

УДК 658.5

Р. О. Савченко,

к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку,

Житомирський національний агроекологічний університет, м. Житомир

УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ: РЕТРОСПЕКТИВНИЙ ОГЛЯД

R. Savchenko,

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

MANAGEMENT CONTROL: RETROSPECTIVE REVIEW

У статті проведено ретроспективний огляд розвитку системи управлінського контролю та визначено його місце в сучасній системі управління підприємством. Запропоновано трактування місця управлінського контролю в системі управління як одного з головних інструментів вироблення політики підприємства та прийняття управлінських рішень щодо його розвитку, які забезпечують нормальне функціонування суб'єкта господарювання і досягнення його цілей у довгостроковій перспективі і поточній роботі.

This paper conducted a retrospective review of the management control system and its place in the modern enterprise management system. An interpretation of the place of management control in the management as one of the main tools in enterprise policy and management decisions regarding its development, which ensure the proper functioning of the entity and its aims in the long term and current work.

Ключові слова: управління, контроль, управлінський контроль, система контролю, підприємство.
Key words: management, control, management control, system monitoring, company.

АКТУАЛЬНІСТЬ ТЕМИ

Сучасні умови функціонування бізнесових структур вимагають від останніх дотримання принципів гнучкості та адаптивності їх розвитку у відповідності до змін зовнішніх та внутрішніх факторів. Це спонукає до створення раціональної системи управлінського контролю, що сприяє реалізації стратегічних та поточних цілей суб'єктів господарювання, а також виступає одним із головних факторів їх ефективного існування та розвитку. Здатність швидко адаптуватися є запорукою конкурентоздатності та успішного розвитку підприємства на довгострокову перспективу.

Як показують дослідження, на сьогодні більшість вітчизняних підприємств недостатню увагу приділяють процесу формування системи управлінського контролю, не дивлячись на те, що вона є неодмінною складовою ефективного менеджменту, направленою на пошук рішень, які можуть допомогти підприємству вижити в умовах мінливого середовища. В зв'язку з цим необхідною є актуалізація питань щодо підвищення інтересу до контрольної діяльності суб'єктів господарювання, адже їх керівництво має не лише визначати цілі підприємства, але і фіксувати етапи досягнення кожної цілі, чого можна досягти за допомогою системи управлінського контролю. Проте неможливим і неповним буде усвідомлення менеджерами необхід-

ності запровадження системи управлінського контролю без ознайомлення із історією його розвитку та визначення його місця в сучасній системі управління.

АНАЛІЗ ПРОВЕДЕНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженнями історичних аспектів виникнення і розвитку управлінського контролю займалися такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як В.Д. Андреев, М.А. Азарська, Б.А. Аманджолова, М.І. Баканов, І.А. Белобжецький, Н.Т. Білуха, В.Я. Соколов, Л.І. Гомберг, Б.І. Валуєв, А. Мухін, В.П. Суйц, Ф.Ф. Бутинець, Ю.М. Крилов, А.З. Попов, І.Р. Булига, Е.А. Вознесенський, Е.А. Кочерін, В.Б. Івашкевич, В.Д. Новодворський, А.Д. Шеремет М.Г. Белов, Г.О. Соловійов, Л.М. Крамаровський, М.І. Карауш, А.А. Шпіг, М.Я. Штейнман та багатьох ін.

Проведений аналіз показав, що питання формування адекватної сучасним умовам розвитку вітчизняної економіки системи управлінського контролю є актуальною і є предметом дослідження багатьох вчених в сфері менеджменту та управлінського обліку. Проте, не дивлячись на велику кількість публікацій, історія виникнення і розвитку управлінського контролю потребує детального вивчення від моменту їх виникнення до нашого часу.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є проведення ретроспективного огляду розвитку управлінського контролю та визначення його місця в сучасній системі управління суб'єктів господарювання.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Сучасна література з контролю при всьому її різноманітті все ж вирізняється деякою однобічністю: вона має переважно навчальний характер, будучи одягнена в форму різних посібників для студентів економічних вузів. Нові питання теорії, організації і техніки контролю, а також проблеми дискусійного порядку, що потребують докладного і всебічного розбору, висвітлюються, як правило, лише в окремих монографіях або статтях. Ця обставина виправдовує появу тематичних робіт з питань теорії, організації та техніки контролю.

Чи можливий розвиток підприємства без контролю? Очевидно, що ні. На певному етапі розвитку бізнес-процеси підприємства ускладнюються і без контролю на такому підприємстві можуть процвітати крадіжки, зловживання посадових осіб, неефективне використання фінансових та матеріальних ресурсів, боротьба за функціональні обов'язки і т.п. Контроль дозволяє зробити процеси, що відбуваються, прозорими для зовнішніх інвесторів, а діяльність з управління у середині підприємства — чіткою, злагодженою.

Жоден розсудливий інвестор або банк не вкладе серйозні гроші в підприємство, в якому контроль неефективний. Добрий контроль знижує ставку, за якою підприємство може залучити додаткові фінансові ресурси, а також знижує потребу в заставному забезпеченні ресурсів.

Визначимо, що ж собою являє контроль. "Вимоги бухгалтерського контролю і ревізії, — писав ще у 1911 р. С.Ф. Іванов — сходять до глибокої давнини: інститут бухгалтерів — вірителів існував в стародавньому Єгипті, Халдеї, Фінікії, Греції і Римі" [6, с. 175] "Контроль, — писав у 1897 р. А.І. Гомберг, — має призначенням дослідження того, наскільки виконання відповідає встановленим вимогам, будь ці останні диктовані законодавством, звичаєм або просто розсудком" [3, с. 219]. "Що ж таке контроль сам по собі, — запитує А.З. Попов (1903 р.), — корисна чи шкідлива річ? Поза сумнівом, що контроль, як і всі предмети, може бути і корисний, і шкідливий, і таким він дійсно є в житті, дивлячись за умов його застосування" [12, с. 272]. "В основі контролю, — стверджує А. Сей (1894 р.), — лежить відомого роду недовіра, яка часом не мириться з довірою, настільки необхідною у відносинах між службовцями і господарем; вся суть лише в тому, щоб

уміло її застосовувати" [15, с. 139]. "Якщо контроль заснований тільки на дотриманні форми, на розписах, на довідкових цінах та інших паперових документах, — стверджував у 1897 р. І. Фелькнер, — він є мертва буква, абсолютно безплідна для користі справи і нітрохи не захищена від зловживань" [16, с. 195].

Як бачимо, в далекому минулому — більше сто років тому, кожен автор по своєму розумів сутність контролю. Це накладало свій відбиток на його організацію та розробку методики здійснення. На жаль, ми й досі не маємо чіткої методики перевірки господарських операцій.

Слід відмітити, що в англійській мові термін "control" позначає і контроль, і управління одночасно, тобто використовується ширше поняття контролю — контроль з подальшими діями, що коректують. Сьогодні управлінський контроль включає поведінкові, психологічні та соціальні аспекти управління. Інакше кажучи, відносини контролю слід розглядати з двох сторін: як суспільне ставлення і як функцію управління. Кожне з цих напрямків має право на самостійне дослідження та застосування.

В економічній науці та господарській практиці термін "перевірка" вельми часто замінюється його синонімом "контроль". Залежно від часу виконання функцій перевірки говорять про контроль попередній, поточний і наступний. Як виник цей термін? Звернемося до історії питання.

Контролем спочатку називали певне коло дій, пов'язаних з надходженням і витрачанням грошей у податкових органах. Етимологія слова "контроль" (французьке *controle*) утворилася шляхом злиття двох слів: *contre*, тобто протилежний, зустрічний, і *role* — сувій, список. Так, прийнято було позначати другий примірник (дублікат) відомості або списку, пред'явленого одним фінансовим агентом іншому для звірення з першим примірником, оригіналом. Як бачимо, поняття звірення, тобто перевірки, було притаманне терміну "контроль" з самого початку. Особи, які виконували перевірочну функцію, називалися контролерами. Пізніше контролем стали іменувати всю область перевірки виконання державного бюджету. З'явилися спеціальні відомства, що отримали назву державного контролю. У Росії таким урядовим апаратом було створене в 1811 р. Головне управління ревізії державних рахунків, перейменоване в 1836 р. у Державний контроль. З часом назву "контролер" стали присвоювати співробітникам державних, а пізніше і приватновласницьких підприємств (залізниць, страхових товариств, банків), в обов'язки яких входила перевірка певних сторін діяльності цих підприємств. Надалі термін "контроль" отримав широке поширення в господарському побуті і став застосовуватися в спеціальній літературі. 3

поняття видового, тотожного тільки подальшій перевірці, контроль перетворився на позначення родове і нині охоплює будь-які питання і форми перевірки? Саме у такому сенсі він і увійшов до загального вжитку.

Контроль має бути направлений не тільки на захист активів, але і на підтримку мотивації, підвищення прозорості бізнесу, цільового управління фінансовими показниками в роботі з продуктами, формування корпоративної культури та інші аспекти [7].

Причиною цього є невикористання таких рушійних сил розвитку, як процес соціокультурного розвитку і процес співпраці. Зосередившись на побудові контролю і розвитку стосунків конкуренції, власник упустив додаткову можливість зростання підприємства, яка могла б виразитись в появі у співробітників ініціативи запропонувати нові продукти або послуги, або в збільшенні виручки в результаті добре поставленої роботи з стимулювання постачальників і розвитку стосунків співпраці з ними. Таким чином, ігноруючи процеси соціокультурного розвитку і співпраці усередині підприємства, підприємець отримав підприємство, для якого характерна "плинність кадрів" і постійні витрати на навчання нового персоналу, низька ефективність управління оборотним капіталом унаслідок несвоєчасної підготовки управлінської звітності та інші проблеми.

Сучасне поняття управлінського обліку в галузі контролю увійшло до теорії і практики як нова концепція інформації і управління — управлінський контроль (management control — в США, controlling — в Німеччині, control de gestion — у Франції). Управлінський контроль — невід'ємний елемент процесу управління. Це контроль за господарюванням, а не господарювання діяльності для контролю. Одним з основних спонукальних мотивів його впровадження є властива будь-якому виду діяльності невизначеність отримання результатів, що передбачаються, плануються, проектується. Прагнення до об'єднання контролю відповідає бажанню об'єднання мір і ваг у всіх країнах, тобто було б дуже важливо мати загально визнану систему управлінського контролю.

Як видно, в цих визначеннях зливаються два поняття — "контроль" і "управління", хоча окремі фахівці дотримуються іншої думки. Наприклад, що контроль — це вивчення інформації, а управління — це перш за все дія. Дійсно, в процесі контролю формується інформація, за допомогою якої виявляють відхилення від укладених договорів, накреслених планів, передбачених показників застосовуваної, технології виробництва, а в процесі управління здійснюються дії з усунення виявлених відхилень, що виникли і за-

важають досягненню встановлених цілей. За своєю сутністю управління і контроль це єдиний процес, оскільки виявляти відхилення, не роблячи ніяких управлінських дій, нераціонально, що суперечить основоположному принципу контролю.

Контроль фактів господарського життя, направлений на забезпечення досягнення мети діяльності будь-якого підприємства, яка формує мету і завдання обліку та контролю, і носить назву управлінського. Таке поняття виокремлює контроль серед багатьох інших видів внутрішнього контролю, який може бути технологічним (технічним) санітарно-гігієнічним, соціальним, екологічним і т.д. Управлінський контроль операцій здійснюється спеціальними економічними способами і прийомами, які становлять його основу з виконання специфічних завдань, визначених відповідно до мети діяльності підприємства.

Контроль з моменту його виникнення тісно пов'язаний з обліком. "Рахівництво має бути наукою господарського контролю, і нічого більше — стверджував у 1893 р. Ф. Беста" [2, с. 3]. "Рахівництво не виробляє багатства, писав в 1894 р. Л. Сей. — Будучи наукою або просто методом, воно дає лише можливість господарям промислових підприємств знати положення своїх справ, віддавати в них звіт іншим особам, зацікавленим або не зацікавленим, а також мати контроль над службовцями" [15, с. 138]. "Між обліком і контролем, — стверджував у 1970 р. А.А. Додонов, — існує тісний зв'язок і взаємозв'язок: з одного боку, контроль спирається на дані обліку, а з іншого — він доповнює дані обліку і визначає їх достовірність" [4, с. 52]. К.Г. Щетинін-Какуєв у 1889 р. писав: "господарські явища, з яких складається підприємство, можуть бути досліджувані рахівництвом тільки в межах самого підприємства" [17, с. 86]. І це правильно. Управлінський контроль здійснюється там, де діє управлінська система. Це, як правило, низова структура — підприємство в широкому розумінні цього слова.

В. Ярошук (1930 р.) стверджував: "У нас є бухгалтерський облік, але між роботою інженера і бухгалтера спостерігаються постійні розбіжності" [18, с. 10], а Є. Юст (1927 р.): "Неправильно вести окремо заводську бухгалтерію поряд з торговою бухгалтерією: рахівництво має бути цільним" [14, 47]. "Вимоги ревізії, за П.А. Замятіним (1905 р.), представляють ту ступінь досконалості, яку має задовольняти рахівництво, звітність і весь лад підприємства" [5, с. 90]. "Сенс внутрішньої інспекції (перевірки), — писав у 1962 р. професор А.Ф. Мухін, — полягає в поділі матеріальної відповідальності та обліку" [11, с. 61].

Чи є сьогодні в Україні наукові школи з господарського контролю? У 70-х роках ХХ ст. така

школа на великих теренах колишнього СРСР сформувалась в Житомирі. Школу представляли професори Ф.Ф. Бутинець, М.Г. Белов, І.А. Белобжецький, Г.О. Соловійов, Л.М. Крамаровський, М.І. Карауш, А.А. Шпіг, М.Я. Штейнман. Це була невелика, але дружня когорта науковців, які поставили за мету сформувати науку про контроль. За десятки років, до розпаду СРСР, у цьому напрямі було зроблено досить багато. А що ми маємо сьогодні? Купку науковців, які взялися за пропаганду практики капіталістичного аудиту (читай — найомного для себе контролю). Але такий контроль ще на початку 1900-х років висміяли грамотні науковці.

Професори Я.В. Соколов, В.Я. Соколов зазначили: "До нас хлинув потік заокеанських ідей. У цьому потоці є безліч свіжих ідей, їх треба вивчати, але відтворювати і копіювати треба тільки те, що корисно для нас" [13, с. 80], Так слід нам вчиняти і сьогодні.

У 1996 р. професори А.Н. Кашаєв, О.М. Островський писали: "Все, що ми беремо із західних перекладних джерел, відтворюється у нас найчастіше без критичного аналізу. Ми ніби виходимо з того, що все написане і застосовується там правильно, обгрунтоване, не підлягає будь-якій критиці, окрім того, що "ми ще не дозріли" (до того чи іншого)" [9, с. 58]. А ще раніше науковці писали, що кожен капіталіст може найняти собі власного ревізора. І це була абсолютна правда про теперішній аудит. Але ж і правда така, що жодне господарство не може обійтись без правильно організованого господарського контролю. Ось конкретні приклади. "Контроль звіту, — писав в 1907 р. Ю.М. Крилов, — відноситься до однієї формальної зовнішньої сторони, а не до фактичної внутрішньої, чому і праці ревізійних комісій безплідні і є простою проформою" [10, с. 17]. "Найчастіше, виконуючи функції радників монополій за різними спеціальними питаннями, — писав у 1964 р. В.П. Казакевич, — бухгалтері-ревізори міцно пов'язані з монополістами і вірно служать їхнім інтересам. Будь-яка ж неупередженість контролю, якби бухгалтери-ревізори і спробували його здійснювати, виключається тими практичними умовами, в яких вони виконують свої функції" [8, с. 70].

Банфі Є. (1894 р.) писав: "Історія вчить нас, що в кожній науці існують три стадії (ступені) розвитку:

а) перша стадія розрізненості, підготування, розробки;

б) наступна — перехідна стадія розвитку та організації, під час якої наука привертає все більше число послідовників;

в) остаточна стадія — логічна, раціональна, наукова, коли їй вдається остаточно зайняти певної місце серед інших наук" [1, с. 26].

Дійсно так. Нашому століттю випали на долю два важливі завдання: одне — практичне — встановлення на підприємствах управлінського контролю, здатного задовольнити нові потреби; інше — теоретичне — сформувані наукові принципи, що виводять контроль з емпіричної області і остаточно направляють його по шляху прогресу.

Наука про контроль розробляє принципи, правила, теорії та концепції організації і здійснення контролю відповідно до цілей підприємства. Їй необхідно зайнятися власною методологією під якою прийнято розуміти вчення про методи наукового дослідження. Методологія — це сукупність методів, способів наукового дослідження або пізнання того, що застосовуються в науці. У контролі методологія являє собою сукупність взаємопов'язаних специфічних прийомів і способів науково обгрунтованого дослідження його організації та порядку здійснення. Тільки шляхом вивчення історії нашої науки ми зрозуміло пізнаємо сутність контролю і в подальшому розвитку навчимося правильно цінувати його гідність і значення для економіки. Контроль виник в глибоку давнину і розвивався в міру і відповідно до розвитку господарської діяльності людей. Ось чому викладаючи будь-який предмет, автори зазвичай намагаються в історичному нарисі по силі можливості заглибитися в його саму сиву давнину. Це робиться з тією метою, щоб надати предмету важливість, солідність і показати свої глибокі знання про нього. Здебільшого такі екскурсії в старовину вирізняються уривчастістю і надмірними натяжками в доказах. Так, говорячи про контроль і його системи, деякі автори копаються в історії давнини і знаходять відомий порядок в контролі, що існував у євреїв, римлян і греків. Вони кажуть, як відомо з Біблії, Мойсей наказав євреям все вимірювати "вагою і мірою" і, звичайно, результати записувати у відомому порядку. У римлян і греків всяка солідна і торгова фірма, навіть приватні будинки, вели так звані прибутково-видаткові книги. Науковці намагаються довести, що контроль ще в давнину здійснювали у певному порядку і, що цей порядок, удосконалюючись почасти, поступово перетворився в струнку систему контролю. Це не зовсім так. Контроль як приватного господарства, так і державного не тільки в давнину, але навіть у 19-му сторіччі був у хаотичному безладді.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Таким чином, питання про необхідність вивчення історії розвитку управлінського контролю не викликає сумнівів. Суб'єкти формування

системи управлінського контролю, які ознайомлені із етапами його розвитку, досвідом попередників можуть працювати краще, не будуть витрачати час на винахід того, що було відомо раніше. Займаючись історією неможливо її переробити, проте її можна переосмислити.

Що стосується сучасного трактування місця управлінського контролю в системі менеджменту, то він виступає одним з головних інструментів вироблення політики підприємства та прийняття управлінських рішень, щодо його розвитку, які забезпечують нормальне функціонування суб'єкта господарювання і досягнення його цілей у довгостроковій перспективі і поточній роботі.

Література:

1. Банфи Е. Счетоводство и статистика // Счетоводство. — 1894. — № 2, 3, 5.
2. Беста Ф. Счетоводство в ряду других наук // Счетоводство. — 1893. — № 24; 1894. — № 1, 4.
3. Гомберг Л.И. Значение контроля // Счетоводство. — 1897. — № 19—20.
4. Додонов А.А. Роль учета и контроля в строительстве нового общества. — М., Знание. — 1970.
5. Замятин П.А. Конспективный курс теории двойной бухгалтерии. — М., 1905.
6. Иванов С.Ф. О бухгалтерской экспертизе в судебном процессе // Коммерческое образование. — 1911. — № 4.
7. Ивашкевич В. Б. Оперативный контроллинг. — М.: Инфра-М, 2011.
8. Казакевич В.П. Фальсификация отчетности во Франции // Бухгалтерский учет. — 1964. — № 3.
9. Кашаев А.Н., Островский О.М. О принципах бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. — 1996. — № 11.
10. Крылов Ю.М. Заметка счетовода на заметку бухгалтера // Коммерческий мир. — 1907. — № 3—4 Ноябрь — Декабрь.
11. Мухин А. Американский бухгалтер и его заботы // Бухгалтерский учет. — 1962. — № 3.
12. Попов А.З. Мысли в области контроля // Счетоводство. — 1903. — № 23—24.
13. Соколов Я.В., Соколов В.Я. Сила и слабость бухгалтерии США // Бухгалтерский учет. — 1999. — № 2.
14. Стерлинг Л. Методы калькуляции себестоимости // Система и организация. — 1927. — № 4.
15. Сэй Л. Счетоводство сельскохозяйственное, коммерческое и промышленное // Счетоводство. — 1894. — № 10—11, 12—13.
16. Фелькнер И. Основания двойной бухгалтерии с приложением к сельскому хозяйству. — Киев, 1877.

17. Щетинин-Какуев К.Г. Графическое изображение отчетно-статистических данных // Счетоводство. — 1889. — № 7—8.

18. Ярошук В. К организации оперативного планирования и учета на строительстве // Рационализация производства. — 1930. — № 17—18.

References:

1. Banfi, E. (1894), "Accounting and statistics", *Schetovodstvo*, vol. 2, 3, 5.
 2. Besta, F. (1893), "Accounting in a number of other sciences", *Schetovodstvo*, vol. 24, (1894) vol. 1, 4.
 3. Gomberg, L.I. (1897), "The value of control", *Schetovodstvo*, vol. 19—20.
 4. Dodonov, A.A. (1970), *Rol' ucheta i kontrolja v stroitel'stve novogo obshhestva* [The role of accounting and control in the construction of a new society], *Znanie*, Moscow, Russia.
 5. Zamjatin, P.A. (1905), *Konspektivnyj kurs teorii dvojnoj buhgalterii* [Capsule theory course double-entry bookkeeping], Moscow, Russia.
 6. Ivanov, S.F. (1911), "About accounting expertise in litigation", *Kommercheskoe obrazovanie*, vol. 4.
 7. Ivashkevich, V. B. (2011), *Operativnyj kontrolling* [Operative controlling], *Infra-M*, Moscow, Russia.
 8. Kazakevich, V.P. (1964), "False reporting in France", *Buhgalterskij uchet*, vol. 3.
 9. Kashaev, A.N. and Ostrovskij, O.M. (1996), "About Accounting Principles", *Buhgalterskij uchet*, vol. 11.
 10. Krylov, Ju.M. (1907), "Note accountant", *Kommercheskij mir*, vol. 3—4.
 11. Mulin, A. (1962), "American accountant and his care", *Buhgalterskij uchet*, vol. 3.
 12. Popov, A.Z. (1903), "Thought in the field of control", *Schetovodstvo*, vol. 23—24.
 13. Sokolov, Ja.V. and Sokolov, V.Ja. (1999), "The strength and weakness of the U.S. accounting", *Buhgalterskij uchet*, vol. 2.
 14. Sterling, L. (1927), "Cost calculation methods", *Sistema i organizacija*, vol. 4.
 15. Szej, L. (1894), "Bookkeeping, agricultural, commercial and industrial" *Schetovodstvo*, 1894, № 10—11, 12—13
 16. Fel'kner, I. (1877), *Osnovanija dvojnoj buhgalterii s prilozheniem k sel'skomu hozjajstvu* [Base with double-entry bookkeeping application to agriculture], Kyiv, Ukraine.
 17. Shhetinin-Kakuev, K.G. (1889), "Graphical representation of statistical data reporting", *Schetovodstvo*, vol. 7—8.
 18. Jaroshhuk, V. K. (1930), "To ensure timely planning and accounting for construction", *Racionalizacija proizvodstva*, vol. 17—18.
- Стаття надійшла до редакції 02.07.2014 р.*