

*Пушкар М.С., д. е. н., професор ТНЕУ  
(м. Тернопіль)*

## **ВРАХУВАННЯ ГЕНЕЗИСУ РОЗВИТКУ НАУКИ В ТЕОРІЇ ПРО КОНТРОЛЬ**

Контроль, як суспільний інститут, виникає в процесі становлення та розвитку держави. Феномен контролю неможливо уявити без історико - логічного методу дослідження його витоків починаючи з доісторичних часів і до нашого часу. Намагання пояснити існування контролю без застосування методу історії та логіки призводить до ідеалістичного тлумачення терміну «контроль» та примітивного розуміння, як перевірки, що найчастіше наводять автори низькопробних посібників і підручників з дисципліни «Контроль і ревізія», сутність яких намагаються виявити не з абстрактних наукових понять а з чистої емпірії – недосконалої практики та у відриві від досягнень наук природничого, соціального та гуманітарного циклу.

Не можна ігнорувати того факту, що облік виникає не раніше оволодіння людиною писемністю та початками математики, що в свою чергу, стає передумовою системного відображення потреб держави, а саме податків, для чого необхідний спеціалізований апарат з підтримання порядку в суспільстві та організації економічних відносин. Без податків функціонування держави неможливе.

Від інституту жертвоприношень до примітивних, а пізніше до розвинутих систем податків – такий шлях формування податкової системи в кожній з цивілізацій. Слідом за цією системою формується система обліку, яка дає необхідні дані для контролю за господарськими

системами. Отже, з історичної точки зору, виникнення однієї із систем держави податкової призводить до виникнення інших систем, що взаємодіють між собою (облікової, контрольної, податкової).

Розвиток цивілізації (Єгипет, Шумерія, Китай, Індія та ін.) свідчить про закономірності виникнення податків на майно, доходи, спадщину, предмети вжитку, при цьому податки можуть сплачувати державі в натуральному (рання стадія цивілізації) та грошовому вигляді (починаючи з III тисячоліття до н.е.).

Слово «контроль» з філологічної точки зору є денотатом (лат. *denotatum* - позначене), що означає семантичне ядро, в якому контроль – ключове слово і його пов'язують з різноманітними проявами життєдіяльності людини. Об'єкт мови «контроль» - надзвичайно складне утворення, воно пов'язане з відображенням у мисленні людини суттєвих характеристик речей, явищ, процесів, відношень, зв'язків, кількісних і вартісних параметрів роботи, врахування у діяльності людей законів природи, суспільства і мислення. Контроль поділяють за різними критеріями – метою, елементами, видами, методами, принципами, фундаціями, законами, концепціями, процедурами та багатьма іншими.

Контроль передбачає мінімізацію невизначеності, служить засобом пізнання причинно-наслідкових зв'язків між речами, явищами і процесами в оточуючому світі, дозволяє передбачати тенденції розвитку окремих систем, виконує роль діагностування успішної чи кризової ситуації та розробляє превентивні заходи з недопущення негативних тенденцій чи їх послаблення.

Наука про контроль фінансової та господарської діяльності підприємств, галузей економіки та держави є лише незначним сектором контролю, як частини денотата «контроль», оскільки він пов'язаний лише з одним з аспектів життя на планеті Земля. Ця частина контролю складає

менше 1% (з 8000 наук на фінансово-господарський контроль припадає кілька десятків наук контрольного циклу).

Сутність контролю може бути розкрита лише за умови використання засад теорії пізнання, яка є ключем до розуміння процесу створення теоретичного базису будь-якої науки.

Вивчення генезису (грец. genesis – походження, виникнення, утворення) неможливо дати без тлумачення поняття онтології (грец. ontos-сутність + logos – поняття, вчення) - сутності науки і гносеології (грец.gnosis - значення + logos) – вчення про теорію пізнання того розділу філософії, що вивчає джерела і засоби наукового знання та умови його істинності.

Онтологія означає поєднання діалектики, логіки і теорії пізнання, яка дозволяє за допомогою використання понять цих наук визначити сутність науки про контроль, а гносеологія вказує на ті елементи теорії пізнання, без яких дослідження не досягне своєї мети. Без генезису будь-які пояснення зародження контролю чи аудиту будуть марними враховуючи ментальність науковців, які не цікавляться філософським підходом до вирішення своїх конкретних досліджень і завжди шукають літературних джерел, в яких йдеться безпосередньо про їх науку без додаткового наукового супроводу.

Витоки контролю потрібно шукати не в якомусь письмовому першоджерелі попередників, як це сталося з обліком, коли Л. Пачолі написав „Трактат про рахунки і записи” в 1494 році, а в історичних та соціальних умовах суспільства, які вимагають контролю за господарською діяльністю. Визначити умови виникнення контролю можна лише на основі залучення до досліджень філософського способу мислення. Для проникнення в сутність речей, явищ чи процесів потрібно знати, що світ об’єктивний, в ньому постійно відбуваються зміни, між об’єктами існують

зв'язки, для об'єктів властиві внутрішні протиріччя та ін. Ці закономірності діалектики варто враховувати з метою розкриття генезису теорії про контроль, коли доцільно використати логіко-дедуктивний та історико-соціологічний метод пізнання, які в сукупності дають можливість отримати позитивні наукові результати дослідження. Логічний метод передбачає розробку системи логічного синтаксису (структур знакових систем), на основі застосування таких дій:

- складання списку первинних символів системи;
- визначення того, яка послідовність первинних символів дає можливість переконатися в тому, що утворені формули системи взаємодіють і правильно пояснюють функціонування теорії науки;
- уточнення формул, які відносять до аксіом (приймаються без доведень), які становлять базові поняття і категорії науки;
- розробка правил, у відповідності до яких із застосованих формул можна зробити висновки щодо розвитку і практичного застосування знань, отриманих в науці.

Користуючись історико-соціальним та логічним методом пізнання, можна зробити певні висновки щодо виникнення науки про контроль на основі проведення аналізу процесу зародження ранніх цивілізацій та з'ясування причин їх розвитку в далекому минулому.

Археологія дає підстави стверджувати, що цивілізації могли виникнути близько 12 тис. років тому після танення льодовика та просування лісів і зміни фауни в Європі в напрямі з півдня на північ. Приблизно в цю історичну епоху почалась неолітична фаза розвитку людства з такими характерними особливостями [1, с. 78-79]:

- вміння виготовляти знаряддя праці з шліфованого каменю;

- поява перших ознак землеробства і використання рослин і насіння для харчування;
- виготовлення гончарних виробів і нових способів приготування їжі;
- приручення тварин (собак, котів, овець, кіз, свиней) і перетворення людей з мисливців у пастухів;
- поява плетіння і ткацтва;
- люди неоліту вели кочовий спосіб життя, а згодом осілий;
- близько VI-VII тисяч років тому люди навчилися плавити мідь, а згодом бронзу (сплав міді з оловом);
- близько п'яти тисяч років тому навчилися плавити залізо і сплав заліза з нікелем.

У результаті історичного розвитку люди поступово перейшли від стадії дикості до стадії варварства, коли навчилися вирощувати їжу, пасти тварин. Знаряддя праці стали досконалішими, а праця стала систематичною і продуктивною. Людина єдина істота у світі тварин, яка перейшла від кочового способу життя до осілого, що пов'язано із землеробством і початком господарської діяльності. «Проте культивування земель – це ще не цивілізація. Цивілізація – це дещо більше, ніж епізодичне вирощування пшениці. За сприятливих умов, це, перш за все, заселення території, де землі поступово обробляються і зрошуються, де люди живуть у будинках за загальним для всіх законом, у спільному місті чи фортеці» [1, с. 117].

Ніде в Європі не було, не існувало надійного круглорічного забезпечення водою, достатнім обсягом їжі для людей і кормів для худоби, а також будівельних матеріалів для житла, крім Єгипту, верхів'я Тигру і Євфрату і північного узбережжя Перської затоки. Попавши у ці краї люди не шукали кращого місця, адже тут були плодородні землі,

росли фруктові дерева і пальми, а глина і камінь стали основними будівельними матеріалами. Племена ставали все чисельнішими, а поселення більшими, що гарантувало захист від ворогів. Ось чому Єгипет і Месопотамія (Вавілонія) стали найбільш сприятливими територіями для виникнення перших цивілізацій. Разом з тим, сусідами миролюбивих і багатих єгиптян і вавілонян були кочові племена войовничих народів, які на конях могли швидко пересуватися на великі відстані загрожуючи існуванню перших держав світу ще на початку їх виникнення, а також пізніше не припинялися війни між осілими і кочовими племенами. Часом якомусь вождю вдавалося силою об'єднати кочовиків, а потім завоювати якусь общину землеробів, які були беззахисними перед ними, а завойовники оселялися на цих землях і користувалися працею підкорених. Вожді кочівників ставали царями, панами і знаттю. «Все це в тисячах різних варіантів стало одним із основних мотивів історії людства, тривало сім тисяч років або навіть більше. Вже через кілька поколінь нова знать переймала образ життя і привички завойованих племен і починала підтримувати їх покірність племенному союзу» [1, с. 118-119].

Контроль був необхідний внаслідок правових відносин з приводу власності, наслідування і розпорядження майном, оренди, позик, плати найманим працівникам, у торгових справах, господарському житті, утриманні палаців правителя, храмів, будівництва шляхів сполучення, каналів, культових споруд та інших сторін суспільного й приватного життя шумерів, а потім вавілонян. Ускладнення умов господарювання доповнювалося також соціальним розшаруванням суспільства, в якому найнижчим шаром шумерського й вавілонського суспільства були раби. Для власника раби розглядались як річ чи худоба і раб був цінністю, як робоча сила чи прислуга. На одну сім'ю припадало по кілька рабів, а найбільше їх концентрувалося в храмах і царських палацах, де вони

займали найнижчі посади і обробляли землю. У виробничому процесі раби ніколи не відігравали вирішальної ролі.

Джерелом рабства були полонені під час війни, як військова здобич, та заборгованість дрібних землеробів і ремісників, які вимушені продавати своїх членів сім'ї або себе в рабство. За законом Хаммурапі боргове рабство тривало 3 роки, а на четвертий рік їх повинні випускати на свободу.

Вільні могли стати рабами як міра покарання за здійснені правопорушення.

Вартість раба за правління Хаммурапі становила 20 сіклів срібла (вартість одного бика), а за Навуходоносора – 50 сіклів срібла (VI ст. до н.е.).

Друга велика група населення, що мала права і власність, були вільні громадяни. Ця група не була однорідною і включала кілька прошарків – від багатих землевласників до простих дрібних ремісників. Очолював цей шар населення цар з придворними, вищі чиновники та жреці, яким належала основна частина придатної для землеробства землі, що давала великі доходи.

Значну частину вільних громадян становили військові, які були найвпливовішими особами, багаті ремісники і торговці. Положення дрібних ремісників, торговців, селян і орендарів, які власною працею заробляли лише саме необхідне, часто було не кращим від рабів.

Третій великий клас населення становили мушкенуми – напіввільні люди, прикріплені до землі або зайняті якимось ремеслом і зобов'язані платити оброк власнику. Як правило, це були царські піддані, тому вони були зобов'язані брати участь у війні.

Між окремими шарами і прошарками суспільства постійно точилася боротьба, що вимагало регламентації відносин між ними, і тому

закономірно для підтримання рівноваги у суспільстві стала необхідністю розробка юридичних норм та їх класифікація.

Як видно з наведеного, соціальний устрій шумерського суспільства (III тисячоліття до н.е.), а пізніше й вавілонського (початок II тисячоліття до н.е.) був диференційованим і складним, що вимагало регламентації правових відносин і економічного життя населення. За таких умов стає необхідною регламентація обліку власності, податків, боргових зобов'язань, у першу чергу, з боку держави і храмових господарств, а також багатих землевласників, купців, ремісників та різних державних інституцій.

Концентрація населення у містах вимагала контролю не лише в його звичному для нашого часу фінансовому аспекті, а в першу чергу, як засіб попередження порушень закону в усіх сферах життя суспільства – приватному житті, комерції, користуванні спільними об'єктами – каналами, розподілом землі, води, ремеслі тощо. Особливу роль мав контроль у релігійній справі та збиранні пожертв та податків у мирний та воєнний час. Контроль покладався на чиновників вищого рангу, які могли вносити в царську казну податки, а потім стягувати їх з населення не забуваючи при цьому і своєї вигоди.

Разом з релігійними обов'язками ритуального характеру та спорудження нових храмів цар займався військовими справами та управлінням державою. «Він повинен був наглядати над вищими чиновниками контролюючи виконання ними своїх функцій, розглядувати плани будівництва великих споруд у сільському господарстві та царських маєтках, а також приймати послів і осіб, які приносили дань. Все це проходило за суворо дотримуваним церемоніалом, відбирало, зрозуміло багато часу і давало кожного разу шанс багаточисельним придворним знову й знову доводити свою незамінність. До розваг царя входило



полювання на великих звірів та веселощі в особистих покоях палацу, де для нього виступали музиканти, фокусники, танцюристи або борці та кулачні бійці. У царя був великий гарем, в якому жили дівчата зі всіх частин країни і принцеси з далеких країв.

Цар мав чисельний штат придворних, на яких він на власний розсуд міг покладати різні обов'язки. До найвищих чиновників належали намісники і начальники областей, управляючі провінціями. Справи двору контролювали та вели різні вищі вельможі – візир, дворецький, головний кравчий, а також глава відомства фінансів» [2, с. 142-143]. Через відомство фінансів проходили всі доходи двора незалежно від їх форми – грошей чи натуральних продуктів.

Крім вищих були й багаточисельні середні та дрібні чини, які працювали в канцеляріях при дворі, в місті та сільській місцевості. Багато з чиновників походили з числа писарів, що було необхідним для виконання їх обов'язків. Вони не лише робили записи доходів і витрат, а й складали списки жителів, давали довідки про народження і смерть, здійснювали облік працездатних і зобов'язаних платити податки громадян, а також чоловіків, придатних до військової служби.

Наведені у статті історичні факти свідчать про те, що контроль, як теоретична дисципліна, повинна спиратися на фундаментальні закони, концепцію і структуру знання особливої форми, яке історично існує багато тисячоліть і відбиває його об'єктивну необхідність, що допомагає людству упорядковувати економічні системи і спрямовувати їх на максимальну ефективність з приводу використання ресурсів, процесів, формування і розподілу результатів господарської діяльності між членами суспільства.

Теорія контролю повинна відтворювати складність історичного процесу та множинність методів дослідження ефективності фінансово-

господарської системи, якість і правдивість інформації про її поведінку, причинно-наслідкові зв'язки прийнятих рішень менеджерами, вплив негативних і позитивних факторів на результати діяльності підприємства.

Сучасна теорія контролю далека від досконалості, оскільки зосереджує увагу в більшості випадків не на науковій концепції, а на відповідності стандартів сторічної давності чи законодавству, які обмежують свободу дій підприємств і придумують ініціативу, творчість, ідеї з удосконалення функціонування бізнесу, галузей економіки, регіонів та економіки держави.

### **Література:**

1. Уэллс Г. Очерки истории цивилизации.- ЭКСМО, 2004.- 960 с.
2. Кленгель Брандт Э. Древний Вавилон / Пер. с нем. Б. М. Святского.- Смоленск: Русич, 2001. – 368 с.
3. Пушкар М.С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011.- 140 с.

***Безверхий К.В.,***

*(м. Київ)*

## **ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ОБ'ЄКТ КОНТРОЛЮ ОБЛІКОВО-ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА**

Еволюція розвитку суспільства, глобалізація світової економіки, як наслідок – виникнення нових економічних умов господарювання,