

ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Розглянуто проблеми теорії господарського контролю

Поступальний розвиток господарського контролю як системи об'єктивного систематизованого знання передбачає досягнення стадії наукової теорії. В 70-х роках ХХ ст. деякі радянські фахівці оголосили про створення загальної теорії господарського контролю (надалі – ГК). В основу такої “загальної теорії” була покладена незаперечна догма “ленінської теорії контролю” як результат вільної інтерпретації ідей К. Маркса щодо підходу в пізнанні господарських явищ. У запропонованій радянськими фахівцями з контролю системі знань є безліч логічних суперечностей і недостатність теоретичного обґрунтування основних тверджень. Ця обставина є, перш за все, підтвердженням декларативності заяв про створення наукової теорії в ГК.

Перший і найбільш відповідальний крок на шляху створення наукової теорії контролю – це вибір її початкових понять, яких, на жаль, не розроблено до цього часу. Їх кількість має бути мінімальною, а пояснення на їх основі – переконливими, повними і простими.

Перш ніж приступити до вирішення цієї проблеми, наведемо стислий історичний огляд колишніх підходів до формування теорії та методології ГК і їх сучасний стан. Створення теорії контролю почалося два століття тому із спроб тлумачення окремих його методів – інвентаризації та ревізії. Втім, для контролерів того часу ревізія була зовсім не одним з декількох методів, а всеохопною сутністю контролю і загадковим явищем, причини якого пояснювали одним: протидіяти розкраданню та привласненню майна власника. Це додавало проблемі особливу актуальність: ніколи в історії контролю теоретичним питанням не приділялося стільки уваги (1860-1916 рр.).

Інша досить відповідальна вимога, що пред'являється до теорій – їх пояснювальна сила. Господарські явища повинні пояснюватися якомога переконливіше і ясніше. Для цього необхідно мінімізувати кількість аксіом, які приймаються без доведення. Таким чином, в ідеалі, до якого слід прагнути, наукові теорії повинні мати ієрархічну структуру. На її вершині відображається мінімальна кількість початкових положень, нижче – безліч похідних положень, що логічно виводяться з початкових. Далеко не всі наукові школи з контролю зуміли створити такі теорії, оскільки висновок цей має бути якомога простішим, а розуміння теорії вимагати мінімальних зусиль.

Обґрунтованість теорії, її придатність до використання, тим вище, чим тісніші взаємозв'язані її положення, повніше і простіше пояснює вона досліджувані господарські явища. Один із способів досягнення цієї мети полягає в мінімізації числа початкових теоретичних положень.

Сучасний стан ГК свідчить про те, що остаточне формулювання основ теорії контролю, основних елементів процесу контрольного пізнання далеко не завершено. Навряд чи можна стверджувати, що перший систематизований виклад знання про контроль проф. Ф.Ф. Бутинця отримало право називатися наукою. Вже сама назва роботи “Предмет і об'єкти...” свідчить про характер викладеного матеріалу – це досить серйозний виклад певного знання про науку контролю. Однак науковість знань передбачає, насамперед, їх теоретизування. Наука – це вища стадія розвитку наукової теорії. Зміст праць проф. Ф.Ф. Бутинця вказує лише на первинне узагальнення і класифікацію емпіричного матеріалу, пов'язаного з практичними аспектами роботи контролерів, але це не побудова справжньої теорії науки.

Включення будь-якого знання в систему наукового знання припускає не тільки виявлення його місця в системі наукових теорій, але й ясне визначення основних елементів процесу наукового пізнання, в якому передбачається їх використовувати. Такими елементами є об'єкт пізнання, суб'єкт, предмет, засоби і методи пізнання. всі ці елементи розглядав проф. Ф.Ф. Бутинець.

Багато вчених усвідомлюють критичний стан теорії ГК, але першопричин її не бачать, не знають системного підходу до її розробки. В останнє десятиліття нарешті відбулось реформування системи контролю у вигляді аудиту, але ця реформа проведена наосліп, а тому не має під собою ні теоретичної, ні історичної платформи і до кінця не доведена. Крім того, реформа здійснена не системно: від історичної форми контролю – ревізії практично відмовилися, а від понять і термінів, створених під аудит, який практично позбавлений права контролю – ні. В результаті з'явилися нові суперечності – між старими визначеннями і термінами та новою формою контролю, яка страждає до того ж частиною недоліків, властивих історичній формі – ревізії та інвентаризації.

У пошуках теоретичних початків був пройдений шлях від інвентаризації до ревізії та судової експертизи, а потім до аудиторських висновків. Це означає: йшли від кращого до гіршого. Зарубіжні науковці, так і не досягнувши успіху, практично згорнули пошуки, які проводилися в цьому напрямі, і зайнялися поглибленою розробкою питань зовнішнього аудиту, який залишився і дотепер з багатьма недоліками.

Наші науковці зберегли колишні пріоритети, змінивши лише способи їх досягнення. Початком теорії в нашій країні, в більшості визначається предмет господарського контролю, тобто – єдине поняття, що дозволяє пояснити сутність контролю, а за її допомогою – методи: ревізію, перевірку, аналіз, інвентаризацію тощо. Однак, запропонувати і переконливо обґрунтувати визначення предмету ГК до цих пір не вдалося. Це на сьогодні головна проблема теорії контролю.

Визначення предмету ГК було основною темою дослідження багатьох поколінь фахівців з контролю. В основу досліджень була покладена не тільки ідея проф. Ф.Ф. Бутинця, але й інші бачення соціальної актуалізації відношення суспільства до господарських порушень та відхилень, збереження майна власника, профілактики порушень.

Предмет пізнання контролю проф. Ф.Ф. Бутинець визначав сукупністю закономірностей, що описуються двома вченнями: вченням про прояв порушень і відхилень та вченням про порядок їх попередження та виявлення.

Про правильність з методологічного боку пізнавальної позиції проф. Ф.Ф. Бутинця свідчить її відповідність загальноприйнятому опису суті наукового пізнавального процесу, яке складається з двох основних блоків: "Що?" і "Як?".

В період становлення теоретичних основ контролю в СРСР головним було доведення вигідної відмінності радянської науки від "буржуазної". Це виражалось в різних способах демонстрації винятковості радянської науки, був введений термін "ленінський контроль". Предметом ревізії і контролю є перевірка діяльності підприємств, установ, організацій як окремих ділянок процесу розширеного соціалістичного відтворення – таке визначення дають Г.С. Дундуков, Т.А. Сигачова [56, с. 18]. Під предметом фінансово-господарського контролю – вважає І.А. Белобжецький, – слід розуміти управлінські рішення, господарські і фінансові операції та процеси підприємств, об'єднань й інших підрозділів народного господарства, що розглядаються з позиції їх економічної ефективності, законності, достовірності, забезпечення збереження соціалістичної власності [9, с. 28]. М.Т. Білуха предмет фінансово-господарського контролю визначає як процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту й одержання його економічного регулювання в умовах ринкової економіки [15, с. 54].

Пропонуємо наступне формулювання “базового” визначення предмету контролю: “Господарський контроль – наука про механізм порушень і відхилень, що виникають в процесі господарювання, задокументована інформація про них та їх учасників, збирання доказів і оцінка за допомогою спеціальних методів та способів контролю”. При аналізі такого визначення предмету ГК слід звернути увагу на відмінні чотири ознаки поняття контролю. Суть правильного визначення поняття полягає в тому, що спочатку вказується клас понять, в який входить поняття, що визначається, а потім – ознака, за якою вирізняються поняття, що входять в даний клас. Вказівка на чотири відмінних ознак може свідчити або про конкретизацію поняття за допомогою перехресної класифікації за чотирма підставами або про неправильність процедури визначення поняття. До того ж не є видимими явні логічні зв’язки між поняттями “ревізійне дослідження” і “запобігання порушенням”, а інформація про порушення і його учасників надається як видове поняття (особа, що допустила порушення, є його суб’єктом, отже, входить в поняття складу порушення). Вказані обставини переконують в істинності такого визначення предмету господарського контролю. В описаній ситуації слід керуватися одним з принципів правильного мислення: “якщо в думці не виявляються внутрішні логічні суперечності, дана думка визнається правильною”.

“Рудиментом” радянської епохи розвитку господарського контролю може бути визнано також інше бачення його предмету: “Господарський контроль – наука, яка вивчає і узагальнює досвід попередження порушень та відхилень, розробляє засоби, прийоми і методи виявлення і доказування порушень з метою притягнення винних до відповідальності”. Використання в подібних визначеннях предмету ГК словосполучення “виявлення і доказування порушень” є функцією ГК. Виявлення порушень – це перш за все розкриття його змісту. Діяльність контролерів направлена на розкриття змісту порушення, називається його виявленням.

Ми проаналізували більше 40 визначень предмету контролю. Наведемо лише окремі з них:

“Предметом контролю – писав С.І. Бобир, – в соціалістичній промисловості є виробнича і господарсько-фінансова діяльність підприємств, об’єднань і організацій з виконання народногосподарських планів, забезпечення збереження і ефективного використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів” [1, с. 3]. Хіба лише в промисловості?

“Предметом контролю – стверджував В.В. Дементьев, – є процеси та явища, які розглядаються з точки зору можливої проставленій меті, планам, нормам, управлінським рішенням” [2, с. 19]. Таке визначення більш наближене до істини.

“Предметом соціалістичного контролю – писали ленінградські науковці – є перевірка діяльності підприємств, закладів, організацій з метою забезпечення виконання державних планів, удосконалення методів управління і керівництва господарством, усунення матеріальних і грошових втрат, розкрадань, витрат, марнотратства і безгосподарності в будь-яких формах і проявах” [3, с. 6]. Це – загальна радянська риторика.

¹ Бобыр С.И. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий: [Учебник] / С.И. Бобыр. – М.: “Высш. школа”, 1975. – 392 с.

² Дементьев В.В. Предмет и механизм социалистического контроля / В.В. Дементьев // Соц. контроль: Методы и проблемы. – К.: Наук. думка, 1985. – 215 с.

³ Дундуков Г.С., Богдашев П.П. Ревизия и контроль в торговле / Г.С. Дундуков, П.П. Богдашев. – М.: “Экономика”, 1965. – 255 с.

Але то був радянський період і наведених авторів можна в певній мірі зрозуміти, а як трактувати наведене нижче визначення предмету контролю, сформоване в незалежній Україні?

Предметом – пише Є.В. Калюга – є “... стадії (процеси) розширеного відтворення господарських операцій в умовах переходу до ринкових відносин з погляду їх економічної ефективності, законності, вірогідності і доцільності на різних рівнях управління (структурний підрозділ, підприємство, об'єднання, комітет) при різноманітних формах власності” [4, с. 43]. Хто і як в ринкових умовах відтворює господарські операції, хіба вони інші, ніж у попередніх суспільствах?

При вирішенні питання про пріоритети в науці ГК завжди слід звертатися до основ науки, тобто до того основного, що вирізняє науку від інших систем діяльності і знань. В основах науки відображені ціннісні орієнтири, які повинен засвоїти і яким повинен слідувати учений в своїй практичній діяльності.

Для правильного визначення предмету пізнання контролю необхідно перш за все орієнтуватися на ті ціннісні основи науки, які проповідують в конкретній науковій школі на певному етапі економічного і політичного розвитку суспільства.

Встановлення обставин, пов'язаних із виявленням порушень, – це дослідження реальної дійсності, метою якої є можливість інтерпретувати конкретну подію реального ФГЖ мовою господарського контролю. Сучасний процес контролю на стадії вивчення ФГЖ окреслює коло обставин, які необхідно встановити в процесі виявлення порушення чи відхилення:

- обставини, що свідчать про наявність порушення чи відхилення;
- обставини, що свідчать про причетність конкретних осіб;
- обставини, що не дають можливості виявити відповідальних осіб;
- обставини, які можуть спричинити звільнення від відповідальності і покарання певних осіб, які допустили порушення і відхилення.

Найбільш складну структуру серед обставин, які необхідно встановити при виявленні порушень, мають такі, що засвідчують факт порушення, який можна інтерпретувати мовою господарського контролю, та який повинен містити обов'язкові елементи складу порушення.

У теорії наукового пізнання встановлено, що суб'єкт пізнавальної діяльності не фіксує в своїй свідомості будь-які, зокрема випадкові, характеристики об'єкту. У свідомості суб'єкта пізнання існує певна схема підходу до дослідження об'єкту, яка обумовлюється цілями і засобами дослідження. Завдяки цьому відбувається виділення в об'єкті пізнання більш-менш стійких характеристик, сукупність яких прийнято називати предметом пізнання (див. рис. 1).

⁴ Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [Монографія] / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.



Рис. 1. Компоненти теорії, що є предметом дослідження господарського контролю

Об'єктом пізнання контролю є ФГЖ реальної дійсності, який знайшов відображення в матеріальному середовищі. Про особливості об'єкту контролерського пізнання наша позиція відома і викладена в багатьох наших працях.

Історія науки і техніки демонструє той факт, що перехід від об'єктів навколишньої дійсності до предметів окремих наук – це довгий і складний процес, який ми називаємо підготовчим етапом наукових досліджень. Він досить складний для спостереження, оскільки проходить в середовищі засобів мислення (жива мова, образи) і не завжди забезпечений надійними пізнавальними методами.

Предметом пізнання контролю є порядок виявлення порушень і відхилень, як факту наукового пізнання. На сучасному етапі розвитку теорії контролю його предмет пізнання можна визначити як порядок виявлення порушень і відхилень, які утворюють систему, що складається з трьох взаємозв'язаних елементів:

1) поява слідів помилок та відхилень як очікувана подія в процесі виявлення обставин, пов'язаних зі здійсненням ФГЖ з порушенням встановлених норм;

2) застосування методики контролю як основного способу виявлення і фіксації доказів порушення чи відхилення;

3) науковий підхід до виявлення порушень і відхилень як організація планомірного, цілеспрямованого процесу встановлення обставин, пов'язаних зі здійсненням ФГЖ з порушенням або відхиленням.

Коли б всі ФГЖ здійснювались у відповідності до передбаченого, то контроль як такий був би непотрібним.

Термінологія “попередження порушень” є термінологією науки про контроль, тобто професійною термінологією бухгалтерів і контролерів. ГК як наука не пов'язана з будь-якою боротьбою, зокрема з боротьбою із порушеннями. Ця наука – є системою наукових знань про способи здійснення порушень і відхилень, яку використовують для забезпечення безумовного їх виявлення.

На наше глибоке переконання, таке бачення визначення предмету пізнання ГК, по-перше, є подальшим розвитком ідей проф. Ф.Ф. Бутинця, і, по-друге, дозволить точніше визначити місце ГК в системі контролерського знання.

Таким чином, задум розробників контролю зрозумілий і легко з'ясовний, який впродовж століть піддавався спотворенням, викликаним як об'єктивними, так і суб'єктивними причинами. Сформована в результаті сучасна система контролю недосконала, теорія, що додається до неї, нелогічна, заплутана і суперечлива, пояснити всю цю систему тільки логічним способом неможливо.

Вітчизняна теорія господарського контролю була задумана як аксіоматична. Про це свідчать її основні положення і структура. Адже в її основі лежить єдине поняття – “предмет ГК”, а всі інші поняття – елементи єдиного методу – повинні логічно виводитися через нього так само, як теореми геометрії логічно виводяться через аксіоми Евкліда.

Предмет в цій зв'язці буцімто відіграє основоположну, а метод – підлеглу роль. Метод є лише способом виявлення предмету і його можна тлумачити лише на основі визначення предмету. Отже на наш погляд предмет у теорії відіграє роль єдиної аксіоми, а метод і його елементи – ролі теорем. Звідси правильним є те і лише те визначення предмету, спираючись на яке можна пояснити метод господарського контролю.

Далі зроблена спроба реалізувати цей задум – викласти результати логічної частини дослідження в аксіоматичній формі – у вигляді коротких формулювань об'єктів і суб'єктів контролю, принципів, законів і закономірностей, розташованих в порядку від загального до часткового: чітко виділені початкові (принципові) теоретичні положення, їх логічний розвиток, отримані в результаті дослідження.

Сучасна теорія методів теж рясніє суперечностями і прогалинами. В рамках теорії контролю існують прості і системні вирішення всіх цих проблем: досить класифікувати контроль за незрозумілими ознаками і відповідно до цього трактувати десятки його видів та форм, що нездатні приймати і позитивні, і негативні значення в ході здійснення перевірок.

Науковці України і зарубіжних країн оцінюють сучасну теорію господарського контролю в тому або іншому ступені негативно. Те, що видається в даний час за теорію, представляє або непотрібну схоластику типу – предмет і метод, або азбучні істини про форми здійснення контролю. Разом з тим глибокі ідеї, які лежать в основі теорії, не розглядаються взагалі, перетворюючи курс теорії на курс “без теорії”.

Інформаційні технології прийнято називати за предметом. Такий підхід доцільний, оскільки предмет обліку – головна особливість інформаційної системи, що визначає всі інші її властивості. Так, у вузах ведеться “облік успішності” студентів і “облік відвідування” ними занять. Предметом першого є успішність, предметом другого – відвідування. Ці слова, присутні в назвах, відразу визначають концептуальні орієнтири: що означає ця система, що відображається в її вихідних документах, яку інформацію потрібно зібрати для їх формування. За такою схемою слід підходити і до обґрунтування предмету ГК.

Представники нашого фаху зробити цього не можуть, оскільки предмет контролю нечітко визначений, і використовують назви, що відображають другорядні особливості системи. Українська назва “Контроль і ревізія” походить від носія, що застосовувався сотні років тому. А чим набагато краща зарубіжна назва “Аудит”, що походить від єдиного вимірника – перевірки правильності складання звітності? Такі назви концептуальних орієнтирів не дають і не сприяють розумінню цілей і суті нашої дисципліни.