

УДК 657

Шестерняк М.М.*кандидат економічних наук,
викладач кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільського національного економічного університету***МЕТОДИ І ФОРМИ КОНТРОЛЮ: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ**

У статті досліджено сутність категорій «метод контролю» та «форма контролю». Виокремлено два напрямки щодо дослідження методів і форм контролю: перший – коли практикують методи контролю, які ототожнюють із способами проведення контролю; другий – на практиці контроль здійснюють через форми контролю. Визначено проблеми, які вирішує контроль в практичній діяльності суб'єктів господарювання. Розкрито відмінності та взаємозв'язки між методами і формами контролю.

Ключові слова: контроль; господарський контроль; економічний контроль; метод; форма; методи контролю; форми контролю.

Шестерняк М.М. МЕТОДЫ И ФОРМЫ КОНТРОЛЯ: ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

В статье исследована сущность категорий «метод контроля» и «форма контроля». Выделены два направления по исследованию методов и форм контроля: первый – когда практикуют методы контроля, которые отождествляют со способами проведения контроля; второй – на практике контроль осуществляют через формы контроля. Определены проблемы, которые решает контроль в практической деятельности субъектов хозяйствования. Раскрыты различия и взаимосвязи между методами и формами контроля.

Ключевые слова: контроль; хозяйственный контроль; экономический контроль; метод, форма; методы контроля; формы контроля.

Shesternyak M.M. METHODS AND FORMS OF CONTROL: PROBLEMS OF DEFINITION

The article examines the essence of the categories "control method" and "form of control". There are two directions in the study of methods and forms of control: the first one – when the methods of control, which are identical with the methods of control; the second – in practice, control is exercised through forms of control. The problems, which control the practical activity of business entities, are determined. The differences and interrelations between methods and forms of control are revealed.

Keywords: control; economic control; economic control; method; form; control methods; forms of control.

Постановка проблеми. Ринкова трансформація вітчизняної економіки об'єктивно спонукає до перегляду та вдосконалення багатьох важливих чинників, які впливають на конкурентоспроможність та ефективність підприємств різних форм власності та галузей. Одним з таких чинників є «контроль». Як свідчить практика, проведення ревізії чи аудиту без оцінки їх місця і ролі призводить до безпідставного розширення об'єктів та завдань тих або інших форм контролю. Значення контролю в сучасний період посилюється та набуває нового змісту, оскільки саме контроль спрямовує суспільні відносини на запуск потрібних механізмів для досягнення поставленої мети. Тому виникає потреба реформування системи контролю, усвідомлення сутності та змісту методів і форм контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значна частина вітчизняних та зарубіжних науковців у своїх працях здійснили вагомий внесок у дослідження змісту контролю як науки та формування теорії контролю і значення для практики. До їх числа варто віднести таких вчених як: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, В. А. Дерій, Л. В. Дікань, Є. В. Калюга, М. В. Кужельний, П. О. Куцик, В. Г. Лінник, Н. М. Малюга, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач, М. Г. Чумаченко, В. О. Шевчук та ін. Однак відсутня узгоджена позиція науковців щодо виокремлення в теорії та практиці контролю його методів і форм, а також відмінностей між «формою» та «методом», уповільнює подальший розвиток як теорії, так і використання контролю на практиці. Брак взаємоузгодженого розгляду теоретичного і практичного аспектів контролю зумовлює виникнення різних тлумачень як методу, так і форм контролю.

Формулювання цілей статті. Метою написання даної статті є нагальна потреба в конкретизації науко-

вих пошуків пов'язаних з уточненням сутності, розкриття відмінностей та взаємозв'язку між методами і формами контролю. Досягнення визначеної мети передбачає реалізацію поставлених автором завдань: дослідити сутність та зміст категорій «метод контролю» та «форма контролю»; здійснити аналіз економічної літератури щодо методів і форм контролю та визначити за якими напрямками їх досліджують вітчизняні та зарубіжні вчені; визначити проблеми, які вирішує контроль в практичній діяльності суб'єктів господарювання; розкрити відмінності та взаємозв'язки між методами і формами контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Слово «контроль» має французьке походження (від слова «controle») і дослівно означає список, що ведеться у двох примірниках. Контроль означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою з'ясування їх законності та економічної доцільності [1, с. 5].

Професор М. С. Пушкар висловлює думку про те, що метою існування контролю є отримання інформації особливого роду, яка характеризує кількісні та якісні показники господарської та фінансової діяльності підприємства: міру ефективності використання ресурсів, задіяних у процесах кругообороту капіталу, окремих видів діяльності, бізнес-процесів та економічного потенціалу [2, с. 95].

За розумінням В. А. Дерія, близькі за значенням до слова «контроль» є слова «спостереження», «перевірка», «нагляд», «дослідження», «моніторинг», «огляд», «відображення», «порівняння» та «з'ясування». При цьому, дефініцію «контроль» вчений розглядає, як одну із функцій управління в усіх сферах людської діяльності [3, с. 49].

Контроль як економічна категорія являє собою ефективний засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням і посяганням на національне

багатство країни; складову частину господарського управління, його функцію, метод реалізації управлінських рішень; джерело інформації про позитивні та негативні явища на ділянках виробничої діяльності; систематичну конструктивну діяльність керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети [4, с. 78].

В економічній літературі широко застосовують таке поняття як «господарський контроль». Так, Н. Г. Виговська, досліджуючи «господарський контроль» в Україні, зазначає, що «... контроль є самостійною функцією управління, однак він не поглинає інші функції, а взаємопроникає в них, активно впливаючи на ефективність їх використання» [5, с. 129]. На думку С. В. Калюги, «господарський контроль» варто розглядати як поглиблену, науковообґрунтовану і добре продуману систему спостереження і перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну виробничого споживання, що обмежуються фінансово-господарською діяльністю тільки підприємства [6, с. 34]. Молоді науковці, зокрема, Т. А. Бутинець стверджує, що «розкриття змісту господарського контролю слід починати з наявного майна підприємства як економічної категорії, його руху, використання. При іншому підході суть контролю буде лише проголошуватись, а не доводитись, залежності – називатись, але не розкриватись» [7, с. 30].

Контроль у галузі економіки називають «економічним контролем». Зокрема, Л. В. Дікань, Н. Ф. Чечетова та Н. В. Синюгіна «економічний контроль» трактують як сукупність економічних відносин, які виникають у системі взаємодії та управління продуктивними силами і виробничими процесами [8, с. 41]. У свою чергу, А. Я. Гончарук та В. С. Рудницький, зазначають, що «економічний контроль» як динамічна система, що спрямована на виявлення та усунення негативних явищ у розвитку продуктивних сил і виробничих відносин з метою своєчасного регулювання їх у розширеному відтворенні суспільного необхідного продукту» [9, с. 14]. В. А. Дерій, під «економічним контролем» розуміє «внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) та зовнішній контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства (організації, закладу), який здійснюється представниками державних органів управління економікою, спеціальних державних контролюючих і адміністративних органів, аудиторськими фірмами, громадськими та внутрішньогосподарськими (внутрішньофірмовими) контролерами в межах визначених для них повноважень і за розробленою завчасно програмою [3, с. 53].

Проведені нами дослідження змісту та сутності дефініції «контроль» [10, с. 77] дали змогу розглядати дану категорію як процес досягнення цілей організації, який здійснюється безпосередньо через систему спостереження і перевірку (моніторингу) відповідності функціонування об'єкта управління меті встановлення відхилень від заданих параметрів, оцінку відхилень, коригування діяльності.

Подальші наші наукові розвідки [11, с. 267] спричинили розуміння того, що сучасне обґрунтування сутності та змісту контролю як науки здійснюється на підставі сформованих концептуальних засад контролю. Контроль є однією із соціальних функцій, що виникла у результаті розвитку суспільства. Об'єктивну необхідність контролю можна пояснити тим, що на різних етапах становлення будь-якого суспільства неможливо було обійтись без цієї функції.

Разом із тим, проведені дослідження показують, що відсутність узгодженої позиції вчених щодо ви-

кремлення в теорії та практиці контролю його методів і форм затримує подальший розвиток як теорії, так і використання контролю на практиці.

При цьому, варто розуміти відмінності між дефініціями «метод» і «форма». Так, у довідковій економічній літературі поняття «метод» розглядають як спосіб пізнання, дослідження або виконання чогось; прийом або систему прийомів, що застосовуються в діяльності [12, с. 370]. Під «формою» розуміють спосіб здійснення, виявлення якоїсь дії, прийом [13, с. 711].

Теоретичний аналіз економічної літератури дозволяє виділити два напрямки щодо дослідження методів і форм контролю:

• *Перший напрямок* – коли практикують методи контролю, які доречно ототожнювати із способами проведення контролю. При цьому методами контролю вважають:

- ревізію, перевірку, обстеження, аналіз [14];
- перевірку, аудит, обстеження, ревізію, економічний аналіз, інвентаризацію [5];
- ревізію, тематичну перевірку, аудит, економічний аналіз, обстеження, розслідування, господарський спір [15].

• *Другий напрямок* – на практиці контроль здійснюють через форми контролю. До таких форм відносять:

- попередній, поточний, наступний, документальний і фактичний контроль, поточні контрольні перевірки (тематична перевірка, слідство, лічильна перевірка звітності, господарський спір, обстеження, ревізія) [16];

- попередній контроль (експертизи, формальний контроль, фінансовий моніторинг), поточний контроль, наступний контроль (ревізія, податкові перевірки, фінансовий аудит) [17];

- візування, нагляд, ідентифікацію, ліцензування, експертизу, перевірку, ревізію, фінансове розслідування, аудит, оцінювання [18].

Таким чином, на основі вищезазначеного, можна стверджувати, що під «методами контролю» розуміють способи проведення контролю, а під «формами контролю» – техніку здійснення контролю.

Як стверджує професор М. С. Пушкар: «метод контролю означає систему інтелектуальних (розумових) здібностей і практичного втілення їх у певні дії (процедури) з метою отримання знань про властивості, відношення, міру, рух, зв'язки окремих речей, явищ і процесів» [2, с. 102].

Наші дослідження показують, що сутність форми контролю вчені тлумачать по-різному. Так, С. В. Калюга розуміє сутність форми контролю як спосіб розкриття взаємодії елементів і процесів контролю [6, с. 65-66]. Б. Ф. Усач зазначає, що форма «розкриває зміст контролю, а здійснення контролю виявляється у способах і прийомах» [16, с. 22]. І. Б. Стефанюк трактує сутність форми контролю як «спосіб конкретного вираження й організації контрольної дії, спрямованої на виконання функцій контролю, тобто як техніку здійснення контролю та конфігурацію контрольного заходу» [18, с. 99].

На практиці неодноразово контролери необґрунтовано розширюють об'єкти та завдання тих або інших форм контролю, спричиняють безпідставне збільшення завдань аудиту. Цього можна уникнути, якщо у достатній мірі досліджувати теоретичні аспекти «ревізії» та «аудиту», вивчати оцінки їх місця і ролі. Широковідомий у минулому підхід – «виявити і покарати» за допомогою контролю, що був основним при здійсненні контрольної діяльності, нині себе вичерпав. Сучасність вимагає контр-

олю «спрямовуючого», який би дозволив отримати у порядку зворотного зв'язку інформацію, на підставі якої контролююча можна робити висновки стосовно стану чи ситуації, що виникла на підприємстві, та приймати рішення [11, с. 268].

Викладене переконливо доводить, що дослідження форми контролю порівняно з методом є складнішими. Разом з тим, суттєві розбіжності у поглядах вчених щодо методів і форм контролю призводять до певних колізій у нормативно-правових актах. Контролю властиве різноманіття форм і методів його здійснення, при цьому можна спостерігати як ознаки їх схожості, так і розбіжностей. Кожна із форм і кожний із методів відображає певний аспект контролю як явища, що потребує детальних досліджень.

Як свідчить практика, метод проведення контролю на підприємстві є підґрунтям та основою контрольного заходу, який є процесом, що складається із таких стадій:

- 1 – планування контролю;
- 2 – організація контролю;
- 3 – здійснення контролю;
- 4 – визначення та документальне оформлення результатів.

Разом з тим, форма проведення контролю на підприємстві – це внутрішня організація контролю та методика його проведення, що може змінюватися в залежності від трансформації вітчизняної економіки, нормативно-правового регулювання та вдосконалення методики проведення контролю.

Підсумовуючи зазначене, можна стверджувати, що до форм контролю слід віднести: інвентаризацію, ревізію, аудит, внутрішній аудит, усі форми перевірки (перевірка державних закупівель, податкова перевірка, інші тематичні перевірки), державний фінансовий аудит (аудит ефективності бюджетних програм, аудит виконання місцевих бюджетів і т.д.), тобто ті контрольні заходи, які відповідають нормативно-правовим нормам та чинному законодавству.

Дослідження показують, що динамічні зміни економічних взаємовідносин, форм власності та нормативно-правових норм вимагають від контролю в практичній діяльності суб'єктів господарювання вирішити такі проблеми:

- 1) встановити обсяг майна суб'єкта господарювання та підтвердити дані фінансового обліку;
- 2) виявити негативні факти та визначити подальшу поведінку об'єкта контролю;
- 3) підтвердити достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- 4) дати оцінку ефективності використання ресурсів суб'єкта господарювання та правильності ведення обліку;
- 5) дати оцінку поточної ефективності функціонування суб'єкта господарювання.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, на основі проведених досліджень сутності, розкриття відмінностей та взаємозв'язку між методами і формами контролю, можна зробити висновки:

- 1) на практиці контроль може здійснюватися за допомогою різноманітних як форм, так і методів;
- 2) «методи контролю» слід розглядати як способи проведення контролю, а «форми контролю» – як техніку здійснення контролю;
- 3) на практиці кожна із форм контролю, так само, як і кожний із методів контролю відображає певний аспект контролю і розкриває окрему складову сутності даної категорії;
- 4) подібності та взаємозв'язки між методами і формами контролю полягають у тому, що у процесі контр-

олю (який відбувається за певною методикою) виконуються процедури контролю, в основі яких покладено прийом певного методу контролю. Так, для прикладу візьмемо «ревізію», адже саме її можна розглядати і як метод контролю, і як форму контролю;

5) відмінності між методами і формами контролю полягають у тому, що вони виникають і застосовуються у різних сферах як теоретичному, так і практичному аспекті.

Перспективи подальших розвідок у даному напрямку пов'язані з формуванням рекомендацій методичного характеру щодо застосування як методів, так і форм контролю на практиці.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве: [учебник]. – 3-е изд. перераб. и доп. / Н. Г. Белов. – М.: Агропромиздат, 1988. – 320 с.
2. Пушкар М. С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 140 с.
3. Дерій В. А. Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств / В. А. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 48-56.
4. Гордієнко М. І. Економічна сутність складових господарського контролю / М. І. Гордієнко, О. В. Назаренко // Економіка АПК. – 2007. – № 9. – С. 78-83.
5. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
6. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] / Є. В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка – Центр, 2002. – 360 с.
7. Бутинець Т. А. Об'єкти господарського контролю: проблеми визначення / Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (17) / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 25-36.
8. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: [навч. посібник для самоств. вивч. дисципліни] / Л. В. Дікань, Н. Ф. Чечетова, Н. В. Синюгіна. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 256 с.
9. Гончарук Я. А. Аудит: [навчальний посібник] / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
10. Шестерняк М. М. Контроль як економічна категорія / М. М. Шестерняк // Система контролю: актуальні проблеми науки і практики [Текст]: матеріали інтернет-конференції, (м. Тернопіль, 31 січня 2013 р.) / Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль, 2013. – 84 с., С. 74-79.
11. Шестерняк М. М. Методи контролю в сучасних умовах господарювання [Текст] / М. М. Шестерняк // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол.: З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.]; гол. ред. З. В. Задорожний. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 294 с., С. 267-269.
12. Сучасний тлумачний словник української мови / [уклад.: А. М. Яковлева, Т. М. Афонская]. – Харків: ПП «ТОРСІНГ ПЛЮС», 2010. – 672 с.
13. Новий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад.: І. О. Радченко, О. М. Орлова]. – К.: ПП В. М. Голяка, 2010. – 768 с.
14. Родионова В. М. Фінансовий контроль / В. М. Родионова, В. І. Шлейников. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с.
15. Пупко Г. М. Аудит і ревізія: [учеб. пособ.] / Г. М. Пупко. – М.: Мисанта, 2002. – 429 с.
16. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: [підручник] – [3-тє вид., перероб. і доп.] / Б. Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2001. – 253 с.
17. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль: [навч. посіб.] / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К.: Імекс-ЛТД, 2007. – 304 с.
18. Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2011. – № 6. – С. 84-102.
19. Піхоцький Ю. В. Подальший розвиток державного фінансового контролю – через державний аудит / Ю. В. Піхоцький // Бізнес Інформ. – 2016. – № 2. – С. 306-311.