

## ГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ЯК НАУКА І СИСТЕМА ЗНАНЬ

*Висвітлюється сучасний стан теорії контролю і контрольної діяльності*

**Постановка проблеми.** Контролем, навіть в нашому специфічному трактуванні його суті, займається велика і різноманітна економічна наука, в рамках якої ближче всього до проблем господарського контролю є колишня ревізія і теперешній аудит, бухгалтерський облік зі своїми функціями контролю та аналізу. Але контроль цілком заслуговує на виділення спеціальної галузі економічної науки, у тому числі своєї теорії та методології. Об'єкт надзвичайно об'ємний, різноманітний і складний. Заслуговує і особливого – значного – розділу в господарському контролі, настільки нам близької – теорія контролю і ревізії. Ні, не економічної теорії, а саме теорії контролю і ревізії – як основної частини науки господарського контролю.

В ході свого історичного розвитку контроль зазнав глибоких змін – від вислуховування звітів та елементарної перевірки складських книг, способи якого розвивались на підставі досвіду та традицій, що передавались від одного покоління до іншого, звичаїв в первісному суспільстві до наукового осмислення суспільних явищ і свідомого їх застосування на науковій основі в умовах адміністративно-командної та ринкової систем господарювання.

Звісно, теорія контролю не стояла на місці, але вона й не швидко і, що найголовніше, розвивалась не багатоаспектно. Не можна не помітити, що останнім часом спостерігаються певні застійні процеси. Тут йдеться не про кризу окремих парадигм теорії і не про її суто функціональну неспроможність. Дедалі більшою мірою даються взнаки глибокі системні суперечності, що виявляють себе на методологічному рівні – на рівні обґрунтування фундаментальних гіпотез, з урахуванням яких можна сподіватися на результативність нормативної функції науки про контроль. При цьому слід застерегти деяких вчених від радикальних поглядів на минуле нашої науки, яке містить потужний інтелектуальний потенціал і у своїй основі реалізується поза масовими вимірами. Українським науковцям не слід займати (як це інколи буває) відстороненої позиції, робити вигляд, що аналізовані процеси є неістотними. Будемо принциповими у своїх оцінках: українська наука про контроль дедалі більшою мірою не встигає за сучасним науковим поступом, консервується у своєму розвитку. Слід визнати цю небезпечну ситуацію і подолати її.

Контроль вимушений поступово звільняти себе від парадигм, які він формулював протягом останніх двох сторіч. Ця вимушеність пов'язана із переходом до ідеології постмодерну, яка стає пануючою серед контролерів світу в епоху глобалізації.

Уривчасте вивчення окремих сторін негативних явищ господарювання (порушень та відхилень!) в різних економіко-правових науках призводить до висмикування окремих фактів у сфері кругообороту капіталу з їх природного середовища до співставлення їх з явищами, що не мають відношення до контролю господарської діяльності підприємств. В результаті ряд проблем залишається в тіні, випадають з поля зору економістів, вивчається у відриві від практики контрольно-ревізійної роботи та необхідності збереження майна власника і соціального захисту працюючих через систему контролю.

Відбувається інфляція науки про контроль в буденній свідомості. Можливо це сказано досить емоційно, але об'єктивно. Оскільки проблеми практичного застосування, або інакше, неврахування чи заперечення норм закону не залежить від самого кримінального права. Насправді, якщо закон був би найдосконалішим, то все ж таки його ефективність завжди перебуватиме на низькому рівні за умови тотального його невиконання.

Разом з тим, як справедливо зазначають окремі науковці, аналіз діяльності органів контролю та ознайомлення з рішеннями у конкретних справах дає підставу для невтішного висновку про те, що як наука, так і практика господарського контролю (надалі – ГК) надто вже часто не прислухаються до думки фахівців.

**Аналіз останніх публікацій та наукових досліджень.** Досвід контролю, який накопичувався декількома віками і певним чином узагальнювався та передавався наступним поколінням, найменше описаний в нашій літературі. Наукове узагальнення основних положень контролю як науки почалося з середини XIX ст. У контролі отримали дослідження ідеї, узяті з теорії бухгалтерського обліку і організації виробництва, економіки і фінансів, права тощо.

Питання теорії і методології контролю в загальному вигляді розглядалися в багатьох працях зарубіжних і вітчизняних авторів. Серед відомих колишніх наукових шкіл, які розглядали проблеми теорії та методології контролю, слід відмітити Житомирську (проф. Ф.Ф. Бутинець), Донецьку (проф. А.А. Шпіг), Воронежську (проф. І.А. Белобжецький), Одеську (проф. Л.М. Крамаровський), Київську (проф. М.В. Кужельний). Однак більша частина напрацювань названих шкіл присвячена виданню навчально-практичної літератури. Вирізняються науковими підходами лише праці проф. Ф.Ф. Бутинця, який вперше зробив спробу обґрунтувати господарський контроль як самостійну науку та принципи її формування.

Не дивлячись на значну кількість публікацій з проблем контролю, на сьогодні відсутні його нові теорії, які б органічно поєднували класичні теорії із розробленими методиками здійснення контролю операцій кругообороту капіталу. Не отримала свого розвитку теорія внутрішнього контролю фактів господарського життя (надалі – ФГЖ).

Обґрунтування наукового знання, приведення його в струнку, єдину систему завжди було одним з найважливіших питань подальшого розвитку науки контролю.

**Викладання основного матеріалу дослідження.** У радянський період дослідники робили чіткі акценти контролю на всіх без виключення процесах і явищах, які складали діяльність підприємства на їх відповідність діючим законам і рішенням, положенням і рекомендаціям, планам і нормам з метою виявлення порушень та відхилень, а також відшкодування завданої державі шкоди. Погоджуючись з цим по суті, підкреслимо, що в полі зору господарського контролю тепер знаходяться не лише негативні відхилення тих або інших частин керованого об'єкту від заданих, бажаних кількісних і якісних параметрів. У процесі кругообороту капіталу здійснюється контроль наявності та використання всіх видів ресурсів, всіх етапів виробництва продукції та її реалізації, збереження майна власника, об'єктивність розподілу прибутку. Господарський контроль досліджує практично всі явища взаємопов'язано, хоча у багатьох випадках він може носити локальний характер і більшою мірою орієнтований на виявлення відхилень та порушень, що знижують можливості ефективності виробництва, отримання максимального прибутку.

Господарський контроль як інструмент дослідження економічної дійсності виник одночасно з бухгалтерським обліком. Удосконалюючись паралельно із методами і практикою управління та системою обліку, він набув значного теоретичного і практичного поширення лише в епоху бурхливого розвитку

капіталістичних форм господарювання. Не дивлячись на те, що окремі методи і процедури контролю отримали широке визнання при ухваленні управлінських рішень ще в перші десятиліття ХХ ст., в самостійну науку контроль виділився порівняно недавно – лише в 70-і роки. Виникнення його, а точніше, виокремлення в спеціальну галузь знання, обумовлено двома основними закономірностями розвитку економіки:

а) практичною потребою в систематизації методів і методик контролю в умовах значного ускладнення господарських зв'язків, необхідністю переходу від евристичних і описових методів пізнання до математичних і ймовірнісних;

б) диференціацією наук як об'єктивною закономірністю розвитку наукової діяльності.

Контроль як наука виник на стику декількох наук, що досліджує економіко-правовий зміст та форму будь-яких порушень та відхилень при здійсненні господарських операцій в процесі кругообороту капіталу та у тісному зв'язку з їх економіко-обліковим змістом.

Наука контролю є вченням про реальні господарські порушення та відхилення. Ці явища вона вивчає як об'єктивну дійсність в її економічному розумінні. Тим часом порушення як соціальне явище набагато складніше, ніж його абстрактний прояв в законі, нормі, інструкції тощо. Тому наука контролю від економіко-догматичних уявлень про порушення і відхилення взагалі, що містяться в нормативних актах, переходить до вивчення реальної дійсності фактів господарювання, тобто відповідності їх чинним нормам. Зазначимо, що вона має своїм предметом не юридичний аналіз цих норм, а самі негативні явища, порушення та відхилення, про які йдеться мова в нормах господарювання. При цьому досліджуються соціальна природа і соціальна обумовленість порушень, їх соціальні передумови, детермінація і наслідки, психо-соціологічна суть мотивації і цілей, їх поширеність серед працюючих та узагальнюються результати в певних галузях економіки і управління.

Між наукою контролю і правом є спільність, але не збіг предмету вивчення. Відомо, що декілька наук вивчають один і той же предмет з різних точок зору. Так, рух активів підприємства, вивчає економіка, управління, фінанси, облік. Проте це не дає підстав для об'єднання названих наук в одну загальну.

В нашу епоху наука стає безпосередньою продуктивною силою, складовою частини суспільного виробництва. Підвищення ефективності виробництва, збереження майна власника, захист інтересів працюючих – найважливіше завдання науки контролю.

Наука – це соціально значуща сфера людської діяльності, функцією якої є вироблення й використання теоретично-систематизованих знань про дійсність [1, с. 9]. У контролі вона склалася історично і є структурною системою понять і категорій, пов'язаних між собою за допомогою суджень та умовиводів.

Наука – це така ж область професійної людської діяльності, як і будь-яка інша – педагогічна, індустріальна тощо. Єдина специфічна якість науки полягає в тому, що коли в інших галузях людської діяльності використовуються знання, що отримуються наукою, то наука – це та область діяльності, де основною метою є отримання самого наукового знання [2, с. 40].

<sup>1</sup> Методологія соціально-економічного дослідження: [навч. посібн.] / В.І. Ганін Н.В. Ганіна, К.Д. Гурова – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.

<sup>2</sup> Новиков А.М. Методологія образования / А.М. Новиков. – [2-е изд.] – М.: “Эгвес”, 2006. – 488 с.

Нам необхідно ще раз повернутись до визначення поняття “наукове пізнання” та “наукове дослідження”. Наукове пізнання розглядається як суспільно-історичний процес. Дослідження (наукове) розглядається як суб’єктивний процес – як діяльність щодо отримання нових наукових знань вченим, дослідником або їх групою, колективом. Наукове пізнання не існує поза пізнавальною діяльністю окремих індивідів, проте останні можуть щось пізнавати (досліджувати) лише стільки, скільки оволодівають колективно виробленою, об’єктивістською системою знань, які передаються від одного покоління вчених до іншого. З цим можна погоджуватись або ні, але наша наукова школа – це переконання в тому, що знання передаються.

Можна виділити як мінімум п’ять трактувань науки і переконатися в тому, що господарський контроль відповідає кожній з них (табл. 1).

**Таблиця 1. Трактування поняття “наука” вченими-філософами**

№ з/п	Автор	Розуміння науки
1	2	3
1	Г.В.Ф. Гегель (1770 – 1831)	Знання можна вважати за наукові тільки тоді, коли воно описує об’єктивні закономірності. Розвиток контролю у душі Геракліта протягом багатьох століть, демонструє діалектику цього розвитку з минулого в майбутнє
2	О. Конт (1798 – 1857)	Наука – систематизоване знання, і те, що контроль, заснований на спеціальних принципах, безперечно відповідає цьому критерію, не викликає сумнівів. Більше того, саме систематизація знання, у душі Параменіда, дозволяє “сьогодні” заглянути в минуле
3	К. Поппер (1902 – 1994)	Запропонував два критерії віднесення тверджень до наукової теорії: старий традиційний – практика – критерій істини ( <i>верифікація</i> ) і новий – будь-яка теорія, якщо вона претендує на статус наукової, повинна пояснювати безліч практичних ситуацій, але не все з них ( <i>фальсифікація</i> ). З погляду критеріїв Поппера, контроль – безумовно, наука
4	Т. Кун (1922 – 1995)	Висунув ідею парадигми, тобто сукупності загальноновизнаних знань. Перехід від однієї парадигми до іншої є науковою революцією. Якщо ми звернемося до етапів розвитку контролю, то побачимо, що кожен з етапів характеризується парадигмою, і зміна парадигм означала новий рівень абстракції в пізнанні фактів господарського життя та інтелектуальну революцію в розвитку контролерської думки
5	П. Фейерабенд (1924 – 1994)	Стверджував, що наука розвивається відповідно до зміни поколінь вчених. Кожне нове покоління заперечує погляди попередників, це є наука, що розвивається, її <i>спадкоємність</i> і розриви в ній

Якщо контроль є наукою, то вона має дати відповідь на запитання: Що? Скільки? Чому? Які? Як? Чи задумувався хтось над цим? Питання риторичне, але відповіді на нього немає.

На запитання, як зробити, повинна дати відповідь методика, на запитання, що зробити, – практика. Так ось сьогодні самою слабою ланкою в науці контролю є методика його здійснення.

Відповіді на ці та інші запитання зумовлюють безпосередні цілі нашої науки – описування, пояснення і передбачення процесів та явищ об’єктивної дійсності, що становлять предмет її вивчення на основі законів, які вона відкриває, тобто у широкому значенні – теоретичне відтворення дійсності. Знову ж таки, відсутність наукових теорій контролю, необґрунтованість його законів, призводять до зниження ефективності створюваних систем контролю.

Науку О.М. Новиков визначає як сферу людської діяльності, функцією якої є вироблення і теоретична систематизація об'єктивних знань про дійсність [<sup>3</sup>, с. 40]. У вузькому сенсі термін “наука” використовується також і для позначення окремих галузей наукового знання. Наука як феномен – явище надзвичайно багатоаспектне. У будь-якому випадку, говорячи про науку контролю, необхідно мати на увазі як мінімум три її основних аспекти, тобто у кожному конкретному випадку чітко розрізняти, про що йде мова:

а) наука як соціальний інститут (спілка вчених, сукупність наукових установ і структур наукового обслуговування);

б) наука як результат (наукові знання);

в) наука як процес (наукова діяльність). Цей аспект відноситься до методології наукового дослідження.

Все це притаманно господарському контролю як галузі знань. Одночасно з процесами диференціації в розвитку науки йдуть і процеси інтеграції різних галузей знання, їх взаємопроникнення. Галузь контролю виникла як синтез проблематики загального контролю, що відносилася раніше, головним чином, до бухгалтерського обліку, фінансів та менеджменту. Контроль, який виник на стику цих наук, досліджує економічну форму відхилень та порушень в тісному зв'язку з їх фінансовим і правовим змістом. Тому досить часто господарський контроль замінюють його синонімом економічний.

Наука контролю виникла з появою складних господарських проблем, а проблеми – це, згідно етимології, відповіді, завдання. Останні передбачають як мінімум наявність двох ситуацій: однієї реальної, такої, що фактично існує, та іншої бажаної. Отже, щоб наука контролю була для нас практично корисною, суб'єкти господарювання повинні навчитися розуміти, ставити та вирішувати свої бізнесові завдання, досліджуючи їх проблеми. Цього сьогодні не вистачає як науковцям так і господарникам.

Наука сьогодні – це спеціальна професійна діяльність, справа, якій фахівець присвячує все своє життя. А чи є у нас тепер такі науковці?

Без розвитку теорії не було і не може бути науки контролю. Тому зібраний за багато років конкретно-соціологічний та економіко-правовий фактаж перетворюється на “кладовище” інформації про господарські відхилення та порушення. Крім того, численні факти та спостереження за ними, що не піддаються вивченню за допомогою наукових методів, можуть створити можливість окремим “науковцям” недобросовісне маніпулювання ними, стати підставою для фіктивних висновків про порушення і порушників, для голосливого опису цікавих і незвичайних фактів господарського життя, розрахованих на збереження майна власника, соціальний захист працюючих. Останнім грішать некваліфіковані аудитори-популяризатори “знань” з контролю. Наука виступає перед нами як сімейство багатьох наукових дисциплін: одні з яких зовсім молоді (наприклад, ревізія, внутрішній контроль); інші з'явилися в XIX столітті (контроль звітності); треті – в Новий Час (наприклад, аудит); а деякі – йдуть своїм корінням у віддаленіші часи (бухгалтерський контроль, інвентаризація).

Таким чином, визначити дату і місце народження науки контролю – це питання відкрите і дискусійне для співтовариства професійних істориків нашої науки, тут немає повної згоди. Чи можна встановити – хоч б з відносною хронологічною і географічною точністю – коли і де виникла наука контролю? Чи можна дізнатися дати і місця народження цієї науки?

<sup>3</sup> Новиков О.М. Методология образования / О.М. Новиков. – [2-е изд.] – М.: “Эгвес”, 2006. – 488 с.

Коли мова йде про дослідження джерел науки, то межі того, що ми називаємо сьогодні “наукою” з всією очевидністю розширюються до меж “культури”. Історія дозволяє усвідомити, що сучасна наука контролю йде в своїх витоках в глибинні пласти світової культури. Історик науки, що шукає її культурні джерела, схожий на географа, що досліджує ті ділянки річки, які ще не річка (струмки, болота, височини і т.п.), але без яких її не було б.

Наука контролю як система знань розглядається як взаємопов'язана сукупність знань щодо всіх відомих на сьогоднішній день фахівцям питанням, що відповідатиме вимогам повноти і несуперечності. Мова йде тільки про достовірні знання – на відміну від буденних, життєвих знань і представлень кожної людини.

Але слід пам'ятати, що наука як соціальний інститут може функціонувати лише за наявності спеціально підготовлених кваліфікованих наукових кадрів, підготовка яких здійснюється через аспірантуру або участь у змаганні на рівні вченого ступеня кандидата наук. З числа останніх готуються наукові (науково-педагогічні) кадри вищої кваліфікації – на рівні вченого ступеня доктора наук. Все це має наукова бухгалтерська школа нашого університету.

Часто для неформальної характеристики науки контролю використовують образ перегородки, огорожі, яка поділяє відкритий простір виявлення господарських порушень на підпростори: так, фінансовий контроль проводить межу, що охороняється, між “грошовими коштами”, “бюджетним фінансуванням” та рухом активів, їх ефективним використанням. На наш погляд, саме такий поділ не відповідає подальшому розвитку науки контролю у всій її повноті.

Треба мати на увазі, що науки розвиваються не ізольовано одна від одної. У науці в цілому відбувається постійне взаємопроникнення методів і засобів окремих наук. Тому розвиток конкретної галузі науки здійснюється не тільки за рахунок вироблених в ній прийомів, методів і засобів пізнання, але і за рахунок постійного запозичення наукового арсеналу з інших наук.

Той факт, що ФГЖ і процеси їх здійснення вивчаються одночасно з облікової, технічної, фінансової і правової сторін, свідчить про тісний і нерозривний зв'язок різних видів контролю, про їх методологічну єдність. Але це не є перешкодою щодо вирішення питання про виділення господарського контролю в самостійну галузь знань. Вона практично давно виокремилась і лише чекає свого теоретико-методологічного обґрунтування з боку науковців.

Такий контроль охоплює масові операції та результати від них в процесі кругообороту капіталу. Розуміння господарського контролю в такому сенсі досить чітко відображає його економічну природу, спрямованість на дослідження шляхів підвищення ефективності господарювання в ринкових умовах, соціальної справедливості працюючих.

У контролі є свій зміст, що становить предмет науки. Визнання контролю тільки як методологічної науки означало б зведення його до декадентства, до ухвалення гасла: контроль для контролю.

Людовіко Джузеппе Кріппа (1838 р.) трактував контроль як економічну науку, мета якої “полягає в з'ясуванні і дослідженні результатів діяльності господарства, причому об'єктами цієї діяльності” виступають, “всякого роду матеріальні цінності” [4, с. 111].

---

<sup>4</sup> Галаган А.М. Счетоводство в его историческом развитии / А.М. Галаган. – М-Л.: Госиздат, 1927. – 123 с.

Контроль – наука прикладна, забезпечує практичну корисність, підвищує результативність діяльності всіх працівників. У складі прикладних економічних наук виділяють функціональні, які *націлені* на розробку способів ведення господарської діяльності і оцінку дієвості їх застосування. Вони вивчають загальні функції, пов'язані з процесом ухвалення управлінських рішень і його інформаційним забезпеченням. Господарський контроль в тому або іншому ступені пов'язаний зі всіма областями економічних наук, проте найтісніше – з функціональними, такими, що мають справу з обліковою інформацією. Дані, що генеруються в ході облікових процедур, лежать в основі контролю. Саме цими даними оперують контролери. Глибокий сенс контролю полягає в тому, щоб завчасно виявляти відхилення і порушення у процесі господарювання, оцінити межі зростання чи зниження виробництва, економічних, фінансових та трудових показників, безумовного виконання ухвалених рішень. Його визнають як систему методологічних, методичних і технічних прийомів, направлених на вивчення діяльності підприємства незалежно від форми власності та впливу умов господарювання, в яких воно протікає, впливу на ефективність і якість роботи всіх підрозділів.

Наука контролю має декілька галузей знань, що відіграють різну роль в здійсненні контролю. Наука зі своїми розділами безпосередньо впливає на розвиток продуктивних сил і дійсно сама перетворюється на безпосередню продуктивну силу. Хоча сам по собі контроль не може перетворитися на безпосередню продуктивну силу, він пов'язаний з виробництвом побічно, через економічний базис суспільства, тобто через виробничі стосунки працюючих.

Галузь господарського контролю досліджує проблеми не лише чисто економічного характеру ведення бізнесу, але й деякі пограничні аспекти, що відносяться до суміжних наук. У цьому полягає її важливе методологічне значення як галузевої науки, що вивчає найбільш суттєві сторони контролю діяльності підприємств, які раніше в комплексі не досліджувалися, а уривчасто вивчалися з позиції кожної окремо узятій науки. Господарський контроль як галузь знань, використовуючи досягнення технічних і фінансових, облікових і правових наук, формує свої нові поняття, принципи, закони, закономірності і категорії, розробляє теоретичні і практичні аспекти здійснення контролю. Вона, вивчаючи глибинні процеси ефективності господарювання зі свого особливого боку, зі сторони виявлення відхилень, виробляє рекомендації зі збереження майна власника, шляхів його примноження, попередження безгосподарності, марнотратства та розкрадання ресурсів, які неможливо було раніше сформулювати на основі роз'єднаних досліджень в різних галузях знань.

На галузеву структуру контролю в тій або іншій мірі впливають всі сторони суспільних відносин, що вивчаються. Однак кожна галузь, маючи свої суворо регламентовані об'єкти контролю і методи їх вивчення, охоплює глибинне вивчення вузького кола суспільних відносин. Наприклад, вивчення контролю витрат на якість продукції, дотримання договірної дисципліни постачальниками та статуту підприємства всіма працюючими, порядку витрачання нерозподіленого прибутку і нагляд за дотриманням законності на підприємстві, мають свою специфіку, що об'єктивно вимагає виділення таких об'єктів у відповідні групи. Тільки за такої умови їх можна дослідити та застосувати методіку перевірки на практиці.

Виділення із загальної системи контролю його галузей обумовлюється своєрідністю об'єктів дослідження і методів практичного здійснення контролю. Функції, форми і методи контролю, що розробляються кожною галуззю, вирізняються своїм конкретним змістом, оскільки кожна з них має свій власний, що

не співпадає з іншими галузями предмет, об'єкт і методи дослідження. Останні в кожній галузі суворо обумовлюються і регламентуються суттю і природою опосередкованих нею явищ. Галузевий поділ контролю і полягає в необхідності вивчення змісту окремих сторін суспільних відносин, конкретним наповненням об'єктів дослідження.

Господарський контроль як галузь знань відноситься до економічних наук, яка вивчає будь-які відхилення від встановлених норм та порушення на всіх стадіях кругообороту капіталу та виробничих відносин по вертикалі і горизонталі, стан збереження та примноження майна власника, об'єктивний розподіл прибутку з метою соціального захисту працюючих у тісному зв'язку з фінансовими і правовими аспектами. Це наука про процедури виявлення господарських порушень, якщо вони мали місце, або попередження їх виникнення в майбутньому та відшкодування завданої господарюючому суб'єкту шкоди. Це визначення базується на таких основних поняттях, як господарюючий суб'єкт, процедура<sup>5</sup>, завдана шкода, її відшкодування.

В науці контролю велике значення має пошук відхилень і порушень, ретельний опис і вивчення даних документів та інших доказів здійснених фактів як теперішнього, так і минулого. В процесі дослідження явищ широко застосовується збір інформації про достовірність, законність і ефективність операцій, їх систематизацію і аналіз, а також різні види спостережень та опитувань з метою вироблення відповідних рекомендацій.

Дослідження в контролі – це наукова система спеціальних знань, пов'язаних з дослідженням тенденцій виявлення порушень і відхилень в системі господарювання, науковим обґрунтуванням засобів збереження майна власника, прийнятих управлінських рішень, перевіркою за їх виконанням, оцінкою досягнень, виявлення, вимірюванням та обґрунтуванням розміру шкоди, завданої підприємству, покращання морального, психологічного і культурного рівнів у діяльності фірми.

Будь-яке знання стає наукою тоді і тільки тоді, коли воно стикається з серйозними, складними проблемами. Дуже добре сказав з цього приводу Карл Поппер: "Ми не вивчаємо якийсь предмет, ми вивчаємо проблеми" [цит.: Еволюційна..., с. 242]. І насправді, якщо є серйозні теоретичні проблеми, вирішення яких впливає на практику, то це і є наука контролю.

Знання – це перевірений практикою результат пізнання дійсності, адекватне її відбиття у свідомості людини<sup>6</sup>, с. 13]. Наукові знання – це специфічна форма відображення дійсності в свідомості людей в числі таких специфічних форм: мистецтво, релігія, філософія. Наука по відношенню до останніх виступає в зв'язках: наука-мистецтво (наука оперує поняттями, мистецтво – образами); наука-релігія (наука оперує знаннями, релігія – вірою). При цьому одне не виключає іншого. Приклад у нашій справі – це проф. Лука Пачолі, який був глибоко віруючою людиною); наука-філософія (наука оперує знаннями, філософія – загальними поглядами на світ, в той же час базуючись на наукових знаннях і будучи одночасно частиною галузі самої науки) [<sup>7</sup>, с. 43]. На жаль, ці сторони науки контролю практично не розглядались.

---

<sup>5</sup> Процедура (лат. *procedere* – букв. просуватися). У нашому випадку процедура це послідовність дій і записів, які повинен виконувати контролер у процесі своєї роботи.

<sup>6</sup> Методологія соціально-економічного дослідження: [навч. посібн.] / В.І. Ганін Н.В. Ганіна, К.Д. Гурова – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.

<sup>7</sup> Новиков О.М. Методологія образования / О.М. Новиков. – [2-е изд.] – М.: "Эгвес", 2006. – 488 с.



Головною метою, що визначає наукову діяльність, є отримання знань про реальність, про здійсненні явища, факти, їх відповідність певним нормам, про відсутність порушень, про невідворотність притягнення порушників до відповідальності.

Але в контролі не будь-які знання можна розглядати як наукові. Знання, які кожна людина отримує на основі простого спостереження, не є науковими. Вони важливі в житті людини, але не розкривають сутності господарських явищ, які дозволили б пояснити принципи виникнення операцій та відхилень в них, їх подальший розвиток і взаємозв'язок.

Знання отримуються людиною у всіх формах її діяльності – і в буденному житті, і в політиці, і в економіці, і в обліку, і в інженерній справі. Але тут отримання знань не є головною метою. Елементами наукового знання є: факти; закономірності; теорії; наукові підходи до розв'язання проблем, що виникають в процесі кругообороту капіталу.

Продуктом науки контролю є не тільки знання. Для отримання наукових знань необхідна розробка різних методів спостереження і експериментування, а також різноманітних засобів, за допомогою яких вони здійснюються.

Урахування цих загальносвітових тенденцій розвитку контролю стало основою для формування загальних підходів до організації роботи з управління знаннями:

– по-перше, ми виходимо з того, що знання мають бути пов'язані з цілеспрямованою господарською діяльністю підприємства, тобто знанням може стати тільки та інформація, яка є корисною або може стати такою з метою виявлення відхилень та порушень;

– по-друге, ми розглядаємо знання як органічну частину корпоративної культури, оскільки вони є концентрованою і адаптованою інформацією, що формує своєрідну мікромодель процесу кругообороту капіталу;

– по-третє, індивідуалізація попиту і споживання, як правило, супроводжується індивідуалізацією знань, що обумовлює різке розширення неявного (що не кодифікує) знання, що формує не ринок робочих рук, а ринок розумних голів, здатних продукувати нові знання про систему контролю здатну забезпечити збереження майна власника;

– по-четверте, слід знайти раціональне рішення, орієнтоване на ефективне приєднання знань в систему кругообороту чинників процесу виробництва і управління. В цій роботі є дві стадії: на першій основну роль відіграють процеси збору, обробки і передачі інформації, коли кожен працівник має доступ до інформаційних сховищ; на другій стадії, що іменується творчим пізнанням є процес створення нового знання, який виходить від усвідомлення роботи, що виконується;

– по-п'яте, слід дійти до розуміння того, що знання, як ресурс, повинні стати об'єктом обліку, моніторингу, накопичення, зберігання і періодичного оновлення.

Звідси зрозуміло, що для досягнення підприємством успіху особливу роль відіграють індивідуальні знання кожного працівника і підсумування цих знань в загальній корпоративній системі, за рахунок якої повинен відбуватися вільний обмін знаннями з проявленням синергетичного ефекту.

Автор переконаний, що цінний актив будь-якої компанії XX століття – це виробниче устаткування, а цінний актив будь-якої компанії XXI століття – це працівники розумової праці та їх продуктивність.

До пояснення суті контролю процесу кругообороту капіталу, що є складовою галузі науки і практики, слід застосовувати системний підхід, який виходить з наступного:

- а) контроль має свої об'єктивні закони і закономірності, принципи і категорії;
- б) контроль вивчається з позицій кругообороту капіталу на рівні конкретних підприємств;
- в) практика здійснення контролю вимагає від фахівців глибоких знань техніки і технології виробництва, організації і економіки, бухгалтерського обліку і статистики, планування і аналізу, фінансів і права.

Звідси найістотніші риси господарського контролю, можливість превентивної дії на об'єкт, визначають специфічність предмету і методу – самостійне місце як галузі знань.

Як галузь науки, господарський контроль вивчає зі своєї особливої сторони:

- а) господарські операції, здійсненні в процесі кругообороту капіталу (предмет дослідження);
- б) ефективність використання ресурсів виробництва, результати діяльності та наявність відхилень (об'єкти дослідження);
- в) способи і прийоми здійснення контролю господарських процесів, за допомогою яких виявляються і усуваються негативні сторони відхилень в діяльності підприємства (методи контролю);
- г) діяльність створених спеціальних органів контролю, громадських організацій та апарату управління, направлену на підвищення якості роботи всіх підрозділів підприємства, збереження майна власника (суб'єкти контролю).

Розглядаючи діяльність сучасних фірм зі сторони їх внутрішньої організації науку контролю можна характеризувати як діяльність з позиції необхідності обґрунтування класичних теорій і концепцій розвитку загальної теорії.

**Господарський контроль як економічна категорія у сучасних умовах виражає систему<sup>8</sup> виробничих відносин, які виникають з приводу одержання і використання прибутку, збереження майна власника та соціального захисту працюючих. Все це об'єднується нами в одне єдине визначення – контроль ФГЖ в процесі кругообороту капіталу.**

Обґрунтування наукового знання, приведення його в струнку, єдину систему завжди було одним з найважливіших чинників розвитку науки. Постійне прагнення обґрунтувати наукове знання, відкритість його для компетентної критики робить науку контролю зразком раціональності.

Під теорією розуміється “комплекс поглядів, уявлень, ідей, направлених на тлумачення і пояснення якого-небудь явища” [с. 434]. Ключовим тут є слово “пояснення”. Інше ключове слово “комплекс” означає, що окремі положення, складові теорії, мають бути систематизовані і логічно зв'язані між собою. Ці вимоги обов'язкові, невиконання їх перетворює теорію у зведення рецептів, в подібність до книги з кулінарії.

Тепер здійснюється процес інтеграції науки (“integration of science”), під якою розуміється тенденція її розвитку, що проявляється в злитті різних наукових напрямів і галузей та в проникненні методів однієї галузі знань в інші.

Не залежно від прийнятої форми викладення теорії її зміст, звичайно, визначається тими основними принципами, які покладені в її основу. Теорії не з'являються як пряме узагальнення емпіричних фактів. Теоретики широко

---

<sup>8</sup> Система “system” – сукупність яких-небудь елементів (предметів, понять), що взаємозв'язані між собою і розглядаються як єдине структурне ціле

застосовують в своїх дослідженнях процедури моделювання реальних процесів, виводячи потім на основі аналізу побудованих моделей емпіричні наслідки, що перевіряються. Вони використовують так звані уявні експерименти, в яких теоретик як би програє можливі варіанти поведінки створених його розумом ідеалізованих об'єктів.

Для цього потрібно порівняти наявні теорії. На жаль, жоден вчений, крім проф. І.А. Белобжецького, не співставляв запропоновану проф. Ф.Ф. Бутинцем теорію контролю з іншими теоріями, адже з цих проблем захищено десятки докторських дисертацій. Де ж їх справжні наукові теорії?

Науковці, як правило, користуються одночасно десятками конкуруючих теорій контролю. У нашій країні з'явилися навіть аудитори, що спеціалізуються на аналізі і порівнянні різних теорій аудиту. Так, в роботах О.Ю. Редька "Аудит в Україні", Г.М. Давидова "Аудит: теорія і практика" описано, проаналізовано і зіставлено багато теорій, які значно розходяться з відомими теоріями господарського контролю. Проте зовсім не просто встановлюються істини аудиту на рівні теорії.

Безліч конкуруючих і взаємодоповнюючих теорій, призводить до того, що, змінюючи теорію і відповідно витікаючу з неї методологію, контролер створює і результат перевірки стану господарювання.

Проте конкуруючі теорії, доповнюючи, а часто і суперечивши одна одній, мають одне завдання – допомогти контролеру, звільнити його від полону ілюзій, на змінному і часто ворожому йому світі ці теорії – суть "впорядкування хаосу відповідно до практичної потреби" (М. Хайдегер).

Розробка теоретичних проблем контролю діяльності підприємств повинна ґрунтуватись на систематизації, вивченні та узагальненні практики роботи суб'єктів контролю, а також на використанні досягнень науки з різних суміжних галузей.

Прикро, коли люди, що не мають прямого відношення до науки, не тільки беруться судити про речі, що вимагають професійних навиків мислення, але і сподіваються, оминувши стадію навчання та здобуття практики, зробити переворот в науці.

Завдання науки лежать на межі між відомим і несподіваним. Звідси одна з головних її рис – відкриття нового, можливість переглянути звичні уявлення і, якщо необхідно, відмовитися від них.

"...Біда, коли пироги почне пекти чоботар...", сказав колись – І.А. Крилов. Ми часто пишемо: "за твердженнями фахівців". Це не означає, що ми не маємо власної думки. Ми лише підкреслюємо, що право на думку залишається за фахівцями в даній галузі науки. Якщо колись доведеться слухати розповіді про відсутність науки з бухгалтерського обліку, ви маєте право запитати у оповідача, хто він за фахом і чому його думці потрібно довіряти більше, ніж думці Л. Пачолі або відомих фахівців з обліку і контролю.

Для того, щоб скласти думку, необов'язково самому бути фахівцем. Але треба мати достатню кваліфікацію, щоб знати, чия думка найбільш авторитетна. Справжній вчений не той, хто дає правильні відповіді, а той, хто ставить правильні запитання. Сподіваємося, що нікого не треба переконувати в необхідності граничного професіоналізму в науці. Втім, будь-яка спеціальність вимагає професійного підходу і професійного навчання. Ніхто не захоче, щоб йому робив операцію хірург-аматор. Співак навіть з дуже хорошими даними робиться співаком після тривалого навчання. Без спеціальної освіти, користуючись тільки здоровим глуздом, не можна аналізувати нашу науку, хоча, на жаль, це часто робиться. Не можна навіть сказати "погано" або "добре", доки ви не упевнені, що розумієте завдання, які ставить автор, і засоби, якими він користується.

Прагнення до таємничого, незвичного, жадання дива закладені в природі людини так само, як і прагнення до прекрасного. Тому це слід підтримувати, але в розумних межах. Адже відомі факти, коли людина захистила дисертацію з нашого фаху, а потім не визнає свої дослідження за науку<sup>9</sup>.

Хтось із великих вчених сказав: “Наука – це істина, помножена на сумнів”. І це дійсно так. Проте не завжди розмежування достовірного і неможливого робиться досить ґрунтовно. Історія знає випадки, коли в оцінці можливого помилялися не тільки люди, далекі від науки, але і самі вчені. Ось як пише про М. Дубровнера проф. Ф.Ф. Бутинець: людина, “яка нічого не дала науці, але могла на всю державу кричати, висміювати та зневажати честь і гідність відомого в СРСР вченого” – проф. О.О. Додонова. А де гарантія того, що це не повториться у нас? [10]

Контроль є наукою предметною і методологічною. Як предметна, вона вивчає ФГЖ, їх юридичну й економічну природу, тобто на відповідність закону, нормі, як наука методологічна, – представляє метод опису господарської дійсності, за допомогою якого дізнаються про реальний стан господарювання, про зміни, що відбулися в ньому, про виявлення відхилення та порушення, включаючи недостачі, крадіжки тощо. Пізнаючи господарство, отримують необхідну інформацію для управління ним, контролю за досягненням поставлених цілей, оцінки успішності роботи підприємства і виявлення результатів його діяльності, сприяють уникненню або зменшенню відхилень та порушень у господарюванні. Те, що контроль є знаряддям пізнання, найтіснішим чином пов’язує його з гносеологією.

Жодна наукова робота неможлива без відповідної інфраструктури. Це так звані органи і організації наукового обслуговування: наукові видавництва, наукові журнали, наукове приладобудування, і т.д., – які є як би підгалуззями науки як соціального інституту.

Необхідною умовою функціонування системи контролю є найбільш максимальна ефективна діяльність як людей, так і функціонування кожного необхідного елементу цієї системи.

**Висновки і пропозиції щодо подальших досліджень.** Досліджуючи господарські відносини та процеси по горизонталі і вертикалі, тобто кругообірот капіталу, галузь науки господарського контролю, має можливість ліквідувати наявні “незаймані теми” між науками, що роз’єднано і поверхово дотепер вивчають облік і фінанси, менеджмент, заповнити пропуски в дослідженнях економічного характеру господарських відхилень та порушень, що виникають в підприємницькій діяльності, які найбільш характерні для них і не вкладаються в рамки існуючих наук.

Господарський контроль як наука продовжує розвиватися, обговорюються десятки і сотні пропозицій щодо його вдосконалення, багато з них набуває форми застосування в навчальному процесі. При цьому кількість публікацій на обліково-контрольну тематику, дисертацій, що захищаються, наукових конференцій, що проводяться, невпинно збільшується. Все це свідчить про те, що держава на науку контролю покладає значні надії.

Контроль має своє самостійне місце в системі форм господарювання і в цьому плані його можна і необхідно розглядати як специфічну економічну форму, яка, як і всяка інша форма, має своє соціальне призначення і відповідні функції.

Незважаючи на те, що в господарському контролі приділяється певна увага відслідковуванню фактів господарського життя, що здійснюються або вже здійснені, але в науці не менше місце слід відводити теоретичним побудовам

---

<sup>9</sup> Бутинець Ф.Ф. Чому люди мають коротку пам’ять, або чи можна бути Ученим, не маючи Учителя? / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2009. – № 1(47). – С. 5-10.

<sup>10</sup> Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія / Ф.Ф. Бутинець – Ч. 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.

філософського і соціологічного, загальноекономічного та правового напрямку, висуненню і обґрунтуванню нових наукових ідей, абстракцій і гіпотез. Адже науковий опис великого обсягу емпіричного матеріалу з контролю неможливий за відсутності наукової теорії.

Наука рухається вперед, використовуючи вже накопичений "розумовий матеріал", ретельно досліджуючи його можливості, і зважено оцінюючи необхідність його перебудови в світлі нових фактів. Такі перебудови немінучі, вони життєво необхідні, але у всіх випадках наука розвивається, використовуючи цей матеріал не як сукупність мертвих схем, але саме як розумовий матеріал, як керівництво до дії.

Подальший розвиток науки контролю не скасовуватиме виявлених науковцями законів і закономірностей, а лише буде з'ясовувати область їх застосування в теперішніх умовах. Саме закріплення досягнень науки контролю дозволяють тепер розмежувати області достовірного і неможливого.

Теорія контролю в її суворому розумінні і її проблематика не повинні займати всю науку, проте саме вона повинна складати її серцевину. Це демонструватиме науковий характер проведених досліджень, результати яких повинні стати надбанням всіх тих, хто хоче осмислити свою науку і свою справу.

Науковий підхід в контролі починається з визначення меж області, яка включає досягнення науки, що не викликають сумнівів, і меж області неможливого, того, що суперечить багаторічному науковому досвіду. Між цими межами лежить область явищ невивчених, але можливих. Наприклад, можна упевнено сказати, що ніякий подальший розвиток науки контролю не змусить нас засумніватися в тому, що не потрібно контролювати збереження майна власника, або повірити у висококваліфікованість працюючих, тобто в можливість повного збереження майна та його ефективного використання.

Найважливішими способами обґрунтування отриманого емпіричного знання є багатократні перевірки спостереженнями і експериментами, звернення до фактичних матеріалів контролю – перевірок, ревізії, аудиту, інвентаризації, статистичних даних, які використовуються вченими незалежно один від одного.

Відмінність наукового і життєвого підходів до контролю особливо чітко виявляється при визначенні меж достовірного і неможливого. Природно, виникають питання: "А чи знає сама теперішня наука, де ці межі? Чи не може відбутися революція, яка переверне всі наші уявлення про контроль?".

Наука контролю сприяє не лише пошуку ефективного опису і пояснення реальності, що вивчається, але і її розумінню. Вона сприяє виробленню у вченого та контролера-практика інтуїції, що дозволяє йому вільно рухатися в інтелектуальному просторі, актуалізуючи не тільки явне, зафіксоване знання, але і так зване неявне, невербалізоване сприйняття реальності. Методологія виводить роботу ученого за грані стандартності і ремесла та перетворює її на достовірно творчу діяльність.

Неможливо заздалегідь відповісти, при якій зміні умов господарювання перестануть підтверджуватися сформульовані нами закони контролю, щоб виявляти господарські порушення, розмір заподіяної підприємству шкоди та стягнути її з винуватців. Слід спочатку припустити найпростіше: наші закони можна розповсюдити і за межі умов, при яких вони були встановлені і перевіряти, чи призводить це до протиріччя в нових умовах господарювання. Ми маємо сьогодні що порівнювати у нашій науці.

Контроль виникнув на межі багатьох обліково-економічних і правових наук, увібравши в себе ряд їх елементів, але галузь науки господарського контролю не є їх простим механічним поєднанням. Вона виступає в якості нової галузевої області

знань, що органічно об'єднує все те краще, що досягнуто в господарському контролі економічними, фінансовими та юридичними науками, а разом з тим долає їх різноманітний підхід до вивчення природи відхилень та порушень у господарюванні з економіко-правової сторони, що мають місце в бізнесовій системі. Зараз жодна з існуючих наук не вивчає такі явища в комплексі з позицій економіки чи обліку, фінансів чи права.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Бабенко І.П.* Введение в счетную науку / И.П. Бабенко. – Спб., 1907.
2. *Бауэр О.О.* Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины / О.О. Бауэр. – М., 1911.
3. *Белобжецкий И.А.* Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы, 1979. – 160 с.
4. Большая Советская Энциклопедия. – [3-е изд.] – Т. 20, 25.
5. *Бутинець Т.А.* Принципи господарського контролю: суперечності поглядів / Т.А. Бутинець // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2009. – № 1(47). – С. 18-26.
6. *Бутинець Т.А.* Принципи контролю в новій економіці: необхідність застосування / Т.А. Бутинець // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2009. – № 2 (48). – С. 21-27.
7. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік у Україні: Монографія / Ф.Ф. Бутинець. – [2-га част.] – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
8. *Бутинець Ф.Ф.* Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях / Ф.Ф. Бутинець. – К.: 1976. – 108 с.
9. *Бутинець Т.А.* Межі дослідження фактів господарського життя / Т.А. Бутинець // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, 29-30 червня 2010 р. – Луцьк, 2010. – 260 с. – С. 71
10. *Валлерстайн И.* Исторический капитализм. Капиталистическая цивилизация / И. Валлерстайн. – М.: Товарищество научных изданий КМК, 2008. – 176 с.
11. *Галаган А.М.* Счетоводство в его историческом развитии / А.М. Галаган – М-Л.: Госиздат, 1927 – 123 с.
12. *Методологія соціально-економічного дослідження: [навч. посібн.] / В.І. Ганін Н.В. Ганіна, К.Д. Гурова – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.*
13. *Мэтьюс М.Р.* Теория бухгалтерского учета: [учебник] / Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б.; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
14. *Новиков А.М.* Методология образования / А.М. Новиков. – [издание второе]. – М.: “Эгвес”, 2006. – 488 с.
15. *Руссиян И.П.* Научное значение бухгалтерии / И.П. Руссиян // Счетоводство. – 1897. – № 10-16.
16. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М. ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
17. *Философия и методология науки / [под ред. В.И. Купцова]. – М.: АСПЕКТ ПРЕСС. – 1996. – 396 с.*
18. *Цыганков К.Ю.* Начала теории бухгалтерского учета, али Баланс, счета и двойная запись / К.Ю. Цыганков. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 384 с.