

## ВИВЧЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ СИТУАЦІЙ ВНУТРІШНІМИ КОНТРОЛЕРАМИ

*Досліджено поняття “ситуація” в різних аспектах. Розглянуто принципи, на яких повинна ґрунтуватися система внутрішнього контролю, а також прийоми та способи, які використовуються внутрішніми контролерами для вивчення господарських ситуацій*

**Актуальність проблеми.** Контроль є складовою частиною кожної організованої діяльності. Її сутністю є невпинне переконання, чи відповідає перевірений результат нашої діяльності намірам та чи всі використані в діяльності дії і засоби були потрібні для досягнення запланованого стану. Ці прості тези ускладнюються, якщо врахувати, що сфери зацікавленості контролю чітко спеціалізуються. Існує й інший фактор, який впливає на роль та функції контролю, особливо внутрішнього, що постійно змінюються. Все частіше контроль стає вибіркоvim, який концентрує увагу на стратегічних сферах, і для якого характерним є відхід від загального дослідження (аналізу) діяльності фірми з метою виявлення основних проблем, які свідчать про її ефективність і перспективи розвитку.

Очевидним є те, що сучасний внутрішній контроль має надавати інформацію, яка важлива для процесів ухвалення рішень. Кожна особа, наділена правами контролю, незалежно від позиції, яку вона займає в структурі фірми, стає партнером для тих, хто ухвалює рішення для управлінців, і допомагає їм у розробці стратегічної концепції розвитку. Він має бути більше радником управлінців, ніж пошуковцем невідповідностей, хоча ці функції не взаємовиключаються. Внутрішній контроль на сучасній фірмі має бути прямо інтегрованим із системою управління.

Це особливо пов'язане з наукою про контроль, яка, на жаль, багато років знаходиться лише на початку свого розвитку і наштовхується на велику кількість недосліджених проблем.

До недавнього часу основну роль в контролі відігравала ерудиція, накопичений досвід, інтуїція ревізора і в якійсь мірі елементи випадковості. Нині контролерська діяльність знаходиться практично в занепаді.

В минулому основу ревізії та будь-якої економічної перевірки складали елементи якісного характеру, велику роль відігравала специфіка накопичувального досвіду вивчення конкретних господарських операцій. Тепер багато господарських операцій в процесі перевірки знаходяться поза увагою контролера.

На сучасному етапі розвитку науки контролю предметом дослідження операцій стає кількісний аналіз фактів, відображених в економічній інформації. А основу складних форм дослідження операції складає досить слабка аудиторська технологія. Відповідно одне із завдань, що стоїть перед дослідженням господарських операцій, є аналіз сутності кожної операції, яка стала основою для її відображення в обліку та звітності.

**Аналіз останніх досліджень.** Для об'єктивного вивчення ситуацій, як в системі свого підприємства, так і зв'язків із зовнішніми суб'єктами, необхідно уміло використовувати наукові знання. Ідею раціональності та здорового глузду в перевірці господарських операцій (саме операцій!) запропонував проф. Ф. Бутинець, який вивів їх аналізу несправедливості існуючого суспільства, причиною якої, на його думку, є недосконалість людських суджень.

Дослідження ФГЖ поділяється на вивчення документів і господарських операцій.

Кожна господарська операція в обліку закріплюється первинним документом, має вартісний та кількісний вираз, дату здійснення і економічний зміст. Крім того, господарська операція характеризується рядом параметрів, таких як контрагенти за операцією, об'єкт обліку, номер документу, сума податку на додану вартість та ін.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В бухгалтерському обліку прийнято відображення господарських операцій або так званих фактів господарського життя (ФГЖ). У контролі вживається термін – ситуація, під якою розуміють задокументований факт, подію, що характеризуються певними ознаками; певна сукупність подій, пов'язаних у цілісність проблеми, яку досліджує контролер. Ситуация (от позднелат. situatio – положение), сочетание условий и обстоятельств, создающих определенную обстановку, положение. [1, с. 1216]. Це може бути певний ланцюг подій або коло подій, вузол подій тощо. Теоретичною основою для осмислення цього розуміння ситуації виступає теорія господарського контролю (ГК).

Будь-які перекручування інформації, що надаються для ухвалення управлінських рішень, призведуть до того або іншого ступеню їхньої помилковості. Перекручування можуть бути випадковими або навмисними. В останньому випадку ці відомості називають дезінформацією або зловживаннями.

Процедури контролю можуть бути як превентивні – спрямовані на запобігання небажаних подій, так і детективні – направлені на знаходження і мінімізацію наслідків негативних подій, які вже відбулися. У ролі стандарту в концепції ризико-орієнтованого внутрішнього контролю виступає рівень ризику, допустимий для підприємства (залишковий ризик). У разі виявлення відхилень від стандартного рівня ризику корекції підлягають саме ті бізнес-процеси, контрольні процедури яких не забезпечують пом'якшення дії ризику на досягнення цілей підприємства.

Будь-яка діяльність контролера<sup>1</sup> спрямована на досягнення певної мети. При цьому під метою у загальному випадку розуміють деяке ідеальне<sup>2</sup> уявлення про бажаний стан або результат діяльності. Якщо реальний<sup>3</sup> стан не відповідає бажаному, заданому, плану, закону, то виникає певна проблема, яку контролери на практиці називають ситуацією. Розробка плану дій для з'ясування проблеми становить суть завдання прийняття контролерського рішення.

Процедури контролю – це інструменти, які є основою традиційних підходів до контролю, такі, наприклад, як процедури встановлення чіткої і зрозумілої відповідальності співробітників за виконання функціональних обов'язків, контроль і необхідні обмеження доступу співробітників до програмних продуктів і майна, чіткий поділ обов'язків, періодична інвентаризація і ін. Процедури контролю мають бути максимально прості й зрозумілі, не суперечити і не дублювати один одного, періодично переглядатися контролерами та оновлюватися.

Сучасний зовнішній контролер – людина, яка повинна мати фахову підготовку (володіє знаннями) та вирізняється, наприклад, від схоласта тим, що зазнає сумнівів, і не приймає безпосередньо знання на віру. Іншими словами, він перебуває у відношенні до знання: осмислює їх, прагне чіткого розуміння, перевіряє, уточнює тощо.

---

<sup>1</sup> Тут і далі під контролерською діяльністю розуміються дії ревізора, аудитора або будь-якої посадової особи, наділеної правом здійснення контролю.

<sup>2</sup> франц. ideal (гр. idea – ідея, поняття, уявлення) - досконалість; бездоганний зразок чого-небудь; вища кінцева мета прагнень, діяльності.

<sup>3</sup> пізнлат. realis – речовинний -1) дійсний, існуючий у дійсності; 2) здійснений; 3) практичний, впливаючий з дійсного положення.

Основний контроль очолює керівник, відповідальний за здійснення господарської операції певного підрозділу. Натомість формально-обліковий контроль здійснює, як правило, головний бухгалтер або уповноважена ним особа. Більшість господарських операцій контролюють юридична та планово-фінансові служби підприємства. Проте це не повинна бути та єдина ланка, яка здійснює нагляд за правильністю складання документів та здійснення операцій. У систему обороту документів слід вмонтувати систему контролю доказів як реальної діяльності посадовців. Така система повинна ґрунтуватися на наступних принципах:

1. Самоконтролю, що має особливе значення при складанні документів у момент здійснення операції.

2. Вступного контролю, коли ініціюється здійснення операції. Підтвердженням вступного контролю операцій є відповідний документ згідно з наведеним зразком:

Проведено перевірку за сутністю, формальну і арифметичну перевірку Затверджено до виплати (витрати) грн..... прописом..... ..... ..... Директор <sup>4</sup> .....Головний бухгалтер <sup>4</sup>
--

3. Безперервності контролю, який полягає в безперервному здійсненні контрольної діяльності так, щоб жоден документ не став увагою для зовнішніх контролерів, щоб він не викликав суперечностей в інших підрозділах підприємства; суперечності з зовнішнім контролем, який застосовує вибіркового метод.

4. Принцип "сита", або відсіювання неправильно складених документів, які містять помилки, виправлення тощо.

5. Принцип ранжування документів за їх важливістю, що полягає у розподілі документів: а) на звичайні, які потребують однократного контролю; б) документи про важливі операції, які вимагають подвійного контролю; в) важливі (особливі) документи, які контролюються потрійно.

6. Принцип повного контролю – охоплює формально-юридичний та обліково-економічний контроль.

Бухгалтерський облік є формалізованим записом господарських операцій в бухгалтерські реєстри шляхом послідовного відображення багатьох господарських операцій на площині, яка створюється осями параметрів цих операцій.

Ситуація в контролі досить складне і багатоаспектне явище. Вона виступає як феномен з різноманітним суті і потребує належного вивчення.

У свою чергу вивчення ситуації – це ланцюжок з'ясування, тверджень і обчислень, які отримує контролер в процесі її дослідження. Вивчити ситуацію – це означає перевірити в деталях те, що відображене в ній. В результаті перевірки ситуації формується висновок про її законність, доцільність і достовірність.

Ситуації можна розглядати з позиції проблеми, конфлікту, ролей (осіб), подій, діяльності та часу. Отже, можна говорити про багатоманітні структури ситуації: проблемну, конфліктогенну, рольову, подієву, діяльну і тимчасові її структури. Такі аспекти ситуації наведено в табл. 1.

<sup>4</sup> Тут можуть бути й інші посадовці, які згідно інструкції контролюють ту чи іншу операцію

**Таблиця 1.** Характеристика основних аспектів ситуації, що досліджується контролером

Аспект ситуації	Характеристика аспекту
Проблемний	В основі ситуації лежить одна або кілька реальних проблем, які зачіпають інтереси її учасників і потребують вирішення або уточнення
Конфліктогенний	Гострота проблеми переростає в конфлікт між дійовими особами або у внутрішній особовий конфлікт певної особи (перевірка скарг, заяв тощо)
Рольовий	У ситуації, що розгортається, МВО та службовці підприємства або особи із зовні виконують певні ролі
Подієвий	Ситуація відображає певну сукупність подій, що відбуваються або відбулися
Діяльнісний	Разом з виконанням ролей здійснюється діяльність кожної особи зокрема
Тимчасовий	Ситуація – процес, що здійснився в певному часі
Просторовий	Ситуація – процес, що відбувся в просторі

Кожна господарська ситуація є об'єктом внутрішнього контролю<sup>5</sup>. При їх перевірці необхідно вирішити три проблеми:

а) встановити час здійснення операції і її реєстрації, тобто вирішити проблему ідентифікації;

б) встановити реальний вартісний вираз операції, тобто вирішити проблему оцінки;

в) визначити, яким чином операція відображена в обліку, тобто перевірити достовірність її класифікації. Проблемою класифікації є встановлення правильного вибору рахунків і визначення порядку запису операцій на рахунках, що забезпечують зберігання повної інформації, її накопичення і узагальнення в необхідних межах.

Крім цього, досліджуючи будь-яку господарську ситуацію, контролер повинен відповісти на три питання: 1) чи законна операція; 2) доцільна чи ефективна; 3) чи достовірна вона.

Законність операції встановлюється шляхом зіставлення її змісту з діючим законом, вказівками, директивами, положеннями, інструкціями, статутом підприємства або іншим нормативним документом, що її регламентує.

Доцільність операції визначається перевіркою відповідності її встановленому плану, прогресивних норм, інших фірм, рівню або іншим показникам, що характеризує її економічну ефективність або об'єктивну необхідність контролер повинен розуміти, що не кожна законна операція доцільна, так само як і не будь-яка доцільна операція законна.

Достовірність операції визначається перш за все повнотою і правильністю її оформлення відповідно до діючих норм ведення бухгалтерського обліку.

Під достовірністю операції розуміється ступінь або рівень адекватного відображення нею явищ, подій або процесів, що об'єктивно відбулися. Якщо операція відображає явища, події або процеси, що відбуваються або відбулися, повно та правильно, то її називають достовірною. За наявності в операції неточностей, що перекирчують реальні факти /показники/ або відсутність тих або інших фактів /показників/, її називають недостовірною. Це загальне пояснення має деяку специфіку, яка полягає в тому, що в центральну

<sup>5</sup> Зовнішні контролери, як правило, перевірку ситуацій здійснюють вибіркоким способом.

бухгалтерію фірми надходить інформація, зафіксована посадовими або матеріально-відповідальними особами, які несуть відповідальність за її повноту і достовірність. У результаті подальшого приймання і обробки інформації в бухгалтерії вона гарантовано має бути достовірною, тобто повно і безпомилково відображати іманентну сутність подій і процесів, що відбулися.

Незважаючи на це, інформація не завжди є достовірною. Будь-яка інформація повинна досліджуватися в комплексі за схемою: документ → операція → запис.

Всі господарські процеси підприємства можна поділити на умовні групи, що відбуваються на різних фазах господарювання діяльності. Під господарськими процесами розуміють вкладення в необоротні активи, процес постачання, виробництва, реалізації і формування фінансових результатів.

Практично з достатньою точністю можна визначити дослідження ситуацій як науковий підхід до вирішення завдань, поставлених перед контролером. Рішення будь-якої конкретної задачі застосування способів вивчення ситуацій передбачає:

а) побудову логічних і математичних моделей для перевірки достовірності операції, що відбулась у складних бухгалтерських ситуаціях або в умовах невизначеності;

б) встановлення взаємозв'язків, що визначають можливі комбінації в конкретній операції, а таке встановлення критеріїв меж в дослідженні, що дозволяють оцінити достатність обґрунтування (підтвердження) явища, що вивчається.

Контроль господарських ситуацій полягає в перевірці їх з боку законності, доцільності та достовірності.

Перевірка ситуації – це процес мислення, спрямований на досягнення поставленої мети. Для неї характерні час, впродовж якого вона здійснюється, темп і активність контролера.

Знання контролера презентує його особливу майстерність до розуміння необхідності пов'язати різне в одне єдине ціле. Але немає знання, позбавленого будь-якої визначеної практики; тому всяка контролерська практика може бути визначена через те знання, яке вона формує. Майстерність і мислення, уміння і знання контролера мають бути взаємозв'язаними, хоча вони і не є тотожними.

Якщо вивчення ситуацій – процес, то воно є логічною формою. Коли ми говоримо про різні вивчення ситуацій в контролі, то маємо на увазі не різні процеси або відповіді – результати, а різні зв'язки в ситуаціях, їх логічні форми.

Вивчення ситуацій тісно пов'язане із з'ясуванням різних конкретних залежностей між ними. Є ситуації, в яких йде мова про якусь одну подію, факт в суворо обмежених межах. Але переважна більшість ситуацій містить найрізноманітніші зв'язки та відносини. Перевіряючи такі ситуації, необхідно знати, які взаємозв'язки існують між цими діями. Ці взаємозв'язки не завжди відомі. Вони можуть бути завуальованими й важко розпізнаватися, навіть кваліфікованими спеціалістами в області ревізії та аудиту. Тому останні не завжди упевнені в правильності свого рішення за результатами вивчення тієї або іншої ситуації. Навчити фахівця розпізнавати ці зв'язки – одне з основних завдань вищої школи. Тільки кваліфіковані викладачі кафедри можуть навчити студента методиці дослідження ситуацій. В Україні в певній мірі цьому навчають студентів бухгалтерського напрямку. Інші студенти майже не вивчають обліку і контролю. Хто ж і як буде здійснювати внутрішній контроль на наших фірмах?

Перш ніж розпочинати дослідження ситуацій, бажано виконати наступні правила:

- підібрати документи й реєстри, що підлягають огляду та дослідженню;
- оглянути документи на предмет відповідності їх змісту фактам, що викликають підозру;
- встановити законність (відповідність) умови складання, оформлення і видачі документа для здійснення господарських операцій;
- встановити осіб, що мали доступ до документального оформлення факту та їх дії;
- перевірити, чи зареєстрований документ в тій фірмі, якою він адресований (чи пройшов він всі етапи оформлення);
- виявити зміни, внесені до документа після його складання, їх обґрунтування, ким і з якою метою вони проведені, чи не є він підробленим, хто цей документ міг скласти, які наслідки складання, видачі й затвердження такого документа;
- виявити коло документів з інших господарських операцій, прямо або непрямо пов'язаних з документом, що досліджується;
- необхідно зафіксувати актом або протоколом загальний стан документа і його індивідуальні ознаки;
- ухвалити рішення про проведення аудиту (ревізії) або експертизи, сформулювати питання ревізору або експерту.

Можна виділити такі функції<sup>6</sup> контролера: оцінка обставин → прогнозування<sup>7</sup> → планування<sup>8</sup> → вивчення → прийняття рішень → формулювання висновків (результат перевірки).

Серед вказаного переліку вивчення ситуації відіграє особливу роль. Воно є більш узагальненим, ніж інші функції контролера. Ця узагальненість полягає в тому, що будь-яку функцію контролю можна уявити як низку (послідовність) дій. Тому вивчення ситуації можна розглядати як типову задачу, котра вирішується при реалізації різноманітних функцій контролера.

Так що ж таке вивчення ситуації? Вивчення ситуації – це цілеспрямований акт<sup>9</sup> контролера емоційно<sup>10</sup>-вольового вибору однієї стратегії, альтернативи, варіанту, наслідку з їх множини шляхом дослідження із застосуванням спеціальних методів, способів та прийомів. Такий вид інтелектуальної<sup>11</sup> діяльності контролера повторюється досить часто. Оскільки вивчення ситуації перевіряючим здійснюється на кожному кроці, то питання про методи та способи дослідження надзвичайно важливе<sup>12</sup>.

Наприклад, так званий метод “проб та помилок” набуває принципово раціонального обґрунтування, якщо його застосування свідомо буде обмежуватися визначенням характеристик, які шукаються в невизначеному середовищі з мало визначеними властивостями. Іншими словами, він має сенс там, де здійснюється пошук у невідомому тих властивостей, які визнаються відомими. При цьому відомі методи відносно (необмеженої) дійсності використовуються як засоби обмеження

---

<sup>6</sup> лат. *functio* - виконання -1) обов'язок, коло діяльності; призначення; 2) залежна змінна величина

<sup>7</sup> [гр. *prognosis*] - передбачення, пророкування про розвиток чого-небудь, засноване на визначених даних

<sup>8</sup> [лат. *planus* - плоский, рівний] – визначений порядок, послідовність у якій-небудь діяльності

<sup>9</sup> [лат. *actus*] – вчинок, дія

<sup>10</sup> [лат. *emoveo* – збуджую, хвилюю, потрясаю] специфічний процес психічного регулювання, який задається через подразники, значимі для особи; виражається зміною рівня мобілізації (збудження організму); має визначений знак: позитивний (відчуття приємності) у випадку позитивних подразників, негативний (почуття прикрості) у випадку негативних подразників; е. керує діями, впливає на їх точність (поміркувана - поліпшує їх, сильна може привести до дезорганізації поведінки)

<sup>11</sup> [лат. *intellectual*] – розум, розумова здібність людини

<sup>12</sup> Це тема спеціального дослідження

та абстрагування дією, визначаючи окремі властивості невідомого, перетворюючи їх на відоме. Тому в контролі більш адекватним формулюванням такого підходу була б назва: метод визначення відомого в невизначених обставинах (невизначеному середовищі, невизначених множинах, множині, яка не може бути вичерпно визначеною).

У дефініції “вивчення ситуації”, що сформульована вище мається на увазі, безумовно, тільки об’єктивне, достовірне, прагматичне<sup>13</sup> дослідження ситуацій. Причому виконання всіх цих вимог обов’язкове і необхідне.

Слід відмітити, що існують деякі обмеження на формулювання альтернатив. Вони пов’язані з пізнавальними властивостями контролера, яка приймає рішення в результаті здійсненої перевірки. Припустимо, ми попросимо МВО, яка залучається до експерименту<sup>14</sup>, вказати найбільш прийнятний для неї сорт борошна. Нехай при цьому сукупність альтернатив складається з чотирьох сортів. Якщо ж наша МВО не товаровознавець, то, природно, вона їх не розрізняє, тобто, ця множина альтернатив для неї одноелементна. Таким чином, альтернативою може бути тільки те, що людина спроможна практично розрізнати.

У реальних завданнях, що вимагають вивчення ситуації, альтернативи дуже рідко бувають настільки простими як у грі в “орла” та “решку”. Значно частіше в завданнях вивчення ситуації маємо справу із складними структурами<sup>15</sup>.

Отже, нами розглянуті усі складові визначення поняття “вивчення ситуації”, що було сформульовано вище.

Сукупність параметрів господарських ситуацій створює простір економічних категорій науки контролю в обсязі, рівному числу можливих параметрів ситуації.

Вирішенням контролерами ситуацій називається визначення її кінцевого результату, який слід було визначити за її змістом. Вирішення ситуації на обчислення – це віднайдення деякого невідомого нам числа. Таким чином, контролери застосовують ситуаційний підхід – аналізуються результати функціонування системи в різних ракурсах, досліджується динаміка зміни цих результатів.

Зустрічаються ситуації, які не мають розв’язку, тобто неможливо їх вирішити. Наприклад, у видатковому касовому ордері викликає сумнів підпис К. у отриманні під звіт 700 грн. Два місяці тому К. помер. У цих випадках можна стверджувати, що операцію не можна перевірити. Якщо доведено, що ситуація подальшій перевірці не підлягає, то цим самим вона вже вирішена. У акті перевірки тоді вказують, що ситуація не піддається подальшій перевірці. Бувають випадки, коли ситуацію не можна перевірити через відсутність необхідних документів. Про це також відмічається в акті перевірки.

Розв’язання ситуації і відповідь на неї за своїм змістом різні. Наприклад, на кожну вивчену ситуацію перевіряючий повинен дати тільки одну відповідь, хоча рішень вона має декілька. Якщо у відповіді фігурує ряд посадових і матеріально відповідальних осіб, декілька підрозділів або навіть зовнішніх організацій, то це не означає, що ситуація має безліч рішень. У одній відповіді можуть і повинні узагальнюватися вирішення декількох операцій, об’єднаних однією умовою.

---

<sup>13</sup> [гр. прагма - діло, дія] – 1) напрямок у філософії, який виник в кінці XIX ст. у США і вимагав практичного способу мислення і дій; справедливості тверджень пов’язували з їхніми практичними результатами – користь, як критерій істини; 2) направлення семіотики, яке вивчає відношення між знаковими системами і тими, хто ними користується; прагматизм.

<sup>14</sup> [лат. experimentum - проба, досвід] – 1) науково поставлене спостереження досліджуваного явища в умовах, що точно враховуються та дозволяють стежити за ходом явища і багаторазово відтворювати його при повторенні цих умов; 2) узагалі досвід, спроба здійснити що-небудь

<sup>15</sup> [лат. structures] – взаєморозташування і зв’язок складових частин чого-небудь.

Нерідко трапляється, що рішення однієї і тієї ж ситуації контролери у висновках викладають з різним ступенем завершеності: у вигляді обчислення суми заподіяного збитку; опису дій, що відбулися, значення яких завжди легко визначити; описи лише змісту ситуації з вказівкою осіб, що брали участь в ній. Відповідь, як правило, повинна містити загальну суму виявленого збитку, перелік причетних до цього осіб або посилання на нормативний документ, який порушений, тобто відповідь: законність, доцільність, достовірність.

Рішення будь-якої ситуації має бути безпомилковим, обґрунтованим і повним. Рішення вважається повним, в якому особа, що перевіряла застосувала всі можливі способи, розглянула усі можливі варіанти. Якщо ситуація має декілька способів перевірки, а контролер застосував лише один, то рішення буде неповним. Рішення слід обґрунтувати. Якщо контролер знайшов рішення, але не обґрунтував його, то не можна вважати, що завдання вирішене – ситуація в цьому випадку недосліджена.

Для швидкого й точного вирішення завдань контролер повинен володіти певною методикою перевірки ситуацій. Остання може бути ефективною, якщо вона втілена в упорядковану систему правил, прийомів, складовий апарат рішення. Загальні правила вирішення ситуацій контролером зводяться до наступного: 1) ретельний аналіз змісту ситуації; 2) побудова логічної формули сутності ситуації; 3) порівняння (зіставлення) змісту ситуації з нормативним документом, що діє або діяв у момент її здійснення; 4) формулювання висновків про законність, доцільність і достовірність даної ситуації.

Метод аналізу ситуацій більше відомий як метод вивчення, за якого контролеру пропонується осмислити реальну життєву ситуацію. Описання цієї ситуації одночасно відображає не тільки певну практичну проблему, але й актуалізує певний комплекс знань, який потрібно мати контролеру для вирішення конкретної ситуації. Вказаний метод ефективний не тільки в пізнавальній практичній діяльності контролера, але й в їх навчанні, підготовці. Зауважимо, що саме навчання за допомогою спеціальних методів істотно відрізняється від традиційних методів навчання своєю пізнавальною активністю.

Метод аналізу ситуацій є побудовою певного текстового документа, який називається ситуаційною вправою для контролера і описує певну ситуацію.

Серед основних понять, які описують метод дослідження контролера слід виокремити такі як “ситуація” та “аналіз”, а також похідне від них поняття “аналіз ситуації”. Під час розгляду поняття “ситуація” можна виділити кілька смислових контекстів:

1. Ситуація, яку досліджує контролер, – це певний стан відносно стійкого перебігу процесу. Такий стан містить певну суперечність, яка має вирішуватися, і тому цей стан принципово нестаціонарний і може змінюватися. Суперечність ситуації створює в ній потужний потенціал розвитку переходу до побудови певних версій.<sup>16</sup>

2. Ситуація – це такий стан, який вирізняється неоднозначністю розгортання, що характеризується варіативністю як в аспекті початкового походження, так і наступного кінцевого здійснення.

---

<sup>16</sup> Бутинець Т.А.. Теорія контролю: необхідність нових підходів / Т.А. Бутинець // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2009. – № 4(50).



3. Існування і вирішення ситуації принципово важливе для власника і працюючих, вони зачіпають їх інтереси, а іноді потребують негайного втручання і вирішення, оскільки їх існування може призвести до втрат, які неможливо відшкодувати у майбутньому.

4. Ситуація на початковій стадії у більшості випадків передбачає можливість втручання в неї контролера, який прагне змінити стан з небажаного на доцільний та ефективний.

Інша основоположна категорія контролю – “аналіз” – також не однозначна. Зазвичай термін “аналіз” у контролі розглядають у двох контекстах: а) як уявне розчленування ситуації, що вивчається, на її складові на протигагу синтезу; б) як дослідження контролером подій або науковцем фактів (в науці про контроль). По суті, під аналізом можна розуміти специфічний вид контролерської діяльності, який ґрунтується на принципах розчленування об’єкта вивчення на його складові.

Аналіз господарських ситуацій передбачає застосування багатоманітних видів аналітичної діяльності, які можна використовувати для осмислення ситуації. Чим ширший арсенал аналітичних прийомів, що використовуються в аналізі, тим кращі його можливості, тим більш ефективна діяльність контролера.

Швидкий розвиток аналізу ситуацій як методу практичного здійснення контролю та навчання студентів на радянському просторі розпочався з формування теоретичних основ ревізії.<sup>17</sup> В середині 80-х років відбулося стрімке оновлення та перейменування дисциплін з контролю, що вивчалися у вищих навчальних закладах. Економіка, облік, економічний аналіз, фінанси, статистика та інші дисципліни стали заповнювати навчальний простір бухгалтерів і ревізорів. Вони характеризувалися ситуативним розумінням об’єкта і предмета дослідження в контрольно-ревізійній діяльності. Це створило сприятливі передумови для застосування відомих у контролі методів перевірки – ревізії, аналізу, інвентаризації, обстеження, експерименту тощо.

Метод аналізу ситуацій має два аспекти зв’язку з контролерською діяльністю. Перший – це дослідницька діяльність з конструювання певних ситуацій, тобто побудови версій, а другий – зводиться до можливості використання побудованої версії як певного інтелектуального продукту контролера для отримання нового знання. Розумна версія є не лише інструментом практики, але і наукового пізнання, оскільки виступає як модель реальної ситуації.

Щодо конструювання версій, то у контролерській практиці склалися два підходи: творчий і технологічний. Відповідно, до першого підходу, створення версій – творчий процес, який не піддається повній алгоритмізації. Для вирішення ситуації потрібно зрозуміти, зміст версії, зібрати для неї потрібну інформацію за допомогою цілком алгоритмізованих методів, а потім включити творчу рефлексію і побудувати нову версію. Друга позиція виявляється більш жорсткою. Вона передбачає розроблення певної технологічної схеми, своєрідного технологічного процесу, реалізація якого і забезпечує швидку перевірку версії.

Питання “як?” перевірити ситуації дозволяє здійснити абстрагування від онтології та звернутися до реального методу. Такий підхід уможливорює створення і розуміння ситуацій, забезпечене методологією контролю. Тобто методологічне знання, стаючи головним предметом думки контролера, тепер може розглядатися без урахування сфери застосування методів. Відповідно, воно вперше змістовно та конкретно відокремлюється від онтології та гносеології, стає об’єктом дослідження.

---

<sup>17</sup> Бутинець Ф.Ф. Теоретические основы ревизии в сельскохозяйственных предприятиях / Ф.Ф. Бутинец. – К.: Сельскохозяйственная академия, 1977. – 102 с.

Позитивний зміст зазначеного методу як демонстратора істини можна охарактеризувати так. Якщо існують відомі, формалізовані методи, які дозволяють отримувати передбачувані результати під час їх застосування (для різних методів відсоток таких результатів може бути різним: від відносного до однозначного) до невизначених обставин, тоді можна вважати методологічно обґрунтованою гіпотезу про наявність у невизначених обставинах властивостей, що уможливають реалізацію відомого методу. Зрозуміло, що для різних методів необхідна і достатня множина таких властивостей є різною. Позитивна реалізація методу (знання на якому він заснований) у вигляді усунення невизначеності ситуації свідчить про наявність істини.

Принаймні в умовах, коли науковцю доводиться визнати наявність суперечності у формалізованих системах уявлень, він застосовує метафори. У вказаних умовах метафора використовується як “активізатор” ірраціональних, індивідуальних, особистісних властивостей науковця. Відповідно, формалізація може розглядатися як демонстрація такого знання, яке дозволяє відкривати, виявляти, бачити з очевидною якістю наявність суперечності. Внаслідок виявлення суперечності раціональна послідовність розмірковування стає неможливою, а тому активний суб’єкт започатковує синтетичне “продукування уявлення”, яке часто відбувається як алогічна, творча подія за участі метафори. Без формалізації метафора є необмежена гра уяви, яка не має до науки такого відношення.

У кожного із цих підходів є переваги й недоліки. Творчий підхід змушує розглядати створення версій як творчий процес побудови унікальних творів методичної аналітики, що можуть відіграти тривалі ролі в практичній діяльності контролера. Технологічний підхід передбачає створення версій-одноденок, без яких важко уявити собі реальний процес контролю. Обидва підходи мають право на життя. Вони співвідносяться між собою як чай і печиво. Очевидно, вони просто доповнюють один одного.

Знання, що дозволяє вирішувати проблему, й, відповідно, переходити від “не діяння” до стану “діяння”, носієм якого є людина “Я – мислю...”, може повноцінно називатися істинним. Тим самим здатність виявляти проблеми є розум, а нерозумним є той, хто проблем не помічає.

Методи є сукупністю способів і прийомів з перевірки господарської діяльності підприємства з метою вивчення стану їх економіки і фінансів, ефективності використання матеріальних і фінансових ресурсів, збереження активів і своєчасності повернення зобов'язань, забезпечення законності, достовірності й доцільності господарських операцій, а також їх оформлення первинними документами службовцями підставою для відображення в бухгалтерському обліку.

Для отримання підтвердження порушень при проведенні перевірки широко використовуються різні методи. Їх можна класифікувати таким чином:

1) загальнонаукові методичні прийоми контролю (аналіз, синтез, індукція, дедукція, редукція, аналогія, моделювання, абстрагування, експеримент і ін.);

2) власні емпіричні методичні прийоми контролю (інвентаризація, контрольні заміри робіт, контрольні запуски сировини, формальна і арифметична перевірки, зустрічна перевірка, спосіб зворотного обчислення, метод зіставлення однорідних фактів, службове розслідування, експертизи різних видів, сканування, логічна перевірка, письмове і усне опитування і ін.);

3) специфічні прийоми суміжних економічних наук (прийоми економічного аналізу, економіко-математичні методи, методи теорії вірогідності і математичної статистики).

Пізнавальний процес за допомогою методу аналізу господарських ситуацій включає декілька етапів:

1. *Визначення проблеми дослідження.* Передусім потрібно дати широке визначення тієї проблеми, яку вивчатимуть. Прикладом може служити питання продажу майна збанкрутілого підприємства або після приватизаційної реструктуризації підприємства. На цьому ж етапі слід визначити певні поняття або концепції, які можуть допомогти досліджувати і формувати версії перевірки ситуацій, що відбуваються або відбулися.

2. *Вибір або розроблення версій.* Як і в багатьох типах досліджень ситуацій, важливим є поняття сукупності, яка визначає набір об'єктів, з яких формуватимуть вибір для вивчення. Проте дослідження на основі версій здійснюють не на основі випадкової, а так званої "теоретичної вибірки". Тобто свідомо вибираються об'єкти для побудови версій так, щоб, наприклад, були представлені документи різних об'єктів і різних матеріально відповідальних осіб.

3. *Вибір прийомів контролю.* Дослідники, які ставлять за мету формулювання версій, часто користуються різними методами збирання інформації: інтерв'ю, спостереження, вивчення різних документів, що відображають операції, які уже відбулись. Важливо об'єднати якісні показники, які дають змогу логічно обґрунтувати взаємозалежність різних понять і процесів, з кількісними даними, які можуть статистично підтвердити наявність такого логічного зв'язку. Корисно мати в команді контролерів кількох фахівців, які володіють економіко-статистичними методами дослідження. Це посилює творчий потенціал команди і дає змогу глибше зануритись у різні аспекти вивчення ситуацій.

4. *Збирання необхідної інформації.* Унікальною межею досліджень, побудованих на основі версій, є те, що збирання інформації часто перетинається з їх швидким аналізом. Роблячи помітки для побудови наступної версії, важливо фіксувати не тільки реальні факти, а і власні спостереження та враження. Слід стимулювати своє мислення, відповідаючи на запитання: "Чим ця версія вирізняється від попередньої?", "Що я зрозумів, вивчивши чергові події, факти?". Відповіді на ці запитання не будуть відображені у версії, але вони дуже потрібні саме для формулювання наступної версії. На цьому ж етапі можна внести зміни у визначення проблеми дослідження, якщо це потрібно. Часто буває так, що в процесі дослідження і формулювання версій спостерігається цікава тенденція, яка потребує наукового обґрунтування, але про яку контролер не здогадувався раніше.

5. *Аналіз окремо взятої версії.* Аналіз наявної інформації – це серцевина побудови версії на основі конкретної ситуації або їх груп, що досліджуються. Це найважчий і якнайменш розроблений в контролі процес. Основна мета – розвинути якнайповніше розуміння дій та подій кожного окремого суб'єкта, в ситуації, яку вивчають.

6. *Порівняльний аналіз версій.* Озброївшись розумінням кожної окремої версії, контролер переходить до пошуку подібних рис та відмінностей між ними. На порівняльний аналіз версій можуть справляти вплив такі дії: а) класифікація версій за категоріями або напрямками; б) розподіл усіх версій на пари й невеликі підгрупи для пошуку подібних рис та відмінностей усередині кожної пари та підгрупи; в) класифікація даних за їх джерелом. Структурований порівняльний аналіз версій дає змогу контролеру поглибити своє розуміння ситуацій, що вивчаються, і знайти нові дані, які стимулюють подальший процес мислення з кінцевим формуванням висновків.

7. *Формулювання гіпотези.* Унаслідок порівняльного аналізу версій починає з'являтися інформація взаємозалежності певних змінних. Наприклад, можна сформулювати гіпотезу, за якою успішне придбання дефіцитної сировини передбачає суттєву зміну договору придбання. Систематична перевірка таких взаємозалежностей наближає нас до формування версії тільки тоді, коли взаємозалежність простежується в кожній операції. Логіка полягає в тому, що ставлення до серії версій таке як до серії експериментів, у яких кожна версія або підтверджує, або ставить під сумнів гіпотезу. У разі підтвердження гіпотези важливо знайти точні теоретичні причини, чому спостерігається така взаємозалежність.

8. *Аналіз додаткових актів, судової та контролерської практики.* Ключова частина процесу розробки нової версії – порівняння власних результатів з результатами подібних досліджень, зафіксованих практикою. Чим більше буде опрацьовано законів, положень, рекомендацій, ухвалень судів з цієї проблеми, тим краще. Слід зрозуміти та пояснити, чому спостерігається подібність або відмінність у результатах вивчення ситуацій.

9. *Завершення вивчення ситуацій.* Після завершення вивчення ситуацій важливими є відповіді на два запитання: а) скільки потрібно мати версій для обґрунтування відповіді на ситуацію, що перевірялась, і б) чи слід припинити процес аналізу зібраних даних. Відповідь на ці запитання більш інтуїтивна, точно вимірювана: процес розробки версій і аналіз даних слід зупинити тоді, коли стане зрозумілим, що продовження цього процесу є незначним внеском розуміння контролером взаємозалежностей між поняттями. Тому вважається, що немає ідеальної кількості версій, на яких можна збудувати якісні результати перевірки, проте, наша практика показує, що в середньому для цього вистачає 3-4 версій.

Недоліками побудови висновків на основі версій може бути складність таких висновків і їх залежність від конкретних умов у тій або іншій сфері чи підприємстві, що знижує можливість узагальнення об'єктивних висновків. Проте переваги таких висновків, а саме їх дієвість і практичність, часто значно перевищують недоліки та є підставою для широкого застосування версій як методу вивчення ситуацій.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Дослідження ситуацій – сучасний напрям в теорії і практиці контролю із забезпечення процесів оптимізації і вдосконалення управлінської діяльності в економічних і соціальних системах. Воно включає комплексне вивчення економічних і соціальних явищ і чинників, що характеризують систему, формалізований опис цілеспрямованих дій і вироблення оптимальних управлінських рішень з використанням логічних дій і методів господарського контролю.

Розглянуті способи та прийоми дослідження ситуацій можуть бути застосовані лише висококваліфікованими посадовцями. На жаль, більшість фахівців, які займають ключові посади на фірмах, не мають відповідної освіти з обліку і контролю, аналізу і права, а тому не володіють прийомами попередження або розкриття негативних явищ, що виникають у господарській діяльності. Часто через незнання основ контролю власники втрачають своє майно, а працівники – соціальний захист.

До контролю ситуацій висувається ряд вимог: наукова обґрунтованість і оптимальність, єдність в розгляді головних і супутніх завдань, правомочність, спрямованість і адресність, стислість, конкретність в часі, оперативність.

У науковому дослідженні версія як модель об'єкта і водночас спосіб організації дослідного процесу може бути ефективною для вирішення таких завдань дослідження:

– збирання емпіричної інформації про об'єкт і проблему, які лежать в основі версії. При цьому збирання інформації завдяки версії набуває системного не випадкового характеру;

– уміння перевірити ту або іншу гіпотезу щодо досліджуваної ситуації. Здійснюється це за допомогою колективного обговорення версії в аспекті висунутої гіпотези;

– уміння прогнозувати розвиток ситуації та її майбутнє. У цьому випадку аналізу піддаються основні чинники, які впливають на ситуацію і з'ясовуються наслідки їх дії;

– уміння побудувати теорію, яка пояснює описувану у версії ситуацію.

**Метод аналізу ситуацій** – це гнучкий, сучасний, постмодерний метод пізнання, який через недостатній рівень освіти посадовців ще не достатньо широко використовується в контролерських дослідженнях.

Рішення мають бути засновані на достовірній поточній і прогностичній інформації, аналізі всіх чинників, пов'язаних з даним питанням, з урахуванням передбачення можливих наслідків ухвалюваного рішення.

Звичайно, в рамках наукового дослідження неможливо розглянути всі ситуації, які створюють ризик виникнення спотворень в обліку і звітності в результаті неефективної функціонуючої системи внутрішнього контролю підприємства.

Слід пам'ятати, що у керівництва і співробітників підприємства завжди є можливість проігнорувати або обійти засоби контролю, зашкоджуючи майну власника. І, на жаль, діючи в повній відповідності з внутрішніми стандартами контролю, перевіряючи не завжди в змозі виявити такі дії і довести факт їх здійснення.

Особливе значення контролю на кожній фірмі полягає у тому, що контроль допомагає пристосуватись до змінних умов, обмежує можливість виникнення помилок, допомагає вирішити складні ситуації. Наприклад, невелика помилка рідко наносить серйозну шкоду фірмі. Однак якщо ця помилка не буде виправлена і повторюватиметься протягом тривалого часу, то вона може накопичуватися і призвести до негативних наслідків. Окрім цього, ефективний контроль дозволяє виявити марнотратство, зменшити витрати, а також підвищити продуктивність.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М. Прохоров. – 4-е изд. – М.: Сов. Энциклопедия, 1988. – 1600 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Теоретические основы ревизии в сельскохозяйственных предприятиях. К., Сельскохозяйственная академия, 1977. – 102 с.

3. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. – К: ТОВ "Імекс-ЛТД", 2007. – 304 с.

4. Marecki J. Zarys teorii kontroli gospodarczej. – W-wa: PWN, 1976. – 292 s.

5. Томов Й., Крумов К. Стопански, финансов и даньчен контрол – М.: Свищов – 2007. – 436 с.