

УДК 332.025.12

ЩОДО ПОБУДОВИ БАЗОВОЇ КЛАСИФІКАЦІЙНОЇ МОДЕЛІ ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

БАРДАШ С., к. е. н., докторант кафедри фінансового аналізу
і контролю КНТЕУ

Класифікація є моделлю систематизованих наукових знань про контроль як складну інтегровану систему, вона дозволяє глибше зрозуміти його роль, завдання та функції, повніше використовувати результати контролю в управлінні господарськими системами. Застосування класифікації як найпоширенішого методу дослідження сутності контролю забезпечує: наукову розробку основ його теорії; поєднання теорії і практики через розробку науково обґрунтованої методології та методики господарського контролю; подальше вдосконалення організації контролю, підвищення ефективності та якості його здійснення. Досліджували сутність контролю шляхом його класифікації, а також трансформації форм контролю у призмі сучасних теорій світосприйняття Н. Виговська [1], І. Дрозд [2], В. Бурцев [3], Є. Калюга [4], В. Шевчук [5] та інші провідні вітчизняні та російські науковці.

Сучасні дослідження цього питання мають суттєвий недолік. Окремі науковці прагнуть охопити всі відомі класифікаційні ознаки, які було виокремлено в різні періоди розвитку теорії та практики контролю, інтегруючи класифікації, побудовані без застосування системного підходу, а також ті, які є результатом розгляду сутності контролю як системи та систематизації понятійного апарату. Деякі автори виокремлюють від 2 до 18 ознак та від 5 до 70 видів, при цьому збільшення ознак не завжди приводить до збільшення видів контролю.

Усі існуючі класифікації контролю можна поділити на три групи. До *першої групи* належать класифікації, в яких ознаки поділу визначені без належної систематизації його видів, обґрунтування категорій, складових елементів класифікації як абстрактної системи, що одержують у процесі поділу поліморфного явища – господарського контролю – наукове обґрунтування [6; 7]. *Друга група* містить класифікації, що базуються на розкритті змісту понять форма, організаційна форма, тип, вид [8; 4]. *Третя група* охоплює класифікації, побудовані на розкритті понять форма і вид (різновид) контролю та встановленні ознак розподілу за результатами визначення сутності контролю із застосуванням системного підходу [2; 5].

Ключовим питанням під час побудови класифікації контролю є тлумачення терміна "класифікація", а також вимоги до її проведення. У філософії під *класифікацією* (лат. *classis* – розряд; *facio* – роблю) розуміється багатоступінчастий, послідовний поділ обсягу поняття з метою систематизації, поглиблення і отримання нових знань щодо членів поділу [9, с. 283]. Класифікація є системою, що складається з класів та груп явищ або понять [10, с. 236]. Результатом логічної класифікації є система співпорядкованих понять: подільне поняття є родом, а нові поняття (члени поділу) є видами цього роду, видами видів і т.ін. [9, с. 283]. Оскільки множину можна розбивати на підмножини різними способами, вибір системи класифікації є справою практики, через це будь-яка класифікація є штучною й, відповідно, суб'єктивною.

Важливу роль у побудові класифікації відіграють ознаки. Складно погодитися з М. Базасем [8], що ознаками є тип, вид і форми контролю, адже ознака – особлива риса, властивість чогось, що характеризує особу, предмет тощо; атрибут, особливість [10, с. 321]. Для побудови класифікаційної моделі господарського контролю ознаки слід поділяти на ознаки першого та другого порядків. Ознаки першого порядку дозволятимуть поділяти генеральну сукупність або загальне поняття на види контролю, а другого порядку – на види та підвиди контролю. Основою ознак першого порядку мають бути елементи системи контролю, а ознак другого порядку – особливості елементів системи, або їх складові, адже такі елементи системи контролю як суб'єкт, процес, об'єкт і результати контролю можна розглядати і як складні об'єкти, які мають складну структуру, отже, вони також можуть бути класифікованими.

Диференціація системи контролю як складного соціально-економічного явища сприятиме побудові інтегрованої класифікаційної моделі контролю під якою слід розуміти інтеграцію класифікацій елементів системи контролю (класифікації суб'єктів, процесів, об'єктів та результатів контролю) проведену в межах окремої форми контролю. Для того, щоб побудувати такі класифікації слід розглядати зазначені елементи системи як об'єкти, що розкладаються на елементи нижчого порядку.

В існуючих підходах до побудови класифікації контроль поділяється на: типи, види, форми [8]; організаційні форми та види [6]; форми та види (різновиди) [2; 5]. Детальний аналіз цих підходів свідчить, що деякі автори [8; 3; 11] розглядають типізацію контролю як основу диференціації. М. Базась [8, с. 188] поняття "*тип*" визначає як найсуттєвіші й найстаріші ознаки будь-якого суспільного явища, у тому числі й контролю, а також окреслює напрями його впровадження. Однак із таким твердженням складно погодитися, адже *тип* – це зразок, модель, форма, яким відповідає певна група предметів, понять, явищ [10, с. 602]. В окремих випадках *тип* ототожнюється з *класом*

[10, с. 236]. Аналізуючи тлумачення "тип" можна зазначити, що застосування цього терміна доречно не в штучних, а у природних класифікаціях (класифікація тварин, рослин). На думку автора статті, застосовувати термін "напряма" у класифікації контролю безпідставно, адже це поняття тлумачать таким чином: *по-перше*, шлях розвитку певних подій, явищ, їхня спрямованість; курс, спрямування; *по-друге* група суспільних, наукових, мистецьких тощо особистостей і явищ, об'єднаних спільними поглядами; течія, школа, угруповання [10, с. 302]. Отже, позиція щодо використання в сучасній класифікації контролю за найбільш суттєвими ознаками *типу*, а потім *форми* є недостатньо обґрунтованою через багатоаспектність контролю.

Класифікація контролю має проводитися із поділом на форми, види та підвиди, які слід розглядати як елементи класифікаційної системи, зважаючи на їх філософське категорійне трактування. Слід зазначити, що сутність та розуміння терміна "форма контролю" в наукових роботах [8; 4; 12] має певні відмінності. М. Базась вважає, що "форма контролю – це спосіб його здійснення, вона вказує техніку його здійснення. Вона також є багатофункціональним інструментом дослідження певного явища, об'єкта процесу" [8, с. 188]. На думку Є. Калюги [4], форма контролю повинна розкривати взаємодію елементів і процесів контролю, а І. Стефанюк зазначає, що "форма контролю – це засіб відстеження (порівняння, зіставлення) певного явища, об'єкта, процесу, що охоплені контрольними діями" [12, с. 90]. Подібний підхід щодо розуміння форми контролю викладений і в інших роботах [2; 5].

Таким чином, під формою контролю слід розуміти внутрішню організацію контролю та методику його проведення. Поняття "форма контролю" актуальне лише для практики його здійснення, адже розуміння під формою способу існування певного змісту для господарського контролю як галузі наукових знань та теорії неактуальне, оскільки контроль не є природним явищем і не існує поза свідомістю людини. На підставі такого визначення до форм контролю можна віднести всі унормовані у правових актах контрольні заходи: ревізії, перевірки, аудит, інвентаризації; а такі контрольні заходи, як слідство, судово-бухгалтерська експертиза, економічний аналіз не можуть вважатися формами господарського контролю. Адже слідство та судово-бухгалтерська експертиза є способом доведення або спростування результатів ретроспективного контролю, тобто правовим обґрунтуванням результатів проведеного контрольного заходу. Економічний аналіз також не є самостійною формою господарського контролю. *По-перше*, його проведення не регламентується жодним нормативно-правовим актом. *По-друге*, визначені форми контролю мають власні теорії їх проведення, а в методиці їх проведення превалюють методологічні прийоми господарського контролю, що є важливим атрибутом віднесення згаданих контрольних заходів до форм контролю.

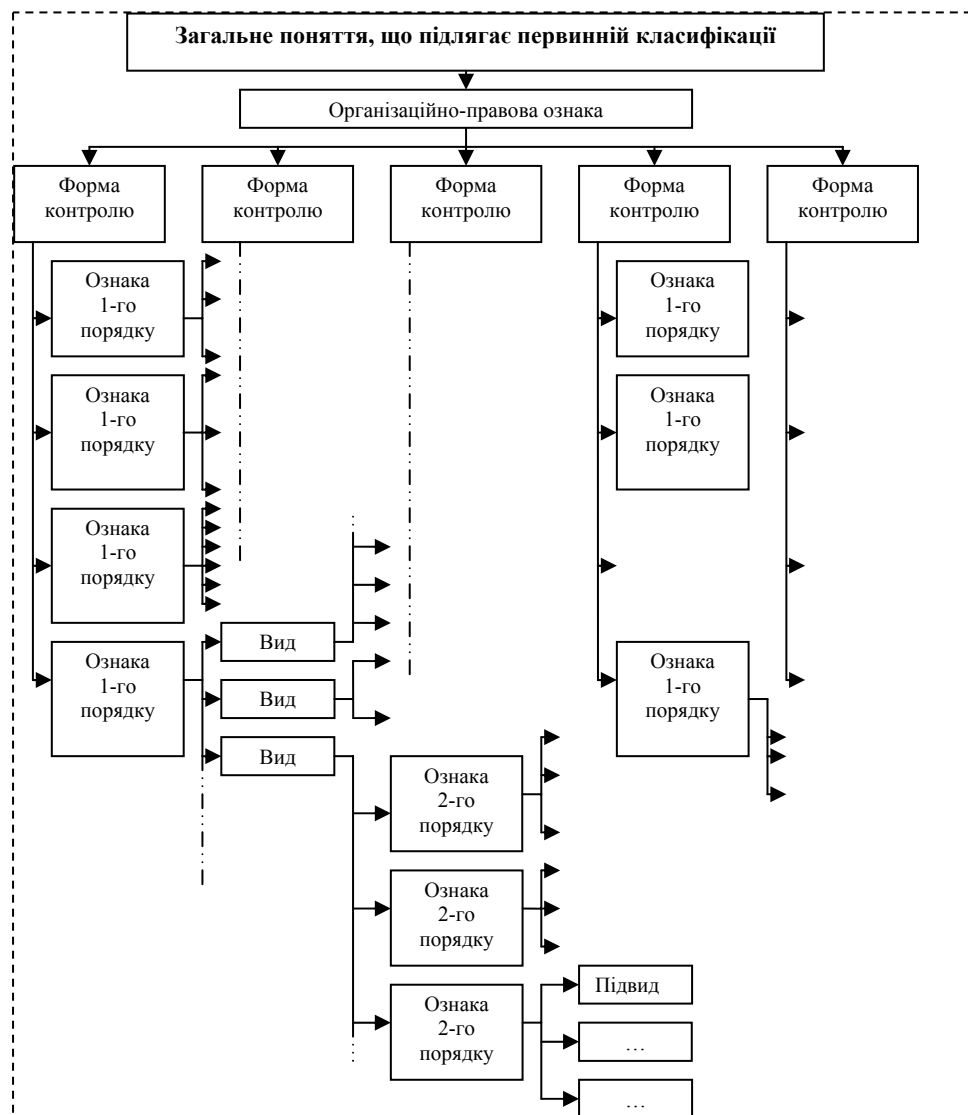
Стосовно економічного аналізу слід зазначити, що його окремі методичні прийоми кількісного дослідження встановлених фактів є складовими всіх згаданих форм контролю і застосовуються на стадії оцінки й узагальнення кількісних параметрів функціонування об'єкта контролю, проте їх застосування не надає останньому ні теоретико-методологічних, ні практичних підстав вважатися формою контролю.

З позицій наукової класифікації зазначені форми (ревізії, перевірки, аудит, інвентаризації) можуть бути класифіковані на види. Саме такі класифікації були побудовані й описані в роботах стосовно ревізій і перевірок [6; 4], інвентаризації [13; 4], аудиту [6; 14; 15; 16; 17].

Важливими елементами класифікації господарського контролю є вид і підвид. Під "видом" розуміється підрозділ, що об'єднує явища, предмети за спільними ознаками і входить до складу вищого розділу роду [10, с. 77]. У теорії та практиці господарського контролю поняття "вид контролю" майже до кінця XX ст. не було чітко сформульоване. І лише В. Шевчук [5], а потім І. Дрозд [2] це поняття обґрунтували, однак і воно вимагає певного уточнення. Доцільно визначити "вид контролю" як особливий прояв контролю, який має прямий зв'язок з атрибутивною ознакою, на підставі якої такий вид виокремлено. У зв'язку з тим, що науково-обґрунтована класифікація має декілька рівнів поділу складного явища, впровадження поняття "вид контролю" не задовольнятиме цій вимозі. Для цього доцільно запровадити термін "підвид контролю", під яким слід розуміти прояв виду контролю, що має місце внаслідок класифікації виду контролю за ознаками другого виду. Згідно з цим підходом вид контролю становитиме підклас роду (класу видів контролю, виділених за ознакою елементів системи контролю), як ширшого класу визначення загального. У цілому такі філософські категорії як вид та підвид, які доцільно застосовувати задля побудови класифікації господарського контролю, будуть відображати різні процеси узагальнення.

Сформульований підхід до побудови класифікації господарського контролю можна викласти у вигляді базової моделі (*рисунок*).

Викладений підхід до побудови базової класифікаційної моделі контролю свідчить, що форма контролю є базовим поняттям, а його види та підвиди – вторинними поняттями, які спираються на базові та є похідними від них. Відповідно, зазначені форми (ревізія, перевірка, аудит, інвентаризація) поділяються на групи (класи) нижчого порядку – види, а останні на їх підвиди. Цей підхід суттєво відрізняється від викладеного І. Дрозд і В. Шевчуком [2; 5]. Автори виокремлюють 11 форм контролю без подальшого поділу, а це свідчить про хибність встановлених співвідношень між формою та видом. Форма контролю охоплює всі елементи контролю як системи та є відображенням контролю на практиці, а види контролю виокремлюються у межах існуючих форм контролю.



Модель побудови класифікації господарського контролю

На основі викладеного можна сформулювати низку тверджень.

По-перше, форма контролю є проявом внутрішньої організації контролю та методики його проведення. Отже, до форм контролю можна віднести всі унормовані у правових актах контрольні заходи, а саме: ревізію, перевірку, аудит, інвентаризацію.

По-друге, вид контролю – це прояв форми контролю, який має прямий зв'язок із атрибутивною ознакою, на підставі якої такий вид виокремлено за ознакою першого порядку (елементами системи господарського контролю).

По-третє, підвид контролю – це прояв виду контролю, що має місце внаслідок поділу виду контролю за ознаками другого порядку (складовими елементами системи господарського контролю).

Запропонований поділ контролю на форми, види та підвиди, розроблений на основі системного підходу, сприятиме поглибленому усвідомленню його сутності. Практичне використання базової класифікаційної моделі сприятиме побудові класифікаційних моделей його форм, а також підвищенню ефективності контролю за рахунок впровадження нових і трансформації існуючих його форм і видів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Виговська Н. Г.* Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. — Житомир : ЖДТУ, 2008. — 532 с.
2. *Дрозд І. К.* Контроль економічних систем : монографія / І. К. Дрозд. — К. : Імекс-ЛТД, 2004. — 312 с.
3. *Бурцев В. В.* Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: теория и практика / В. В. Бурцев. — М. : Изд.-торг. корпорация "Дашков и К^О", 2003. — 496 с.
4. *Калюга Є. В.* Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. — К. : Ельга : Ніка-Центр, 2002. — 360 с.
5. *Шевчук В. О.* Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : монографія / В. О. Шевчук. — К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. — 370 с.
6. *Білуха М. Т.* Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підручник / М. Т. Білуха. — К. : Вища шк., 1994. — 364 с.
7. *Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, Е. Л. Зернов и др.* — М. : Финансы и статистика, 1991. — 224 с.
8. *Базась М. Ф.* Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / М. Ф. Базась. — К. : МАУП, 2007. — 240 с.
9. *Філософський енциклопедичний словник.* — К. : Абрис, 2002. — 742 с.
10. *Великий тлумачний словник. Сучасна українська мова.* — Донецьк : ТОВ ВКФ "БАО", 2008. — 704 с.
11. *Кочерин Е. А.* Контроль с системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Е. А. Кочерин. — М. : Экономика, 1982. — 216 с.
12. *Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк.* — К. : НДФІ, 2006. — 240 с.
13. *Бардаш С. В.* Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація / С. В. Бардаш. — Житомир : ЖІТІ, 1999. — 372 с.
14. *Бутинець Ф. Ф.* Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир : ЖДТУ, 2004. — 564 с.
15. *Дорош Н. І.* Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош. — К. : Знання, 2006. — 495 с.
16. *Петрик О. А.* Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. — К. : КНЕУ, 2003. — 260 с.
17. *Рудницький В. С.* Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. — Тернопіль : Екон. думка, 1998. — 192 с.