

УДК 658.5

Р. О. Савченко,

к. е. н., доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку, Житомирський національний агроекологічний університет, м. Житомир

ОБ'ЄКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ

R. O. Savchenko,

Ph.D., assistant professor of accounting, Zhytomyr National Agroecological University

OBJECTS OF MANAGEMENT CONTROL

В статті визначено, що об'єктами управлінського контролю виступають факти господарського життя суб'єкта господарювання. При цьому управлінський контроль повинен виступати найважливішою ланкою господарського механізму та охоплювати всі без винятку господарські операції.

The article defined that objects of management control are the facts of economic life of the entity. Management control should perform the most important element of the economic mechanism and cover absolutely all business transactions.

Постановка проблеми. В підприємстві постійно відбуваються різноманітні процеси, що є об'єктами контролю його апарату управління. До них можна віднести стратегію розвитку підприємства, правову діяльність, наявну матеріально-технічну базу, технологічні системи і процеси підприємства, прийняті управлінські рішення, трудові ресурси та ін. Будь-якому об'єкту управлінського контролю притаманна складність. В прямій залежності від рівня цієї складності знаходиться вибір методів та засобів контролю.

Принциповим моментом контрольної діяльності є співпадання об'єктів управління та контролю. Так як контроль є однією із функцій управління потрібно чітко розуміти, що управлінська і контрольна діяльність це є співвідношення цілого із часткою: діяльність апарату управління направлена на досягнення стратегічних та поточних цілей існування підприємства, контрольна ж діяльність сприяє досягненню поставлених цілей, шляхом застосування контрольних заходів. При цьому предметом управління є

отримання запланованого результату об'єкту управління, а предметом контролю - стан і поведінку об'єкта управління і контролю.

Аналіз проведених досліджень та публікацій. Значний внесок у розвиток наукової думки щодо визначення об'єктів управлінського контролю зробили такі автори, як М.Т. Білуха, В.В. Бурцев, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Богомолов, Б.І. Валуєв, Ю.Н. Воропаєв, А.В. Газарян, Н.Н. Голощапов, І.М. Дмитренко, Є.В. Калюга, Є.О. Кочерін, Л.М. Крамаровський, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, А.К. Макальська, В.Ф. Максимова, Л.В. Нападовська, В.П. Пантелєєв, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, І.В. Сіменко, Л.В. Сотникова, Л.О. Сухарева, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук. Багатоаспектність проведених досліджень зумовлена складністю і різноманітністю об'єктів управлінського контролю. Це впливає на рівень розробок окремих теоретичних та практичних аспектів виокремлення об'єктів управлінського контролю.

Метою дослідження є визначення суті об'єктів управлінського контролю у вигляді фактів господарського життя.

Викладення основного матеріалу. На рівні підприємства контроль охоплює господарські операції. Вони бувають двох видів: одноразові та довготривалі. Перші проходять попередній контроль і заключний. Інші – ще і поточний контроль. Поточний контроль можна визначити як засіб перманентного спостереження за процесами, що мають відбуватися в господарській діяльності, які передбачається здійснити в процесі придбання, виробництва та продажу. Поточний контроль операцій здійснюється за допомогою методу подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку, та одночасної оцінки їх впливу на визначені показники, що характеризують контрольовані аспекти роботи підприємства. Система управлінського контролю вписується в єдину систему управління підприємством.

Керівникові доводиться піклуватися не тільки про правильність побудови системи контролю, а й про те, щоб контроль цей задовольняв вимогам закону. А.З. Попов у 1986 писав: “У рахунковому відношенні рахівникові повинен підкорятися і сам господар” [1, с. 7]. Перефразовуючи А.З. Попова, підкреслимо, що господар в якійсь мірі повинен підпорядковуватись встановленій системі контролю.

Кожна дія, подія, що відбулась документується та відображається в обліку. З'ясуємо, як розуміли сутність господарських операцій науковці та практики ще донедавна (табл. 1).

Таблиця 1.

Контроль з точки зору бухгалтерських записів (1886-1999 р. р.)

| Автор | Визначення |
|--------------------------------|--|
| <i>1</i> | <i>2</i> |
| Денисов Г.М. (1997р.) | Залежно від суспільного визнання господарські операції поділяються на законні та незаконні ... Законні господарські операції є предметом бухгалтерського обліку, а незаконні - об'єктом правоохоронних органів [2, с. 76] |
| Тер-Каспарянц А.І. (1897р.) | Своєчасний запис перешкоджає зловживання з боку службовців, які постійно відчують над собою пильний нагляд [3, с.1] |
| Країнський В.Е. (1876р.) | Необхідно, щоб кожен запис міг бути легко проконтрольований, до і після занесення оной в належні рахунки [4, с. 26-27] |
| Славинський А. (1915р.) | Зробивши відповідні записи, обережний бухгалтер ще раз порівнює їх між собою, щоб переконатися, що не зроблено помилки [5, с. 32] |
| Драпала Т. (1895р.) | Неправильність записів завжди може заподіяти більший або менший збиток господарю: недбалим веденням книг бухгалтер може поставити свого принципала в саме неприємне становище, позбавивши його можливості, в разі потреби, представити торгові книги, за якими була б визнана сила доказів [6, с. 293] |

| | |
|------------------------------------|--|
| Драпала Т. (1895) | На даних, значення яких приховано від бухгалтера, не можна будувати бухгалтерські записи так само, як їх не можна будувати на даних уривчастих і недостатніх, подібні дані будуть мати наслідком безладні записи [6, с. 294] |
| Шкитко М.К. (1903р.) | Будь-яка угода - по занесенні її в торгові книги - називається статтею [7, с. 60] |
| Соколов Я.В., Бичкова С.М (1999р.) | Достовірні - це досить точні дані, а сумлінний погляд показує, що ці дані не вводять в оману. [8, с. 88] |
| Подрябинников І.Н. (1893р.) | Що ж до часу запису, то найзручнішим моментом слід визнати момент здійснення операцій. Безпосередній запис являє собою прекрасний первинний контроль у вигляді звірки справжнього документа з цим записом.[9, с. 326] |

Як бачимо, мова йдеться про уже здійсненні операції та їх чисто бухгалтерський контроль, що діяв у ті часи в системі рахівництва з подвійним записом. Але це було 19 ст., сьогодні змінились умови і середовище господарювання, технологія виробництва, організаційні форми підприємств і управління ними.

Що ж насправді колись контролювали і тепер контролюють суб'єкти управлінського контролю? Відповідь однозначна: господарські операції, які після їх здійснення набувають форми фактів господарського життя (табл. 2).

Таблиця 2.

Поняття “господарські операції” в економічній літературі

| Автор | Визначення |
|--|--|
| Алюхін С.З. (1916 р.) | Всяка господарська операція представляє собою або надходження грошей, товару тощо., або витрату грошей, товару тощо. [10, с. 1] |
| Вольф А.М. (1891 р.) | Запис операції і події, що відбулися, але більшість здійснених операцій і подій пов'язано не з моментом лише їх вчинення, але з минулим і майбутнім. [11, с. 85] |
| Балягін А. (1908 р.) | Кожен торговий випадок називається операція. [12, с. 8] |
| Зам'ятін П.А. (1905 р.) | Ведення справи складається з ряду окремих простих дій, вчинених в короткий час; такі господарські дії підприємця називаються «операціями». [13, с. 16] |
| Кир'янова З.В. (1994 р.) | Господарська операція (лат. operatio - дія) характеризує окремі господарські дії (факти), що викликають зміни в складі, розміщенні майна та джерела його утворення [14, с. 17] |
| Полякова С.І., Ємельянов І.А. (1993 р.) | Господарські операції є відносини людей з приводу господарських засобів. [15, с. 10] |

Якщо проаналізувати визначення господарської операції в динаміці, то прослідковується їх приблизно однозначне трактування: окремий акт (дія), рух майна, торговий випадок тощо. В принципі рух майна та джерел його утворення і носить назву господарської операції.

“Під об'єктами контролю як функції управління – писав у 1985 р. проф. М.В. Кужельний – слід розуміти предмети, господарські процеси, явища, посадових і матеріально-відповідальних осіб тощо, на які спрямована діяльність перевіряючих” [16, с. 7-8]. “Об'єктами бухгалтерського контролю, - вважають О.М. Островський і А.Н. Кашаев, - є кошти, їх джерела, господарські процеси... Об'єктом бухгалтерського контролю також є і організація самого бухгалтерського обліку” [17, с. 45]. Все це правильно, але досить вузько, що не розкриває самої суті особливостей управлінського контролю.

Ще в минулому автори визначали об'єкти обліку по-різному “Контроль, взагалі, має значення перевірки; перевірки не тільки відомостей обліку, а й фактичного руху цінностей” - писав у 1900 р. Руссіян І.П. [18, с. 252]. Сей Л. стверджував: “Найважливіше в підприємстві - бути впевненим, що твоє добро не буде розкрадено.” [19, с. 139]. “У кожному підприємстві контроль ставить за мету аналізувати результати і з'ясувати причини, що створили ці результати”. – писав А.З. Попов [20, с. 210]. А. Стабіліні писав: “Контроль, для попередження помилок, необхідний всюди, навіть в таких підприємствах, які управляються самим власником, в руках якого знаходиться і все майно” [21, с. 91].

Що ж ми, бухгалтери, разом з іншими фахівцями відображаємо в обліку, що охоплює система управлінського контролю, кому ми надаємо результати внутрішніх перевірок? Ось питання на які сьогодні немає однозначної відповіді. Бухгалтерський облік відображає факти господарської діяльності, які є різноманітними економічними діями, що певним чином впливають на фінансовий стан підприємства. Кожен такий факт оцінюється і відображається на конкретних рахунках. За допомогою методу оцінки операцій з'ясовують: момент визнання операції; вартість, за якою вести облік операції; категорію, тобто класифікацію операції. Момент визнання операції – це час, на який господарська операція має бути зафіксована в облікових документах. Все це є основою внутрішнього контролю. Службовець передає покупні реквізити у відділ постачання своєї компанії.

Облік операцій ведеться за так званим принципом вартості, тобто за вартістю, що складалася на момент визнання операції. Остання є вартістю придбання. Для компанії-покупця вона є початковою (первісною, історичною) вартістю, яка залишається незмінною до моменту продажу, споживання або закінчення терміну використання майна. Метою обліку є облік вартості (ціни) майна в момент визнання операції, а не облік того, як може змінюватись ціна після завершення операції.

Господарська операція і факт господарського життя це різні поняття і проходять вони різні стадії контролю. Управлінський контроль господарських операцій здійснюється на першій та другій стадії, і лише третя стадія – це вивчення фактів господарського життя, тобто події, яка фактично уже відбулась. Яка ж цих стадій є головною? Мабуть перша, де уважно вивчається можливість здійснення тієї чи іншої операції з попереднім визначенням її наслідків. Зверніть увагу, що у 1800-1900 рр. про це мова не йшла.

Кожна господарська операція здійснюється на підставі вказівок, розпорядження відповідного керівника, що наділений певними правами і діє за договором, планом, бюджетом, технологією виробництва тощо. Договір як основний документ з необхідними до нього додатками потрібен для придбання будь-яких засобів виробництва та продажу готової продукції, товарів або будь-якого іншого майна. На етапі виробництва – є план, відповідні технології, бюджет та розрахунки з контрагентами. Це є підставою для здійснення господарської операції. Але, на жаль, ніхто до тепер не говорить про життєвий цикл операції (рис. 1), який є досить важливим в системі управлінського контролю.

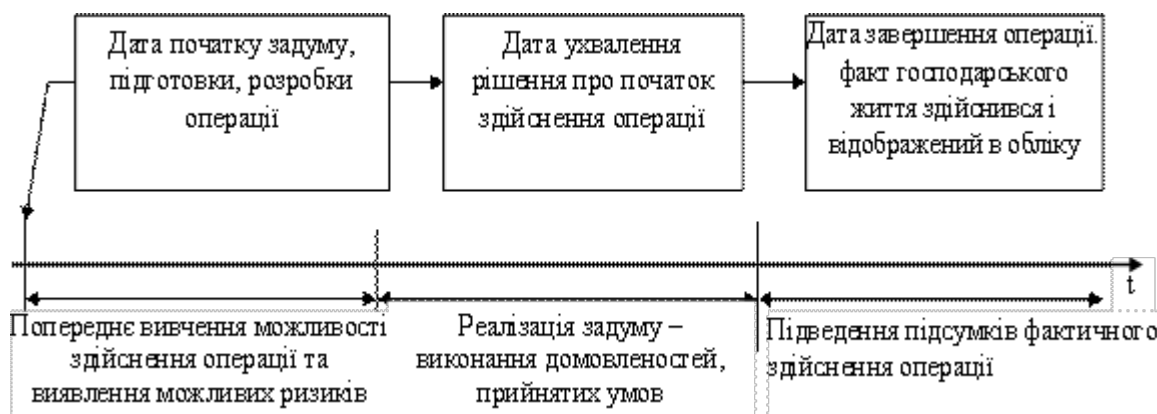


Рис. 1. Життєвий цикл господарських операцій

На рисунку чітко відображено, як операція на останній стадії становиться фактом, який теж підлягає ретельному контролю.

Де знаходять відображення факти господарського життя? Зрозуміло, в системі реєстрів бухгалтерського обліку, які протягом багатьох століть постійно змінювались. Зауважимо, що до 1966 р. в нашій літературі поняття реєстрів обліку практично не розглядалось. Раніше це були відповідні книги до ведення яких були сформовані певні вимоги, правила їх оформлення та зберігання. Книги відомі за часів Л. Пачолі. Вони були підставою для тогочасного контролю. У 1928 р. в деталях проблему форм бухгалтерського обліку розглядав проф. В.Н. Кіпарисов [22]. Але у 1966 р. одне з кращих сучасних визначень “форми” дали Г. Гофман і С. Капелюш: “Форма рахівництва – це є організація облікових записів, яка, базуючись на застосуванні історично сформованого методу і, використовуючи певні технічні засоби, покликана забезпечити оперативний контроль, своєчасність, повноту і достовірність узагальнення в бухгалтерському обліку усього різноманіття господарських операцій, що здійснюються на підприємствах” [23, с. 12-13]. Наступні дослідження були спрямовані на розвиток і поглиблення наведеного визначення. У 1891 р. Леоте Е. писав: “Закон не може передбачати обов'язкові форми рахівництва підприємцям. Це означало б зазіхати на свободу, здоровий глузд і прогрес” [24, с. 165]. З цією тезою можна погодитись.

Управлінський контроль повинен стати ефективним контролем процесу виробництва і здійснюватись через ціни, договори, плани, заробітну плату, прибуток, витрати виробництва та обігу, позичкові відсотки, ренту, податки, гроші тощо. Основні п'ять об'єктів системи контролю: фінанси, бізнес-процеси, клієнти, персонал і розвиток становлять замкнутий круг безперервного вдосконалення: задоволені споживачі дають можливість підприємству генерувати об'єм продаж і забезпечувати високу прибутковість на вкладений капітал для акціонерів; зростання об'єму продаж, у свою чергу, дозволяє інвестувати засоби у вдосконалення бізнес-процесів і навчання співробітників підприємства; прогресивні бізнес-процеси і навчання допомагають персоналу задовольняти запити споживачів на високому рівні і т. д.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Сьогодні управлінський контроль повинен виступати найважливішою ланкою господарського механізму. Його об'єктами є: заробітна плата, витрати виробництва та обігу, ціна, прибуток, відсоток, рента, податки, валюта і тощо. Контроль повинен охоплювати всі без винятку господарські операції.

У контролі необхідно об'єднати все різноманіття господарської діяльності підприємства, включаючи процеси технічного, організаційного та економічного розвитку підприємства, а також підвищення ефективності виробництва стосовно до конкретних умов господарювання. Без цього контроль не може бути засобом оптимального управління виробництвом.

Список використаних літературних джерел:

1. Попов А.З. Учет торговых операций / А.З. Попов. - Счетоводство, 1896, № 1, 17-18, 21-22
2. Денисов Г.М. Бухгалтерский учет: информационные связи с общими и специальными науками / Г.М. Денисов – Воронеж: изд-во Воронежского гос. университета, 1997. - 104с.
3. Тер-Каспарянц А.И. Краткие очерки по нефтепромышленно-заводскому счетоводству / А.И Тер-Каспарянц. - – Спб., 1897.
4. Краинский В.Е. Организация хозяйства в связи с сельскохозяйственным счетоводством / В.Е. Краинский. – Спб., 1876.
5. Славинский А. Простая и двойная бухгалтерия для строителей / А. Славинский. – Петроград, 1915
6. Драпала Т. Призвание бухгалтера / Т. Драпала. - Счетоводство, 1895, № 21
7. Шкитко М.К. Руководство по счетоводству и бухгалтерии / М.К. Шкитко. – Ростов-на-дону, 1903.
8. Соколов Я.В. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова. - Бухгалтерский учет, 1999, № 12
9. Подрябинников И.Н. Счетоводство городских, общественных и проч. банков / И.Н. Подрябинников. - Счетоводство, 1893, № 22
- 10.Алюхин С.З. Руководство по счетоводству в молочных артелях и артельных лавках / С.З. Алюхин. – Буй, 1916
- 11.Вольф А.М. Инвентарь и баланс / А.М. Вольф. - Счетоводство, 1891, № 5, 7
- 12.Балягин А. Ключ к изучению бухгалтерии / А. Балягин. – Казань, 1908.
- 13.Замятин П.А. Конспективный курс теории двойной бухгалтерии / П.А. Замятин. – М., 1905.
- 14.Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета / З.В. Кирьянова. – М., Финансы и статистика, 1994.
- 15.Полякова С.И. Бухгалтерский учет. Практическое пособие для самообучения / С.И. Полякова, И.А. Емельянов. – М., Теис, 1993.

16. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции / Н.В. Кужельный. – М., Финансы и статистика, 1985.
17. Островский О.М. О совершенствовании внутрихозяйственного бухгалтерского контроля / О.М. Островский, А.Н. Кашаев. - Бухгалтерский учет, 1988, № 6
18. Руссиян И.П. Основы счетной науки / И.П. Руссиян. - Счетоводство, 1900 № 11-12, 13-14, 17-18; 19-20, 21-22; 1901, № 1-2, 3-4; 1902 г. № 1-2, 5-6, 13-14, 21-22, 23-24
19. Сэй Л. Счетоводство сельскохозяйственное, коммерческое и промышленное / Л. Сэй. - Счетоводство, 1894, № 10-11, 12-13
20. Попов А.З. Контроль, его назначение и способы выполнения / А.З. Попов. - Счетоводство, 1895, № 15-16
21. Стабилина А. Счетно-административная организация предприятий / А. Стабилина. - Счетоводство, 1893, № 6
22. Кипарисов В.Н. Современные формы счетоводства. / В.Н. Кипарисов. – М., Наркомторг СССР и РСФСР, 1928.
23. Гофман Г. Очерки развития форм бухгалтерского учета. / Г. Гофман, С. Капелюш. - М., Финансы, 1966
24. Леотэ Э. Счетоводство как введение к социальной науке / Э. Леотэ. - Счетоводство, 1898, № 6-7, 9, 10-11, 12-13, 14-15, 16-17, 21

References.

1. Popov, A.Z. (1896), *Uchet torgovuh operatsiy* [Accounting for trading], *Shetovodstvo* vol. № 1, 17-18, 21-22
2. Denisov, G.M. (1997) *Buhgalterskiy uchet: informacionnye svyazi s obshimi I specialnymi naukami* [Accounting: information from general and special sciences], Voronezh gos. Univer., Voronezh, Russia
3. Ter-Kasparyants, A.I. (1897) *Kratkiye ocherki po neftepromuchlenomu-zavodskomu shetovodstvu* [Brief essays on the oil industry, factory bookkeeping], Spb, Moscow, Russia
4. Krainskiy, V. Ye. (1876) *Organizatsiya hozyaistva v svyazi s selskohozyaystvennym shetovodstvom* [Organization of the economy in relation to agricultural bookkeeping], Spb, Moscow, Russia
5. Slavinskiy, A. (1915) *Prostaya i dvoynaya buhgalteriya dlya stroiteley* [Simple and double-entry bookkeeping for builders], Petrograd, Russia
6. Drapala, T. (1895) *Prizvaniye buhgaltera* [Calling accountant] *Shetovodstvo* vol. №21
7. Chkitko, M. K. (1903) *Rukovodstvo po shetovodstvy I buhgalterii* [Manual bookkeeping and accounting], Rostov-na-donu, Russia
8. Sokolov, Ya. V. and Buchkova, S. M. (1999) *Dostovernost I dobrosovestnost sostavlyeniya buhgalterskoy otchetnosti* [The accuracy and integrity of the financial statements] *Buhgalterskiy uchet* vol. 12
9. Podryabinnicov, I. N. (1893) *Schetovodstvo gorodskih, obshestvenuh I proh. bankov* [Accounting urban, public and so on. Banks] *Shetovodstvo* vol. № 22
10. Alyuhin, S. Z. (1916) *Rukovodstvo po shetovodstvu v molochnih artelyah I artelnih lavkah* [Manual bookkeeping in dairy cooperatives and artisanal shops], Buyu, Russia
11. Volf, A. M. (1891) *Inventar I balans* [Inventory and balance], *Shetovodstvo* vol. № 5,7
12. Balyagin, A. (1908) *Klyuch k izucheniyu buhgalterii* [The key to learning accounting], Kazan, Russia
13. Zamyatin, P. A. (1905) *Konspektivnyy kurs tyeorii dvoynoy buhgalterii* [Capsule theory course double-entry bookkeeping], Moscow, Russia
14. Kiryanova, Z. V. (1994) *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory], *Finansy I Statistika*, Moscow, Russia
15. Polyakova, S. I. and Yemelyanov, I. A. (1993) *Buhgalterskiy uchet. Practicheskoye posobiye dlya samoobucheniya* [Accounting. Practical guide for self-study], Teis, Moscow, Russia
16. Kuzhelniy, N. V. (1985) *Buhgalterskiy uchet I yego kontrolniye funktsii* [Accounting and control functions], *Finansy I Statistika*, Moscow, Russia
17. Ostrovskiy, O. M. and Kashayev, A. N. (1988) *O soverchenstvovanii vnytrihozyaystvennogo kontrolya* [On improvement of farm accounting controls], *Buhgalterskiy uchet* vol. 6
18. Russiyan, I. P. (1900) *Osnovu schetnoy nauki* [Counting Basics science], *Shetovodstvo* vol. № 11-12, 13-14, 17-18; 19-20, 21-22; 1901, № 1-2, 3-4; 1902 г. № 1-2, 5-6, 13-14, 21-22, 23-24
19. Sey, L. (1894) *Shetovodstvo selskohozyaystvennoye, komercheskoye I promichlennoye* [Bookkeeping, agricultural, commercial and industrial], *Shetovodstvo* vol. № 10-11, 12-13
20. Popov, A. Z. (1895) *Kontrol, yego naznacheniyeye I sposobu vupolneniya* [Control, its purpose and how to perform], *Shetovodstvo* vol. № 15-16

21. Stabilini, A. (1893) Schetno-administrativnaya organizaciya predpriyatiu [Calculating-administrative organization of enterprises], Shetovodstvo vol. № 6
22. Kiparisov, V. N. (1928) Sovremennyye formy schetovodstva [Modern forms of accounting], Narcomtorg, Moscow, Russia
23. Gofman, G. and Kapelyuch, S. (1966) Ocherki razvitiya form buhgalterskogo ucheta [Essays on the development of forms of accounting], Finance, Moscow, Russia
24. Lyeote, E. (1898) Shetovodstvo kak vvyedeniye k socialnoy nauke [Accounting as an introduction to social science], Shetovodstvo vol. № 6-7, 9, 10-11, 12-13, 14-15, 16-17, 21

Стаття надійшла до редакції 09.07.2014 р.