

Бухгалтерський облік і контроль: об'єкти спостереження і суб'єкти організації

УДК 657.6

Бутинець Т.А.

СПОСТЕРЕЖЕННЯ ЯК ОСНОВНИЙ МЕТОД НАУКОВОГО ДОСЛІДЖЕННЯ В КОНТРОЛІ

*Розглядається один з найважливіших методів наукового дослідження в контролі
та здійснення контрольних-ревізійних дій*

Постановка проблеми. Проблема методів дослідження – найважливіша проблема науки про контроль. У економічній літературі вона, на жаль, майже не ставилась. Тим часом без її вирішення не можна розкрити специфіку методики здійснення контролю на науковій основі (одна наука відрізняється від іншої, не тільки своїм предметом, але і методами дослідження), а тому не можна серйозно говорити про розвиток господарського контролю як науки. Адже наукові результати можна отримати тільки шляхом застосування наукових методів, адекватних предмету дослідження.

Відкриття у 1976 р. проф. Ф.Ф. Бутинцем¹ пізнавальних методів контролю було науковою подією, однак ця доктрина чомусь стала забутою “ринковими вченими”, а тому згодом стала неактуальною. Мова та обґрунтування цих методів і на сьогодні ще залишаються застарілими. Можна і потрібно визнати, що такі методи були сформульовані в окремих фахових виданнях, але забуття їх як актуальної наукової доктрини – це послаблення теорії господарського контролю, його методології.

Можна стверджувати, що сучасні підходи методів контролю становлять наукову проблему, яку належить ще розв'язувати. Ця стаття є спробою показати актуальність проблематики в подальшому розвитку теорії господарського контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблему методів дослідження в контролі розглядали проф. М.Г. Белов, проф. Ф.Ф.Бутинець, проф. М.Т. Білуха, проф. Белобжецкий.

Виклад основного матеріалу. Науковий підхід до вивчення проблем контролю вимагає суворого дотримання основних методологічних принципів вивчення його об'єктів і розробки методики їх пізнання. Практично важко відокремити методологію від методики науки, тобто від її теоретичних проблем, оскільки між ними існує безпосередній зв'язок. Методологія і методика контролю є основними засобами вирішення наукових завдань його пізнання.

Методологія в буквальному розумінні (логос – наука, знання і метод – шлях, дослідження) – вчення про метод як такий, найбільш загальна теорія методу. Вона має свої підходи (рис. 1)

¹ Бутинець Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. [учебное пособие для студентов сельскохозяйственных вузов] / Ф.Ф. Бутинец – К.: Украинская сельскохозяйственная академия, 1976. – 108 с.

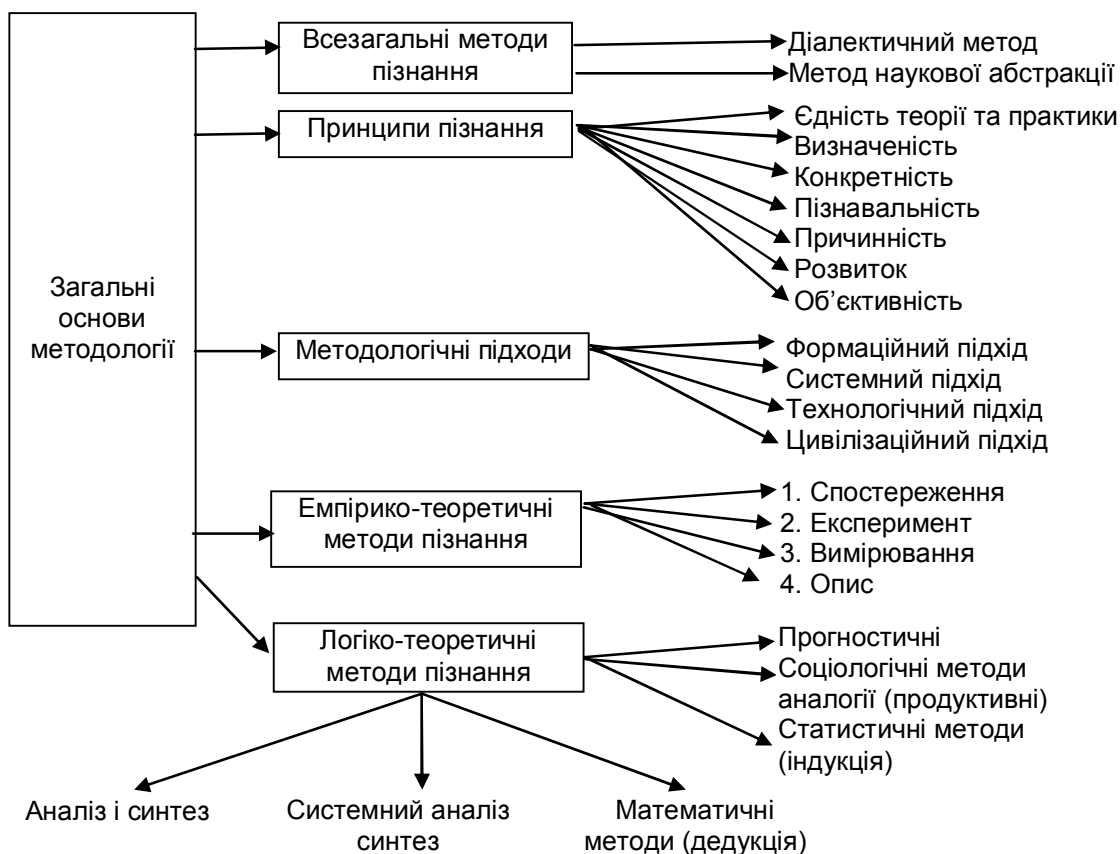


Рис 1. Методологічні підходи пізнання господарських явищ

Методологія – загальна для всіх економічних наук: (історичний метод, системний підхід, формаційний підхід, загальнонаукові логічні методи).

В нашому дослідженні ми будемо розуміти:

Метод (від грецького *methodos*) розуміють як: 1) спосіб пізнання, дослідження будь-яких явищ; 2) окремий прийом, спосіб або образ дії.

Методика є сукупністю технічних прийомів, інструментів і способів найбільш доцільного збору і обробки даних про ці явища. Сукупність методів контролю називають методикою контролю.

Наука про господарський контроль вимагає єдності теоретичного і прикладного знання. Грань між практично-пізнавальною діяльністю контролерів і контрольно-теоретичним дослідженням досить відносна. Велика частина спеціальних методів контролю зобов'язана своїм походженням саме практичному пізнанню і тісно пов'язана з ним. Одні й ті ж методи використовуються для вирішення і науково-дослідницьких, і практично-пізнавальних завдань. Наприклад, матеріали ревізій, аудиту, перевірок та інвентаризацій, спостереження і експерименту є джерелом і засобом дослідження в контролі. В той же час вони є і методами практичного здійснення контролю.

Методи контролю, а точніше способи і прийоми перевірки фактів, можна розробляти й самому, як у функціональному, так і інституційному контролі, багаторазово використовуючи під час контролю операцій і подій, чи окремих сфер господарювання певний спосіб ревізійних дій, який в даній ситуації дає добрі результати. Методи контролю як науки і її методи практичного вивчення господарських явищ і подій складають найважливіший елемент методології господарського контролю.

Можуть також використовувати готові, розроблені наукою і практикою методи контролю, які описані у фаховій літературі, положеннях та різних інструкціях з контрольно-ревізійної діяльності.

Методи господарського контролю, що застосовуються на практиці, залежать від порядку визначення фактичного стану господарювання в ході контрольних дій, від об'єкту і періоду контролю, від економії часу на здійснення контролю, його глибини, докладності і суттєвості, що вимагається, а також від багатьох інших технічних можливостей. Систему прикладних методів контролю наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Методи господарського контролю

№ з/п	Найбільш загальні найважливіші методи контролю	
	Традиційні	Сучасні
1	Методи звичайного порівняння	Методи комп'ютерного порівняння
2	Методи економічного аналізу	Методи інформаційного контролю
3	Індуктивні (прогресивні, синтетичні)	Статистичні методи
4	Дедуктивні (регресивні, аналітичні)	Математичні і математично-статистичні
5	Повні і часткові	Операційні дослідження (обстеження)
6	Загальні і вибіркові	Метод PERT та ін.
7	Ревізія, перевірка, огляд, обстеження, експеримент	
8	Інвентаризація та ін.	

Основним методом, який застосовується при здійсненні контролю, є метод порівняння. Він проявляється у всіх видах контрольно-ревізійної діяльності, здійснюється зовнішніми і внутрішніми контролерами та всіма ланками системи внутрішнього контролю на підприємстві. Метод порівняння застосовується як при проведенні перевірки, тобто здійснення контролю у його найпростішому вигляді, а також і в найскладніших контрольно-ревізійних діях. І це не дивно, оскільки порівняння характерне для кожної дії і кожної операції, що контролюється не залежно від ступеня її деталізації, періоду здійснення і т.д. Тому порівняння є невід'ємною складовою системи внутрішнього контролю, а також економічного аналізу, який використовується як метод і інструмент контролю господарської діяльності.

Спеціальна техніка і технологія досліджень в контролі дозволяє створити систему методів, способів і прийомів господарського контролю, яка оснований на вимірюваннях, порівняннях і оцінці майбутньої можливої поведінки, суб'єктів і об'єктів, шляхом використання наукової моделі досліджуваних ситуацій. Що ж вивчає наука господарського контролю, що перевіряють контролери? Звісно – факти, операції та події, що здійснились або їх здійснити. (табл. 2).

**Таблиця 2. Поняття фактів, подій та операцій, що досліджуються
(перевіряються) в контролі**

№ з/п	Автор	Джерело	Визначення
1	2	3	4
1.	Райзберг Б.А.	Райзберг Б.А. Современный экономический словарь. / Райзберг Б.А., Лазовский Л.М., Стародобцува Е.Б. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.	Факт – фактичні результати в економіці (С. 356)

Продовження табл. 2

1	2	3	4
2.	Бусел В. Т.	Великий тлумачний словник сучасної української мови. [Уклад, і голлов. ред В.Т. Бусел] – К.: Ірпінь: ВТФ "Перун", 2004. – 1440 с.	Факт – дійсна, не вигадана подія, дійсне явище; те, що сталося, відбулося насправді (С. 1314).
3.	Прохоров А.М.	Советский энциклопедический словарь / Научно-редакционный совет: А.М. Прохоров (пред.), М.С. Гиляров, Е.М. Жуков и др. – М.: "Советская Энциклопедия", 1980. – 1600 с.	Факт – знання, достовірність яких доведена (С. 1408).
4.	Молдованова М.І.	Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика. [під заг. ред. М.І. Молдованова] – К.: Техніка, 1993. – 856 с.	Операція – дія, яка призводить до зміни, хоча б, однієї з характеристик системи (С. 491).
5.	Бернар І.	Бернар І. –Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: В 2-х тт. – Т. 2: / И.Бернар, Ж. Колли [пер. с фр.] – М.: Междунар. отношения, К. 1997. – 760 с.	Операція – дія, в результаті якої економічна одиниця проявляє свою дію в господарському житті (С. 296)
6.	Бажан М.П.	Бажан М.П. Український Радянський Енциклопедичний Словник / М.П. Бажан [у 4-х т.] – К.: Академія наук Української РСР, Т. 2. – 1967. – 854 с.	Операція – ряд дій, заходів, пов'язаних з досягненням певної мети (С. 688).
7.	Бусел В.Т.	Великий тлумачний словник сучасної української мови. [уклад, і голлов. ред В.Т. Бусел] – К.: Ірпінь: ВТФ "Перун", 2004. – 1440 с.	Подія – те, що порушує усталений, звичайний хід життя (С. 823).

Галузь науки про господарський контроль досліджує факти, операції та події, що відбулися або відбуваються у господарському процесі, практика – охоплює наміри здійснення операцій, факти що здійсненні та ті, що здійснюються. Але виникає питання для чого це робиться і якими методами ведеться дослідження та здійснюється практична реалізація завдань, тобто кінцевий результат науки та практичної діяльності. Ця проблема потребує спеціального дослідження.

В цій статті із всієї великої сукупності методів дослідження ми розглядаємо лише один – спостереження, який практично фахівці з контролю обходять стороною.

Термін “спостереження” застосовується у розумінні, коли говорять про спостережливість, як якість особистості контролера або окремих акт психічної діяльності. Разом з тим це один з найбільш поширених методів в дослідженнях з контролю та практики ревізії та аудиту. Під спостереженням як методом дослідження розуміється більш менш тривале сприйняття тих або інших явищ: подій, операцій чи об'єктів, які є предметом вивчення. Цей метод застосовується у всіх науках без виключення, і в цьому сенсі спостереження виступає як універсальний метод. У наше завдання входить описання з характеристики спостереження лише як методу дослідження в контролі.

Говорячи про зв'язки між поняттями “метод спостереження” і “спостережливість” як рису характерну для особистості дослідника, підкреслимо, що значний успіх в застосуванні даного методу досягає той, хто виробив у собі цю певну межу. У контрольно-ревізійній справі, мабуть, нікому спостережливість так не допомагає в повсякденній діяльності, як контролеру, ревізору чи аудитору. Правда, при одній умові, якщо вони є професіоналами. Нажаль, сьогодні в нашій науці багато шахрайства. Динамізм змінних ситуацій при здійсненні контролю настільки багатолікий, що тільки за умови “всєбачення” і витонченого контролерського аналізу фактів та явищ, ревізор чи справжній аудитор, а не заробітчанин, в змозі ухвалювати правильні рішення, дійсно розумно і об'єктивно управляти процесом перевірки. Вчитися спостерігати, розвивати у себе спостережливість – найважливіше завдання будь-якого ревізора чи аудитора. Удвічі важливо це для того фахівця, який вирішив присвятити себе не тільки контролерській практиці, але і дослідженням в цій області.

Якщо в основі спостереження лежить сприйняття органами чуття тих або інших явищ і подій, то часто достовірність оцінок спостережуваних операцій, їх об'єктивність (результати спостереження значною мірою залежать від того, на які рецептори впливають подразники, скільки органів чуття одночасно сприймають дії тих або інших суб'єктів (слухові, зорові, тактильні, смакові, дотикові та ін.). Чим більшою кількістю органів чуття сприймається та або інша деталь, процес, явище, тим ближче ми до об'єктивної оцінки спостережуваного процесу, явища, фактів і події.

Метод спостережень надзвичайно важливий в науці та практиці здійснення контролю. Без нього не можна обійтися ні в одному дослідженні з контролю, будь то теоретичне чи експериментальне дослідження, що проводиться в області аудиту чи ревізії.

На перший погляд здається, що цей метод простий. Можливо, тому представляється, що спостережливість як якість особистості властива більшості людей. На практиці це не так.

В результаті невміння користуватися методом спостереження іноді в окремих публікаціях фахівців (як вони себе вважають!) з'являються нечіткі, неясні, а то і просто необ'єктивні думки і висновки з проблем контролю. Спостереження як цілеспрямоване, планомірне сприйняття тих або інших явищ і подій вимагає, перш за все, всесторонніх знань про явища (мається на увазі економіко-правові!), за якими ведеться спостереження; по-друге, уміння чітко і ясно поставити завдання для спостереження, а це може зробити фахівець з доброю теоретичною та практичною підготовкою, тобто, тільки він може сформулювати, що саме дослідник хоче з'ясувати або встановити за допомогою даного методу. Тільки науково правильна постановка мети і завдань дослідження дає можливість дійти висновку, особі що веде спостереження, про доцільність того або іншого методу.

Метод спостереження дуже трудомісткий і не завжди дає можливість об'єктивно скласти певні висновки. Це дослідник заздалегідь повинен знати. Процес спостереження іноді ускладнюється випадковими ситуаціями, що виникають, які або не мають відношення до мети спостереження, або, більше того, заважають процесу спостереження. Це так звані фонові процеси, які дослідник повинен чітко виокремити.

Те, що хоче спостерігати контролер-дослідник, називається об'єктом спостереження, все решта – це фон. Трапляється, що фонові ситуації затуляють явище спостереження, вона в житті, тобто насправді або в зображенні буває

чіткішою, динамічнішою, ніж досліджуване явище або його окремі компоненти. У таких умовах від дослідника вимагається велика чіткість в дослідженні явищ, що спостерігаються, щоб не допустити помилки, не прийняти випадкове за істотне, фонове – за об'єкт.

До недоліків методу спостереження слід віднести те, що не завжди є можливість зіставити, порівняти дані явищ, що спостерігаються з подібними фактами, явищами, що відбуваються в інших звичайних життєвих або бізнесових ситуаціях. Разом з тим, для отримання достатньо аргументованих висновків в практиці контролю, таке зіставлення часто буває необхідне. Все це ускладнює роботу дослідника, який застосовує цей метод. Але на жаль, навіть відомі в нашій справі фахівці не приділяють уваги цьому методу дослідження та практики здійснення контролю (табл. 3).

Таблиця 3. Спостереження як метод господарського контролю у працях економістів

№ з/п	Автор	Назва джерела	Характеристика методу
1	2	3	4
1	Білуха М.Т.	Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник. – К.: “Вища школа”, 1994. – 364 с.	Вибіркові спостереження – прийом статистичного контролю якісних характеристик господарського процесу. [с. 68]. Суцільні спостереження – прийом статистичного контролю фактичного стану об'єктів, які вивчають, наприклад, проведення хронометражних спостережень при контролі норм виробітку, використання робочого часу працівників за звітний період тощо. [с. 68-69]
2	Ванштейн Э.Г.	Ревизия и контроль в банках: Учебное пособие. М.: “Высшая школа”, 1984. – 200 с.	Обстеження здійснюється на місці шляхом аналізу зведених документів і звітів, бесід, з'ясування суспільної думки з визначення ряду питань за допомогою анкет або листів опитування, шляхом спостереження за діяльністю підприємств для повного розуміння якості його роботи. Під час спостереження зазвичай не користуються первинними документами. [с. 21]
3	Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л.	Ревизия и контроль: [учебное пособие] / под. ред проф. М.В. Мельник.– М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.	Перевірка дотримання трудової дисципліни і використання робочого часу персоналом. Така перевірка ведеться безпосередньо на виробничих місцях шляхом вибіркового спостереження, хронометражу і фотографій робочого дня. Це дозволяє встановити неявки і запізнення на роботу, рівень зайнятості працівників, факти їх використання на інших посадах, не за спеціальністю. [с. 94]
4	Шпиг А.А.	Ревизия и контроль в торговле: Ученик для учет-экон. торг. вузов. – М.: Экономика, 1982. – 232 с.	Спостереження включають інвентаризацію, контрольний запуск сировини у виробництво та інші прийоми. [с. 20]

Це незначна кількість авторів, що звертались до методу спостереження як бачимо, дуже примітивно його розуміє. Ще більш прикро, коли нові “ринкові вчені” з контролю і аудиту про нього взагалі не згадують. Так і хочеться запитати у них: “що вони досліджують і якими методами, не говорячи про практику здійснення контрольно-ревізійних дій.”

Безпосереднє спостереження – це спостереження явищ, процесів в обстановці, коли дослідник їх сприймає в природних умовах, наяву, в самому житті, а не в їх зображенні. Ті хто захистив докторські дисертації повинні це розуміти. Таке спостереження, звісно, організовується по-різному. У одному випадку дослідник є учасником процесу; він, наприклад, сам здійснює ревізію чи аудит, організовує і проводить той або інший захід контролю, виступаючи при цьому одночасно дослідником, що здійснює спостереження за цим процесом. Тому доктор наук з нашого фаху не може цього не знати. То чому ж мовчить про це наша наука?

Другий вид спостереження полягає в тому, що дослідник тільки спостерігає, тобто він є лише свідком контрольно-ревізійного чи бізнесового процесу. Третій вид спостереження полягає в тому, що дослідник виступає як організатор процесу спостереження, але дослідження веде не він сам, а залучені фахівці під його керівництвом. Такий вид спостереження називається опосередкованим. Розглянемо більш детально названі три варіанти спостережень.

У першому випадку, коли дослідник є активним учасником процесу ревізії або аудиту, з погляду ефективності дослідження він знаходиться в найвигіднішому положенні, щонайкраще може реалізувати розроблену до початку спостереження методичку вивчення питання, врахувати навіть непередбачені нюанси динаміки процесів, які вивчаються. Ось чому завжди знаходять позитивну оцінку факти, коли науковці для дослідження тих або інших проблем контролю обіймають посади ревізорів або аудиторів. Це явище, нажаль, у нас практично відсутнє. Тому і результати наукових досліджень в цій царині досить невтішні.

Інший стан у дослідника, коли він виступає лише як свідок, спостерігач явищ та подій. Це може бути працівник НБУ. Тоді він не приймає участі в самому процесі, контролю чи бізнесу, не може впливати на процес ревізії або аудиту, чи, скажімо, господарювання. Він, спостерігаючи особа, пасивна з погляду процесу ревізії або аудиту. Велике значення у такому випадку має чіткий, детальний попередній інструктаж всіх учасників спостереження, які працюють з людьми. При цьому потрібно мати на увазі, що дослідник не повинен порушувати природний хід процесу господарювання чи контролю. Проте він під час попередньої бесіди (інструктажу) радить, як краще побудувати конкретну перевірку, на що перевіряючим слід звернути увагу, як вивчати реальні факти, щоб добитися мети, поставленої дослідником. підкреслимо, що метод спостереження для наукових висновків можуть застосувати кандидати наук які мають добру фахову підготовку з проблем контрольно-ревізійної діяльності.

Для отримання максимально повних і об’єктивних результатів спостереження слід враховувати такі моменти, як необхідність взаємної адаптації дослідника і того колективу, що спостерігається, тобто, за яким ведеться спостереження. Дослідник не повинен утрудняти природний хід процесу діяльності колективу. Хочемо ми цього або не хочемо, але працюючі психологічно настроєні інакше, коли за їх роботою спостерігає стороння особа. Потім вони звикають до цього. Тривалість процесу звикання може бути різною. В усякому разі на якомусь етапі працюючим вже буде байдуже – присутні ви у них на роботі, зборах чи ні. При таких обставинах дослідник вже не відчуватиме штучних перешкод при спостереженні. Але цей процес звикання дослідник повинен пережити і пережити активно.

З цією метою дослідник до початку роботи знайомиться з працюючими, розповідає про себе, веде бесіду на вільну (в залежності від завдання дослідження), але цікаву для працюючих тему. Йде процес звикання. При цьому важливо, щоб було знято щонайменшу напругу, настороженість працюючих або перевіряючих по відношенню до дослідника. В процесі спостереження дослідник повинен по можливості зайняти таке положення, щоб бачити як все відбувається на підприємстві і в той же час залишатися непомітним для працюючих і ревізуючих.

Дослідник може виступати як свідок в процесі спостереження або як нейтральна особа, коли він абсолютно не втручається в організацію і хід процесу контролю. Таким чином спостереження ведуть практикуючі працівники контрольно-ревізійних органів з метою збору фактичного матеріалу. Проте при цьому слід враховувати, по-перше, можливе спотворення природної картини процесу контролю, що пояснюється фактом самої присутності сторонньої особи, і, по-друге, на даних спостереження іноді відбиваються суб'єктивні враження того, хто спостерігає, його недостатня обізнаність того, що по суті відбувається і т. п. Тому ще раз підкреслимо: дослідник повинен мати добру фахову підготовку, знати основи наукових досліджень.

Нарешті, коли дослідник виступає як організатор спостереження, коли під його керівництвом працює група людей, він веде непряме спостереження. При цьому дослідник має можливість варіювати, створювати бажану для дослідження найбільш вигідну ситуацію в процесі отримання, скажімо, пояснень чи роз'яснень². Таке спостереження під керівництвом дослідника можуть вести всі учасники процесу контролю. Отриманий масовий матеріал може бути досить цінним для виявлення типових або будь-яких інших явищ контролю, визначення можливих причин їх виникнення, тенденцій розвитку і т. д.

При організації опосередкованого (непрямого) спостереження велике значення має ретельний інструктаж, підготовка тих, хто вестиме спостереження, бо частіше це добрий ревізор, але не професіонал-дослідник. Для того, щоб він приніс достатню користь, тобто отримав по можливості об'єктивні результати, потрібно, щоб він знав не тільки загальні завдання спостереження, але і його техніку, особливості фіксації явищ, що спостерігаються, умів відрізнити істотне від неістотного, випадкового. З цією метою корисно провести з такими помічниками дослідника пробу – розгляд подібних ситуацій, що виникають в контролі і їх подальше обговорення.

Отримані таким чином матеріали не завжди бувають достатньо якісні, тому дослідникові необхідно їх перевірити шляхом отримання дублюючих відомостей від інших осіб, які вели спостереження одних і тих же явищ. Значну роль у використанні методу спостереження відіграє залучення осіб, що є об'єктом дослідження, до самоспостереження, тобто спостереження за своїми діями. Це можуть бути працюючі, які включаються в сферу самоспостереження і самоаналізу. Дослідника, наприклад, цікавить таке питання: скільки часу бухгалтери в середньому витрачають на перевірку звітів касирів, розподіл часу, що витрачається на нарахування зарплати, режим і умови проведення інвентаризації тощо. При цьому ми стикаємося з відомим ступенем ризику суб'єктивізму в оцінці себе, своїх дій, з оцінкою "за відчуттям", бажання бачити те, що передбачає гіпотеза, що хоче, або, що дійсно відбувається на підприємстві. Тому дані самоспостереження мають, як правило допоміжне значення.

² Пояснення і роз'яснення працівників підприємства це зовсім різні речі.

Для отримання більш цінних, об'єктивніших даних необхідно ретельно інструктувати тих, що працюють, дії яких вивчатимуться. Метод самоспостереження цінний тим, що дає можливість проникнути в такі сфери явищ, що вивчаються, які не видно з боку або уловлюються з великими труднощами.

Матеріали самоспостереження слід порівнювати і зіставляти з підсумками об'єктивного дослідження. Таке зіставлення дає можливість більш глибоко і всесторонньо підійти до вивчення і оцінки тих або інших явищ контролю. Якщо самоспостереження, як особливий прийом в системі методу спостереження, можна застосувати в контролі тільки до обмеженого кола працюючих, то в умовах великих підприємств, децентралізації обліку обмеження не існує.

Цінність результатів спостереження залежатиме від умов, в яких воно здійснювалося, – чи вдалося дослідникові спостерігати явища, процеси в неспотвореному вигляді. У цьому сенсі розрізняють спостереження відкрите і приховане. Під відкритим розуміють такий спосіб збору інформації, коли дослідник або інша особа, що веде спостереження, присутній серед працюючих, їх керівників, консультантів помітно для них, тобто, коли працюючі і керівники цілком усвідомлюють факт присутності сторонньої особи. Цінність відкритого спостереження полягає в тому, що дослідник вирішує свої наукові (пошукові) завдання в реальній обстановці процесу здійснення контролю. Власне, цим диктується доцільність, своєрідне право застосовувати цей вид спостереження. Проте не слід забувати, що всяке вторгнення сторонньої особи в організований виробничий процес, хоч би ця особа була досить відома "своїм" (бухгалтер цього ж колективу, аудитор і т.д.), обов'язково вносить відомі зміни до психологічного настрою працюючих, у форми їх стосунків, в самопочуття. Тому дані, отримані в результаті спостереження, слід коригувати з урахуванням подібних зрушень і змін.

Щоб уникнути подібного впливу, використовують так зване приховане спостереження, коли працюючі не відчують скутості від присутності спостерігача. З цією метою застосовуються різного роду технічні пристрої: телевізійні установки, прихований звукозапис, прямий мікрофонний зв'язок для дистанційного спостереження, використання приміщення з односторонньою проникністю світла через стіни і ін.

Проте отримання повного ефекту від спостереження тут також буває утруднено переживанням "піддослідними" неприємним відчуттям від можливого підслуховування, підглядання тощо. Досить часто працівники і їх керівники прагнуть не потрапляти в об'єктив і тому подібні ситуації. При цьому слід якось подолати помилкове уявлення працівників і їх керівників про підглядання і підслуховування за ними в непристойному, аморальному розумінні слова. Вони повинні зрозуміти, що ведеться наукове спостереження, яке, окрім користі, нічого не принесе.

За характером тимчасових характеристик спостереження діляться на безперервні і дискретні. Безперервне – коли спостереження ведеться за певним процесом від його початку до кінця, коли дослідник ставить завдання зробити висновок по всьому явищу, скажімо, по інвентаризації центрального складу – фронтальне спостереження за цим явищем, пов'язаним з поведінкою МВО, за процесом формування практичних умінь членів інвентаризаційної комісії або за складною реакцією МВО на якесь особливе повідомлення, особливі зовнішні подразники, які діють тривало і дуже сильно.

Є і інші способи спостережень, коли потрібно спостерігати процес формування і розвитку колективу впродовж декількох місяців або років. При цьому розробляється детальна методика спостереження, в якій передбачається широка

програма спостережень за життям колективу в умовах його трудової діяльності під час організованого контролю. Наведемо приклад спостереження за процедурою банкрутства шляхом розпорядження майна. Спостереження здійснюється з моменту прийняття господарським судом заяви про визнання боржника банкрутом до моменту, визначеного відповідно до чинного законодавства. Основна мета спостереження – забезпечити збереження майна боржника і провести аналіз його фінансового стану. З такими ж цілями при відкритті процесу спостереження суд призначає розпорядника майном із числа осіб, зареєстрованих державним органом з питань банкрутства як арбітражні керуючі. кредитори мають право запропонувати кандидатуру розпорядника майна, яка відповідає вимогам, передбаченим чинним законодавством.

Призначення розпорядника майном не є підставою для припинення повноважень керівника боржника.

Наслідки ведення спостереження для підприємства-боржника полягають в тому, що органи управління боржника не може без згоди розпорядника майном ухвалювати наступні принципові рішення про:

- реорганізацію (злиття, приєднання, перетворення) і ліквідацію боржника;
- створення юридичних осіб або про участь в інших юридичних особах;
- створення філій і представництв;
- виплату дивідендів;
- проведення боржником емісії цінних паперів;
- про вихід з складу учасників боржника юридичної особи, придбання у акціонерів раніше випущених акцій.

Виключно за погодженням з розпорядником майна орган управління боржника може здійснюватися операції:

- з нерухомим майном (передача його в оренду, заставу тощо) складає понад 1 %;
- з майном боржника, балансова вартість якого балансової вартості активів боржника;
- пов'язані з отриманням і видачею доручень і гарантій, поступкою прав вимог, переведенням боргу, а також передачі в дочірнє управління майна боржника.

Приведений перелік обмежень для підприємства-боржника суттєво звужує його економічну, виробничу самостійність. Але разом з тим це необхідні заходи безпеки від подальшого доведення до стану банкрутства.

Якщо під час проведення процедури спостереження керівник боржника не вживає необхідних заходів щодо забезпечення збереження майна боржника або чинить перешкоди, то його повноваження можуть бути припиненні.

Основне завдання спостереження – аналіз фінансового стану боржника з метою визначення доцільності подальших процедур з арсеналу механізму банкрутства.

За обсягом досліджуваних явищ спостереження може бути широким і вузьким, більш загальним і частковим. Предметом спостереження, наприклад, може бути активність працівників бухгалтерської служби, виявлення умов високої активності працівників, засобів, що підвищують активність, і способів їх використання працюючими певного цеху, форм прояву активності, впливу активності на якість продукції, що виготовляється, швидкість реакції адміністрації і так далі. У іншому випадку спостереженню піддається якесь одне вузьке питання, тоді решта всіх явищ, що відбуваються на підприємстві або в цеху, є лише фоном, що цікавить дослідника.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

1. Спостереження у науковому дослідженні проблем контролю – це метод за допомогою якого здійснюється відбір та накопичення первинної інформації про об'єкт, що вивчається через безпосереднє сприйняття і реальну реєстрацію фактів, які стосуються конкретного об'єкта і є вагомим з погляду дослідника. Ревізія, перевірка, аудит, якщо вони проводяться на науковій основі – також виступають методом спостереження.

З погляду філософії метод спостереження найбільш цінний на початку дослідження, оскільки він є основою реального вивчення фактів дійсності. Проте роль спостереження у науці контролю не зводиться лише до цього. Головне – спостереження дає можливість відчувати нові проблеми, доводити гіпотези, перевіряти теорії на істинність, а це може відкрити нові напрями в дослідженні проблеми контролю. На завершальному етапі спостереження насичує дослідника фактичним матеріалом. Його беруть в основу експериментування і багатьох розумових процедур, які досить часто застосовуються в практиці контролю. По суті, воно виконує функцію найпростішого методу наукового пізнання, ускладнення якого зумовлює застосування багатьох інших наукових методів.

2. Недостатні знання сучасних наукових реальних методів дослідження та практики здійснення контрольно-ревізійних дій, призвели до втрати науковцями інтересу щодо подальшого розвитку теорії господарського контролю. В жодній із фахових наукових праць немає конкретних матеріалів дослідження фактів, подій та явищ зі сторони контролю. Науковці, в кращому випадку описують давно відомі методи, або погоджуються з давно відомими речами. Правда є такі що не погоджуються зі своїми колишніми колегами, але своїх пропозицій не наводять.

При визначенні методу контролю як науки і методів здійснення контролю в науковій літературі допускаються неточності, а то й суцільна плутанина. Це свідчить про відсутність у дослідників практичного досвіду контрольно-ревізійної роботи.

3. Метод спостереження залишається поза увагою “ринкових науковців” тому, що вони не мають достатнього практичного досвіду контрольно-ревізійної роботи, ніколи не відчували того, яке значення в контролі має спостережливість фахівця.

Безумовно, метод порівняння має більш вагомі переваги в порівнянні з методом спостереження, але його також практично не розглядають науковці. Це таж сама причина – відсутність досвіду та справжньої фахової підготовки в області контролю. Слід пам'ятати, що метод порівняння дає набагато кращі результати, коли його застосовують спостережливі фахівці – справжні ревізори. До них ми відносимо тих, хто провів декілька десятків ревізій чи аудиту (але не звітності) та судово-бухгалтерських експертиз, виступав у судах і доводив свою правоту як контролера. Серед науковців, скільки таких фахівців?

4. На практиці трапляються випадки, коли контролери спрямовують тематику контролю на менш суттєві в даній сфері проблеми, які легко проконтролювати без знання методик, а тому вони не завжди відповідають реальним потребам здійснення контролю даного суб'єкта господарювання.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бажан М.П.* Український Радянський Енциклопедичний Словник. / М.П. Бажан [у 4-х т.] – К.: Академія наук Української РСР, Т. 2.-1967. – 854 с.
2. *Бернар И.* Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: / Бернар И., Колли Ж.-К. [пер. с фр., у 2-х тт. – Т. 2],– М.: Междунар. отношения, 1997. – 760 с.

3. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: [підручник] / М.Т. Білуха – К., “Вища школа”, 1994. – 364 с.
4. Бутынец Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. Учебное пособие для студентов сельскохозяйственных вузов. / Ф.Ф. Бутынец – К.: Украинская сельскохозяйственная академия, 1976. – 108 с.
5. Ванштейн Э.Г. Ревизия и контроль в банках: [учебное пособие] / Э.Г. Ванштейн – М.: “Высшая школа”, 1984. – 200 с.
6. Великий тлумачний словник сучасної української мови [уклад, і голов. ред В.Т. Бусел] –К.: Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2004. – 1440 с.
7. Энциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика./ під заг. ред. М.І. Молдованова. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.
8. Мельник М.В. Ревизия и контроль: [учебное пособие] / Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л.; под. ред проф. М.В. Мельник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.
9. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лазовский Л.М., Стародобцува Е.Б. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.
10. Советский энциклопедический словарь / Научно-редакционный совет: А.М. Прохоров (пред.), М.С. Гиляров, Е.М. Жуков и др. – М.: “Советская Энциклопедия”, 1980. – 1600 с.
11. Шпиг А.А. Ревизия и контроль в торговле: [ученик для учет-экон. Фак. торг. вузов] / А.А. Шпиг.– М.: Экономика, 1982. – 232 с.