у реальному житті, так і в дослідженнях проблем ГК. Однак, дуже часто наша наука будується на грі в терміни. Наприклад, в повсякденному житті використовується поняття: перевірка, переоблік, інвентаризація і т.д., в науці та навчальній літературі їх часто замінюють штучними категоріями, які контролери на практиці не застосовують:

онтрольний експеримент, лабораторний аналіз, контрольний запуск сировини тощо. В цьому випадку легко будувати теоретичні конструкції, зіставляючи (іноді говорять "динамічно зіставляючи"), а насправді замінюючи реальні явища, які легко, особливо в контролі, представити надуманими категоріями, у нашому випадку принципами. В змісті даних принципів за бажанням можна відобразити що завгодно, а отже, і висновки отримувати ті, які необхідні автору. На нашу думку, необхідно вилучити з наукових підходів штучні принципи, оскільки вони затьмарюють пізнання в контролі.

Що ж такі принципи ГК, яке їх місце в системі контролю та його інших категоріях? Очевидно, класифікація принципів контролю може мати узагальнений характер. Річ у тім, що їх часто й однозначно не класифікують не тільки через їх високий рівень узагальненості, але й тому, що більшість з них є "мутантами", утвореними в результаті "генетичного впливу" своїх сусідів. Узагальнену класифікацію можна подати так: загальнонаукові принципи та принципи конкретної науки. Може бути й інша класифікація, якщо принципів дійсно багато. Але цього ніхто не довів.

Справа не тільки в цьому. Якщо уважно вдуматися у визначення сутності терміну "принцип", викладене вище, то слід зробити важливий висновок: самі принципи, як і "твердження", що витікають з них, повинні бути віднесені до науки або вчення про ГК, і обов'язково мати практичне значення.

Інший висновок: принцип – це основне, вихідне, базове положення будь-якої науки, в тому числі і ГК, об'єктивне і не може бути плодом суб'єктивних роздумів окремих авторів. Необхідно правильно формулювати те, що об'єктивно існує, внутрішньо (іманентно) притаманне науці та практиці ГК.

Виходячи з цих доказів, а не довільного цитування попередніх джерел, пропонуємо триєдиний принцип ГК: організація → процес → результативність (рис. 1).

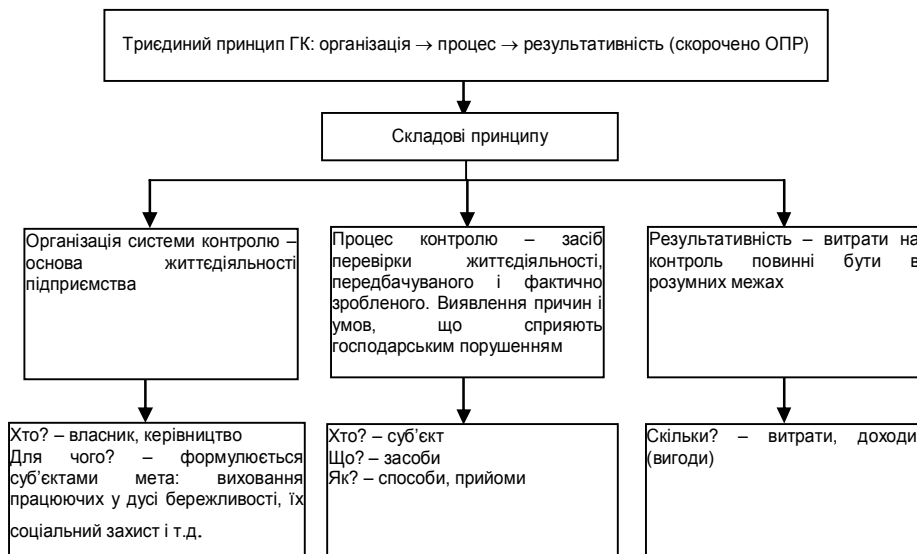


Рис. 1. Принцип господарського контролю як галузі знань і практики здійснення

Формуючи принципи контролю, потрібно мати на увазі, що процес наукового здійснення ГК складається з декількох етапів (стадій): Це організація → процес → результат. Також слід розрізняти поняття "процес контролю" та "організація служби контролю".

Грамотна організація системи внутрішнього контролю (далі – СВК) на підприємстві може здійснити істотний вплив на ефективність господарської діяльності. Зокрема, вона сприяє фінансовій стійкості, формуванню достовірної фінансової і податкової звітності, збереженню майна та інформації, дотриманню норм законодавства, внутрішніх процедур і регламентів.

Не можна вести дослідження в галузі ГК або застосовувати контроль на практиці без створення відповідної системи, тобто без організації суб'єктів контролю, визначення їх повноважень, прав і відповідальності. Це абсолютно об'єктивні дії або

науковця з проблем контролю, або практикуючого контролера. Без цієї стадії немає дослідження та відсутній будь-який контроль на функціонуючому підприємстві.

Ступінь складності СВК суб'єкта господарювання в кожен конкретний момент повинен відповідати ступеню складності його бізнесу.

Чи можуть здійснюватись наукові дослідження чи реальний контроль ФГЖ без відповідного процесу? Ні. Тут слід мати відповідні знання, досвід, засоби тощо. Адже можна організувати систему контролю, але вона не діятиме без професійно підготовлених кадрів (це в певній мірі стосується і наукових досліджень!), які знали б способи та прийоми, техніку і технологію здійснення контролю або проведення досліджень.

* Значущість, як особлива категорія контролю – тема спеціального дослідження.

Контролер повинен володіти необхідною професійною кваліфікацією, піклуватися про її підтримку на належному рівні, дотримуватися вимог нормативних документів. Контролер не повинен вдавати, що він має досвід або експертні знання, якими насправді не володіє.

З позицій організації контролю саме цикл процесу є вектором діяльності всіх суб'єктів контролю, саме тут перевіряються всі управлінські рішення і відбуваються процеси, необхідні для досягнення мети діяльності підприємства. Отриману інформацію потрібно зареєструвати та згрупувати за раніше прийнятою та науково обґрунтованою системою. Процес контролю через застосування умінь і знань завершується відповідним узагальненням перевірених фактів. Тільки за наявності такої інформації відповідно до вимог ефективного керівництва можна управляти діяльністю підприємства та примножувати його майно.

І, на завершення, складова принципу ГК – результативність. Створюючи систему контролю слід визначити її результативність, тобто порахувати витрати і вигоди. Дехто це може заперечити: як це математично порахувати! Тут дійсно є проблема. Але не можна забувати інше: ефективність контролю не завжди обчислюється у грошовому вимірнику. Контроль ефективний, якщо підприємство працює ритмічно, якщо відсутні недостачі, крадіжки, марнотратство, псування майна, брак продукції, сплата пені і т.д.

Як, наприклад, обчислити ефективність дії контролю, коли на підприємстві протягом 10-ти років не було жодного випадку недостач майна, його крадіжок, списання на псування і т.д.? Або протягом 5-ти років відсутні скарги працюючих щодо нарахування та виплати зарплати, розподілу прибутку та санаторних путівок? Або протягом останніх 3-х років підприємство не сплачувало пені, штрафу чи неустойки.

Отже, ефективність системи ГК вимірюється багатьма факторами, а коли справжній контроль відсутній, то відчутно відбувається вплив на більшість показників діяльності підприємства та на свідомість працюючих.

Наука ГК – це міст, який з'єднує окремі проблемні питання бухгалтерського обліку, економіки, права, фінансів, а тому практикуючий суб'єкт контролю виступає як юрист – суддя учасників господарських процесів, що може бути набагато важливіше, і як їх економіко-фінансовий радник, захисник інтересів працюючих. Адже теперішній господарський контролер (зовнішній чи внутрішній) зацікавлений у розвитку підприємства, яке контролює, збільшенні законним шляхом його прибутку, наявності лише достовірної звітності, об'єктивності розподілу прибутку, збереженні майна власника, відсутності кримінальних справ тощо.

Інформація про виявлені істотні відхилення має бути оперативно донесена до осіб, що безпосередньо ухвалюють рішення за даними відхиленнями.

Наведений єдиний принцип ГК притаманний і науці, і практиці. Так, без організації системи контролю, процесу та результативності наукові дослідження (якщо це справжній науковець!) ще ніхто не проводив, а контролери – суб'єкти контролю – не здійснювали будь-якої перевірки. Правда, кожен етап застосування запропонованого принципу має свої складові – вимоги, твердження, відповідальність, яких слід суворо дотримуватися як науковцю, так і практику. Принцип становить певну систему контролю і є найбільш загальним, що зумовлює сучасну систему ГК до дії, тобто виконання своїх функцій у повному обсязі, досягаючи її результативності. Триєдиний принцип ГК може мати свої складові (табл. 3).

Таблиця 3. Складові триєдиного принципу контролю

Триєдиний принцип господарського контролю		
Організація →	Процес →	Результативність
Незалежність	Плановість	Ефективність
Безперервність	Об'єктивність	Оприлюднення результатів
Соціальне спрямування	Професійність – компетентність	Несуперечність результатів
	Відповідальність	Попередження порушень
		Виховання працюючих

Формулюючи єдиний принцип ГК, нами зосереджувалася увага на сутності визначення: **принцип** – це найбільш загальне правило діяльності в контролі, яке забезпечує його об'єктивність і результативність, але не гарантує його однозначність та успіх, основне початкове положення теорії і науки ГК; внутрішнє переконання контролера, що визначає його ставлення до ФГЖ, норм поведінки працюючих, їх взаємовідносин; основна особливність процесу вивчення ФГЖ; основа схвалення управлінських рішень.

Отримуючи застосування в системі ГК, складові принципу певною мірою змінюють конкретний зміст предмета, методу (не методологію), організацію, технологію та техніку здійснення контролю, впливають на його результативність.

Важливою є обставина, що доволіне тлумачення принципів ГК дозволяє використовувати їх із раніше задуманим результатом та інколи наперед передбаченими різними цілями, що взагалі перешкоджає їх застосуванню.

Кожна особа, яка робить спробу "сконструювати" принцип ГК, повинна з'ясувати:

- є цей принцип насправді новим, чи це не повторення уже давно відомого і сформульованого іншим автором;
- що принципів у літературі сформульовано багато (а це уже помилка дослідника!), то бракує супідрядності між ними або наукової класифікації;
- інципи не повинні заперечувати один одного, а лише доповнювати та розвивати;
- інципи обов'язково мають бути перевірені на істинність, інакше вони будуть фундаментом не наукової теорії, а помилками.

Наведені моменти покладені нами в основу при формуванні принципу ГК, а тому запропонований принцип контролю зумовлює принцип несуперечності, так як в

системі ГК не може бути норм, що суперечать одна одній. Рекомендований принцип відображає логічний закон виключення третього. Зазвичай вважають, що в ГК принцип має суто ідеальне значення. Однак суперечливість системи ГК зумовлена різними і взаємно суперечливими інтересами осіб, що беруть участь у господарських процесах і їх контролі, а також суперечністю сутності суб'єктів, що створюють систему контролю. Разом з тим, цей принцип важливий не просто як ідеал, але і як практичне керівництво для кожного науковця і контролера, адже вся система нормативних документів, з якими він працює, може включати суперечливі вимоги. Юристи розробили на цей випадок два правила:

а) якщо два нормативні документи містять взаємовиключні норми один одного, то діє норма документу, виданого вищим органом;

б) якщо нормативні документи видані одним і тим же владним органом, то, визнається норма останнього за часом документу.

У такому трактуванні названий нами принцип, на нашу думку, дійсно є об'єктивним, базовим, основою як науки про ГК, так і його практики. Природно, може виникнути питання: а як бути з іншими "принципами контролю", які описують багато авторів? Ми їх не відкидаємо. Але кожен з них повинен, як зараз кажуть, займати свою нішу та мати назву, відповідно своїй сутності. В сукупності вони надають певний комплекс економічних та правових відносин у системі ГК, формують його вимоги до практичного втілення. Суб'єкт, що створює систему ГК, може взяти їх за основу

* Тут і далі під контролером розуміють особу, яка за своїм статусом має право здійснювати контроль

при встановленні внутрішніх вимог до контролерів та їх відповідальності. Але їх не можна вважати принципами, так як вони суперечать логіці розвитку науки про ГК та правилам здійснення контролю на конкретному підприємстві. Вони можуть входити до складу єдиного принципу з урахуванням певних умов.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Вихід України в 1991 р. зі складу колишнього СРСР ознаменував не тільки формування нової національної суспільної системи, але й повне руйнування існуючої системи бухгалтерського обліку та господарського контролю.

Перед науковцями на сьогодні постало виконання ряду завдань з розвитку теорії, щоб господарський контроль дійсно відповідав критеріям економічної галузевої науки.

Необхідно привести у відповідність до існуючих міжнародних вимог основні елементи, що формують концепцію внутрішньогосподарського контролю сучасних підприємств. Одним із таких елементів є принципи науки ГК та практики його здійснення. Важливим є усвідомлення існування тих чи інших принципів у різних господарських структурах, за наявності різних суб'єктів управління, на різних етапах розвитку економіки, у тому числі й на етапі її глобалізації.

Сучасна теорія контролю не містить розділу з аналізу застосування принципів, що наводяться в літературі. ГК в незалежній Україні, який має довгу та давню історію, притаманна проблема наукового обґрунтування принципів, і особливо, їх практичного застосування в ринкових умовах.

Зародившись разом з обліком ГК, як наукова спеціальність і практика, сьогодні тісно зв'язаний, вплетений в складнішу суспільну конструкцію – західну систему “незалежного” аудиту. Україна має абсолютно інший суспільний устрій, культуру та менталітет народу, іншу підготовку кадрів, по іншому підготовлених науковців, а тому система контролю в Україні і її принципи мають свої особливості.

Динамічні економічні реформи, включаючи і ГК, практично зовсім не враховували специфіку національного менталітету українського народу, структуру його соціальної свідомості, соціокультурні поведінкові норми та традиції, особливості системи життєвих цінностей і пріоритетів.

Економічні проблеми, що розвивалися в середовищі інституційної кризи і за відсутності дієвого ГК, досягли масштабних руйнівних розмірів. Національна економіка перейшла в стан, який досить далекий від рівноваги і який, на жаль, економічною теорією не вивчався, а справжня система контролю знищена. Аудит, який купується бізнесменами, призвів до руйнації ГК, зупинив виховання власників і працюючих, а також студентської молоді у напрямі економічного ведення господарства, ліквідував соціальний захист працюючих через систему обліку й контролю.

У контексті наведеного саме ментальна обстановка актуалізує науковий і практичний інтерес до відповідних проблем ГК. Слід зауважити, що економічна поведінка людини предметно завжди належала до сфери наукових інтересів різних складових економічної науки, починаючи від теоретичної економіки та закінчуючи різними прикладними її складовими. Проте, дослідження економічної поведінки людини як основного компонента економічної системи відбуваються через призму цілком раціональних економічних категорій, таких як “потреба”, “дохід”, “ціна”, “корисність”, “якість” тощо. Ця обстановка фактично випустила з поля зору соціально-психологічну складову в поведінці основного ринкового гравця – стан, якість бухгалтерського обліку та господарського контролю.

Сучасна економіка є системою складних соціально-економічних відносин, які виникають між його учасниками, і водночас формою компромісу інтересів, який виявляється через поведінку всіх суб'єктів-учасників. З-поміж величезної кількості компонентів поведінкового впливу важливу роль в економічному житті людини

відіграє її менталітет, про який ми забули, коли запроваджували в Україні зарубіжні системи бухгалтерського обліку й контролю.

Нині незаперечним можна вважати той факт, що категорія “ментальність” має не лише загальнофілософський, соціально-психологічний зміст, а й економічний. Проте синтетична конструкція “облік, контроль і ментальність” є відносно новою. Проблема взаємного зв'язку контролю та ментальності загалом має досить масштабний і актуальний суспільний вимір, потребує детальної науково-теоретичної обробки та осмислення.

Відсутність справжньої теоретичної бази науки про ГК, що пояснює її як процес здійснення контролю і феномен самоорганізації, штовхнула нас на те, щоб визначити принципи контролю як предмет дослідження і пов'язати все це в єдину концепцію – теорію розвитку ГК.

Принципи ГК до цього часу конструював кожен автор по-своєму, без урахування того, що вони повинні бути об'єктивними, науково обґрунтованими, застосовуватись в науці й практиці. Звідси, принципи не можуть бути плодом фантазії дослідника (хто більшу кількісь вигадав, той кращий науковець!).

Нами обґрунтовується триєдиний принцип ГК: організація \Rightarrow процес \Rightarrow результативність. Ми виходимо з того, що принцип єдиний і якщо відсутня хоча б одна із складових триєдиного принципу, то він не діє ні в науці, ні в контрольно-ревізійній практиці. Кожній із його складових притаманні: вимоги, обов'язок і відповідальність. Окремі компоненти принципу можуть регламентуватись суб'єктами управління та ГК. В кожній компанії компоненти принципу можуть бути різними, але виходити слід з основ, початку триєдиного принципу.

Список використаної літератури:

1. *Белобжецкий И.А.* Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы, 1979. – 160 с.
2. *Белов М.Г.* Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях: [учебник] / М.Г. Белов. – М.: “Статистика”, 1976. – 360 с.
3. *Білуха М.Т.* Теорія фінансового-господарського контролю і аудиту / М.Т. Білуха. – К.: Влада і Влад, 1994. – 364 с.
4. *Бодюк А.В.* Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: [монографія] / А.В. Бодюк. – К.: Кондор, 2005. – 356 с.
5. *Бондарчук Л.І.* Культура ділового мовлення: [навчальний посібник] / Л.І. Бондарчук. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, Вид-во “Волин”, 2008. – 244 с., С. 189.
6. *Бутинець Т.А.* Принципи господарського контролю: суперечності поглядів / Т.А. Бутинець // Вісник ЖДТУ / Економічні науки – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 1(47) – С. 18-26.
7. *Бутинець Ф.Ф.* Чому люди мають коротку пам'ять, або чи можна бути Ученим, не маючи Учителя? / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ / Економічні науки – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 1(47) – С. 5-10.
8. *Бутинець Ф.Ф.* Предмет і об'єкти контролю в сільськогосподарських підприємствах / Ф.Ф. Бутинець. – К.: 1976. – 108 с.
9. *Воронина Л.И.* Аудиторская деятельность: основы организации: учебно-практическое пособие / Л.И. Воронина. – М.: Эксмо, 2007. – 336 с., с. 38-39.
10. *Гудзенко Н.М.* Роль внутрішнього контролю в управлінні підприємством та його функціональні аспекти / Н.М. Гудзенко // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку; Тези доп. Міжнар. Наук.-практ. конф. 4-5 жовт. 2007 р. / Відп. за вип. М.М. Коцупатрий. – К.; КНБУ, 2007. – 288 с.
11. *Гуцаленко Л.В.* Державний фінансовий контроль: навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
12. *Дрозд І.К.* Контроль економічних систем: [монографія] / І.К. Дрозд. – К.: Імекс, 2004. – 312 с.
13. *Дрозд І.К.* Державний фінансовий контроль: [навч. посібник] / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. – К.: ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2007. – 304 с.
14. *Калюга Є.В.* Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] / Є.В. Калюга. – К.: Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
15. *Карауш М.И.* Финансовое управление и финансовый контроль / М.И. Карауш. – Кишинев: Ин-т усоверш. знаний спец. нар. хоз-ва, 1954. –

- 24 с. 16. Контроль и ревизия: учебник для сред. проф. образования / Под ред. М.В. Мельник; Финансовая академия при Правительстве РФ. – М.: Экономистъ, 2007. – 254 с.
17. *Макоев О.С.* Контроль и ревизия: [учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”, “Финансы и кредит”] / Олег Солтанович Макоев, под. ред. В.И. Подольского. – М. ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 256 с.
18. *Максімова В.Ф.* Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку; монографія / В.Ф. Максімова. – К., 2005. – 262 с.
19. *Мартыненко Н.* Технология менеджмента: [учебник для студентов высш. учеб. заведений] / Н. Мартыненко – К.: МП “Леся”, 1997. – 800 с.
20. *Мумінова-Савіна Г.Г.* Тим, хто не нехтує законом. Контроль, ревизія та аудит у комерційних банках України / За ред. Г.Г. Мумінової-Савіної. – К.: Факт, 2001. – 448 с.
21. *Нападовська Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
22. *Пантелеев В.П.* Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [моногр.] / В.П. Пантелеев. Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформат. – аналіт. агенство”, 2008. – 491 с.
23. *Полторадня В.А.* Ревизия и контроль хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий / В.А. Полторадня. – К.: Изд-во Киевского университета, 1967. – 267 с.
24. *Рибалко Л.В.* Футурологічні аспекти внутрішньогосподарського контролю в умовах глобалізації економіки / Л.В. Рибалко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 4. – С. 169.
25. *Сурмін Ю.П.* Майстерня вченого: Підручник для науковця / Ю.П. Сурмін – К.: Навчально-методичний центр “Консорціум з удосконалення менеджмент-освіти в Україні”, 2006. – 302 с.
26. *Хмельницький В.А.* Контроль и аудит / В.А. Хмельницький, Т.А. Гринь. – Минск: Современ. шк., 2006. – 240 с.
27. *Шевчук В.О.* Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): [монографія] / В.О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1999. – 370 с.
28. *Шпиг А.А.* Ревизия и контроль в торговле / А.А. Шпиг – М.: Экономика, 1982. – 232 с.
29. *Haken H.* Synergetics: An Introduction. Heidelberg: Springer-Verlag, 1997. (В русском переводе: Г. Хакен. Синергетика. М.: Мир, 1989.)

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

Наукові інтереси:

– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві