

СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ТЕОРІЇ

Картина (образ) сприйняття того чи іншого об'єкта реального світу може відбуватися на двох рівнях – науковому або буденному. Науковий рівень кардинально відрізняється від буденно-емпіричного в тому вигляді, як цей образ формується в предметно-практичній та релігійній свідомості дослідника, оскільки ґрунтується на розкритті сутності речей за допомогою категорій, понять, концепцій, гіпотез, теорій та інших атрибутів мислення. Сутність контролю можна зрозуміти, якщо в основу пізнання покласти різні методи дослідження, починаючи від історичного та закінчуючи специфічними, характерними для науки про контроль.

На етапі сформованої цивілізації контроль включається в людську культуру в цілому і виступає елементом соціальної діяльності людства. З одного боку, контроль як елемент соціальної діяльності, обумовлений достатнім рівнем розвитку суспільно-виробничої практики, а з іншого – він сам стає передумовою відтворення і розвитку практичної діяльності. Зв'язок між практичною діяльністю в галузі контролю та науково-теоретичною свідомістю носить різний характер залежно від конкретних умов тих чи інших історичних епох, які були сформовані під впливом рівня зрілості виробничих відносин, культури, усвідомлення суспільством ролі та цінності науки для практики тощо.

Контроль у стародавні часи не був породженням розуму в чистому вигляді, оскільки безпосереднє його використання здійснювалося як практична діяльність виключно на інтуїтивному, підсвідомому рівні. Контроль виник як реакція на поведінку людей, які мають вроджену властивість присвоювати чуже майно, не стільки через зіпсованість природи, скільки з метою виживання у важких соціально-економічних умовах та безправного становища значної, найбільш бідної частини населення, які зазнали утиску з боку багатих. Лише на основі узагальнення попередньої тривалої практики контрольної діяльності здійснюють наступну теоретичну обробку знань, отриманих у цій сфері.

З філософської точки зору наука повинна досліджувати все різноманіття реального світу і будь-які речі, явища, процеси, зв'язки, відношення між об'єктами можуть і повинні стати предметом наукового дослідження, але те, що лежить на поверхні і є очевидним, тривалий час (іноді тисячоліття) не узагальнюється і не стає предметом науки, як це було з обліком, економічною теорією, статистикою, ринком, контролем та іншими суспільно-економічними науками. Незважаючи на те, що окремі

елементи наук були відомі з часів IV – III тисячоліття до нашої ери (Єгипет, Шумерія), суспільні науки почали формуватися лише з XVIII ст.

Природничі та технічні науки розвивалися з давніх часів саме через їх важливість для процесу практичної діяльності, особливо таких галузей знань як математика, фізика, географія, астрономія, металургія, будівництво, сільське господарство, іригація та інші.

Науки, пов'язані з вивченням психології, суспільствознавства, економіки, мовознавства та інших почали розвиватися лише тоді, коли суспільство перейшло від стадії аграрного виробництва, як основи свого існування, до стадії індустріального. Перехід до постіндустріального суспільства, який почався у другій половині XX ст., ознаменувався розвитком усіх наук природничого, економічного та інших галузей знань. Важко назвати такі об'єкти реального світу, які б тепер не являли інтересу для науки.

Що стосується контролю, як науки, то її значення почали усвідомлювати лише з переходом України від епохи набуття експериментального досвіду функціонування суспільства соціалістичного типу до повернення її у співдружність держав капіталістичного типу розвитку економіки. Концепція контрольних наук при соціалізмі не змогла продемонструвати переваг над моделями капіталістичних країн. Кардинальна зміна виробничих відносин докорінним чином міняє підходи до організації та методології контролю.

Якщо соціалізм передбачав жорстке планування розвитку економіки з одного центру, оскільки єдиним власником майна виступала держава, яка делегувала право управління директорату підприємств, відповідальному лише за виконання встановлених планів виробництва і реалізації продукції на основі централізованих норм і нормативів витрат ресурсів, то в новому середовищі кожне підприємство само визначає плани і відшукує способи організації виробництва й збуту з мінімальними витратами і здійснення цінової політики в конкурентному середовищі.

Наскільки ефективно підприємство працює в умовах вільного вибору техніки, технології, фінансових посередників, постачальників, покупців, ринкової стратегії, систем управління, засобів обробки даних, отримання інформаційних ресурсів тощо, можна мати уяву лише у випадку порівняння жорстких планових умов діяльності підприємства і ринкових, які стимулюють виробництво через постійне оновлення техніки, технології, організації праці й управління, а також інформаційний розвиток. Проте, завжди потрібне порівняння планових і фактичних даних будь-якої діяльності за допомогою аналізу та контролю з боку управлінської системи.

Що конкретно підлягає контролю, які форми і методи застосовувати, які види контролю в тому чи іншому випадку обрати, яку інформацію для цього потрібно отримати – ось далеко не повний список питань, на які відповідь може дати лише теорія контролю, в тому числі й аудиту. Без вирішення теоретичних питань неможливо здійснити практичну діяльність, а розробити теорію науки без використання теорії пізнання є марною справою.

Дедуктивна ієрархія (п. 1.2 даної роботи) вимагає визначення таких поетапних кроків дослідження розвитку методів контролю та їх використання у формуванні теорії науки:

- роль практики у формуванні теорії (об'єкт, суб'єкт, завдання);
- принципи, норми, засоби, програми контролю;
- аудит, як підсистема контролю;
- методи дослідження поведінки об'єктів аудиту;
- сутність та явище аудиту;
- моделювання в аудиті;
- форми і методи контролю;
- тенденції розвитку аудиту, категоріально-понятійний апарат, парадигма та її розвиток; закономірності;
- конструктивний метод у виробленні концепції;
- використання кібернетичного методу пізнання;
- математичні та статистичні методи дослідження;
- інші елементи (гіпотеза, проблема, емпіричні методи та ін.).

У широкому розумінні контроль спрямований на об'єкти людської діяльності з метою їх коригування, якщо фактичні значення параметрів відхиляються від запрограмованих. Отже, сутність контролю полягає у спостереженні, постійному чи епізодичному за показниками фактичного стану об'єктів контролю.

Під об'єктом розуміють речі, явища, процеси у вимірному кількісному та якісному вираженні, стан і динаміка яких знаходяться під контролем людини з метою отримання бажаних параметрів показників і досягнення мети функціонування. Якщо фактичні параметри показників функціонування об'єктів відхиляються від заданих людиною, то на основі відхилень виявляють негативні фактори впливу та причини виникнення і розробляють методи їх нейтралізації.

У вузькому значенні контроль розуміють в його буденно-практичному аспекті як пошук фактів зловживань, шахрайств, крадіжок, нанесення шкоди підприємству, а також виявлення винних осіб, які допустили подібні факти. Така трактовка контролю є наслідком примітивного розуміння причино-наслідкових зв'язків, де крадіжка – це причина, а наслідок – за логікою такого пізнання означає факт крадіжки та

покарання за цей факт, що вказує лише на явище, яке фіксують органи відчуття контролера, а сутність цього факту залишається не розкритою.

Будь-які відхилення не обов'язково стають наслідком злої волі когось із виконавців, а відбуваються в об'єкт – суб'єктивному просторі та часі, в якому діють різні взаємопереплетені зміни середовища і взаємодія об'єкта і суб'єкта, що спричиняють небажані впливи на діяльність підприємства.

Теорія контролю повинна виявити і пояснити такі зміни та розмежувати фактори впливу обставин на ці взаємодіючі елементи та об'єкти будь-якої практичної діяльності. Якщо взяти, для прикладу, недостачу матеріалів на складі, то не можна інкримінувати відповідальній особі цю недостачу, оскільки середовище (склад) не охоронявся, або крадіжка виявлена тоді, коли на складі провели інвентаризацію у попередній період з порушенням правил її проведення (фактично не виявляли кількість, а брали за основу облікові дані), матеріал зменшився в обсязі в силу природних властивостей (випаровувався), крадіжку здійснила стороння особа при отриманні товару, або був втрачений документ на списання матеріалів працівником складу чи бухгалтерії тощо. Таким чином, на факт недостачі можуть впливати різні фактори, а тому й наслідки його будуть різними.

Класифікацію факторів відхилень у теорії контролю потрібно розділити, принаймні, на три групи по кожному з об'єктів, на які спрямовується контроль:

- суб'єктивні (залежать від окремих осіб);
- об'єктивні (притаманні речам, явищам і процесам);
- середовищні (зовнішнє і внутрішнє середовище, в якому знаходяться речі, явища чи процеси).

Поділ факторів відхилень за їх походженням має прагматичний характер і його використовують в юридичній практиці, економіці, аналізі, управлінні та інших сферах практичної діяльності. У розвиток кожної з груп факторів доцільно розробляти в централізованому порядку через міністерства, департаменти, комітети різні класифікації факторів з урахуванням специфіки галузі економіки, а підприємства користуючись ними могли б пристосовувати їх для конкретних умов діяльності та середовища, в якому вони функціонують.

До теоретичних основ контролю можна віднести проблему співвідношення кількості контрольних органів з боку суспільства, які здійснюють нагляд за бізнесом підприємств та кількістю видів контролю, що застосовують самі підприємства для своїх власних інтересів. Звертає на себе увагу те, що кількість видів контролю згори надмірна, що свідчить про рецидиви командної економіки, які загрожують ефективній діяльності бізнесу.

Замість формування культури контролю ділових операцій усередині системи управління підприємством, держава культивує бюрократичні контрольні органи, які, в більшості, приносять не стільки користі, як шкоди, оскільки витрати на утримання контрольного апарату не покриваються цінністю отриманої інформації за допомогою контролю. Питання необхідного мінімуму контрольних органів держави без наукового обґрунтування не буде вирішено в державі, а властивість бюрократичних органів полягає в тому, що вони будуть різними способами доводити свою важливість та необхідність. З цією проблемою пов'язана інша – визначення принципів, норм, засобів та програм контролю.

Принцип (лат. *prīncipiūm* – основа, початок) означає основне, вихідне положення будь-якої теорії, вчення, науки, керівної ідеї. Виділення принципів контролю дозволяє сфокусувати увагу на тих базових положеннях теорії, що дозволяють виявити сутність цієї науки та її оригінальну концептуальну структуру.

Перш за все, контроль спрямований на конкретний вид практичної діяльності починаючи з контролю окремих робочих операцій і завершуючи контролем найвищих посадових осіб держави – президента, прем'єр – міністра, міністерств та відомств, але такий широкий підхід до поняття «контроль» вимагає уточнення через визначення кола його об'єктів, оскільки контроль самим прямим чином пов'язаний з властивістю відображати все різноманіття реального світу. Можна контролювати природні явища – клімат, ріст чи зменшення популяції окремих видів тварин, танення льодовиків, поширення хвороб, хімічні реакції тощо, але такий контроль виходить за межі науки про фінансовий контроль, який в економічній системі держави пов'язаний із суспільною практичною діяльністю людей, тобто з їх господарською (економічною) діяльністю.

Господарська діяльність супроводжує людство з часів зародження цивілізації й до наших днів. Вона є причиною й умовою життєдіяльності суспільства і поки воно існує, буде існувати контроль за мірою нагромадження і споживання та ефективністю виробництва, який залишиться однією з найважливіших функцій загального циклу управління на макро-, мезо-, та мікрорівні. Передумовою контролю виступає суспільство, яке організовує систематичне планування й облік господарської діяльності, з метою раціонального використання ресурсів з допомогою наукових методів та мотивації до праці персоналу підприємства. Різноманітність видів господарської діяльності вимагає адекватних видів, форм і методів контролю як з боку апарату управління підприємств, так і з боку держави. Принцип врахування конкретного виду практичної діяльності знаходить реалізацію на практиці через створення

галузевих (за видами економічної діяльності) методик контролю – в сільському господарстві, промисловості, будівництві, транспорті, зв'язку, торгівлі, освіті, науці та інших галузях економіки.

Концепція контролю не розроблена до цього часу і тому теорія науки знаходиться на рівні «здорового глузду», коли замість теорії описують такі дії ревізора, аудитора чи будь-якого перевіряючого, які вони використовують на практиці. Однією з причин цього є нерозвинутість теорії контролю і його відрив від інших наук, які безпосередньо впливають на методологію планування діяльності, обліку, аналізу, менеджменту (управління) та ін. Потрібно акцентувати увагу на те, що контроль відносять до синтетичних наук, пов'язаних з теорією управління, інформатикою, статистикою, різними видами аналізу й обліку, теорією пізнання тощо, а тому без врахування цього факту не вдасться створити його теорію.

У теорії управління використовують таке фундаментальне поняття, як загальний цикл управління (рис. 1):

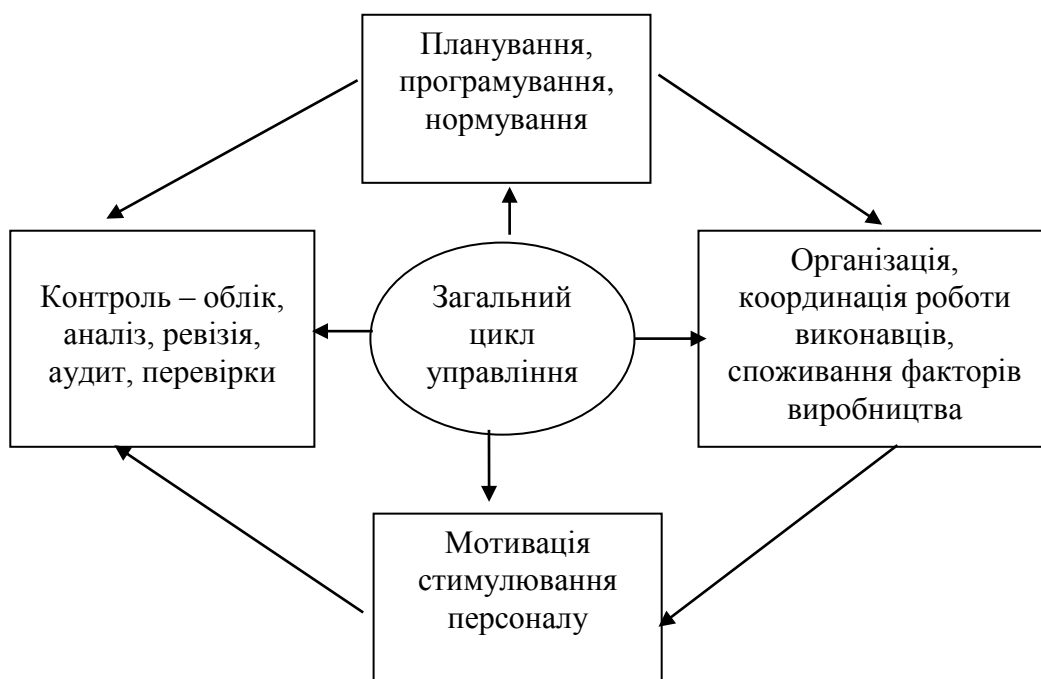


Рис. 1. Загальний цикл управління та його складові

Який би не був менеджер і яку би посаду не обіймав, його основною функцією є робота, яка полягає у плануванні чи прогнозуванні обсягів, строків, ресурсів для виготовлення продукції, тому планування виступає як перша стадія будь-якого організованого процесу. Друга стадія полягає в організації процесу роботи, раціональному поєднанні та використанні факторів виробництва (техніки, матеріальних ресурсів, праці та робочого

часу персоналу на виконання запланованого обсягу продукції, робіт чи послуг).

Належне виконання роботи виконавців підкріплюється стимулюванням (оплата праці, премії, бонуси, соціальні блага тощо), а також врахуванням мотивації до праці включаючи психологічні особливості різних категорій персоналу. Ця стадія загального циклу управління вимагає знань у галузі менеджменту персоналу, який є одним з найголовніших елементів у господарській діяльності.

Завершується цикл стадією контролю сутність якого проявляється через отримання інформації у системах обліку (фінансового, управлінського і стратегічного), здійснення аналізу відхилень фактичних даних від запланованих параметрів стану чи поведінки об'єктів, за якими організують спостереження та фіксування даних з метою прийняття рішень щодо усунення недоліків у роботі. У випадках відсутності планування процес контролю втрачає сенс, оскільки отримання лише фактичних даних про стан і поведінку об'єкта немає з чим порівняти і виявити відхилення, причини та осіб, які їх допустили. У якості засобів (механізмів) отримання інформації для контролю служать система обліку, ревізія, аналіз, різного роду результати перевірок роботи підприємства зовнішніми та внутрішніми органами контролю.

Вирішення практичних питань контрольної діяльності, упорядкування органів контролю, визначення мети і завдань кожного з органів не можливо визначити без концептуальної бази, а тому першочерговим завданням науки про контроль є розробка теорії. На жаль в Україні цій проблемі не надають належної уваги, що позначається на недосконалій практиці та низькій ефективності функціонування системи контролю (дублювання функцій окремими органами контролю, різнобій у використанні методів, в оформленні робочої документації, у постановці питань, дослідженні взаємозв'язків між окремими економічними показниками, недооцінці економіко-математичних методів тощо).

*Мех Я.В., к.е.н., професор ТНЕУ
Кравців Ю.В., магістр ТНЕУ*

ПРОФЕСІЙНА КОМПЕТЕНТНІСТЬ АУДИТОРА ЯК НАУКОВА ПРОБЛЕМА

Первинне тлумачення терміна «компетентність» стосувалося саме професійної діяльності, де вона трактувалася як досконале знання своєї