

УДК 657

Бондаренко Т.Ю., к.е.н, доцент кафедри  
обліку та державного фінансового контролю  
Криворізького економічного інститут  
ДВНЗ «КНЕУ ім. В.Гетьмана»

## ФУНКЦІОНАЛЬНА ТА СИСТЕМНА КОНЦЕПЦІЇ КОНТРОЛЮ

© *Бондаренко Т.Ю.*

Автором визначені генезисні джерела, сутність та основні концепції контролю, надано модель класифікації контролю з урахуванням принципу системності його побудови; окреслені мета, задачі й принципи створення системи контролю; розглянуто основні структурні елементи цієї системи.

**Ключові слова:** витрати, загальновиробничі витрати, контроль, управління, системність, функціональність.

The author identified psychogenetic sources, nature and the basic concepts of control, represented by classification model based control systems principle of its construction; identified the purpose, objectives and principles of a monitoring system, considered the main structural elements of the system.

**Key words:** cost, cost accounting, control, management, consistency, functionality.

Автором определены генезисные источники, сущность и основные концепции контроля, представлена модель классификации контроля с учетом принципа системности его построения; выделены цель, задачи и принципы создания системы контроля; рассмотрены основные структурные элементы этой системы.

**Ключевые слова:** затраты, общепроизводственные расходы, контроль, управление, системность, функциональность.

**Постановка проблеми.** Проблемі контролю в контексті сучасного розвитку економіки присвячено ряд наукових досліджень як зарубіжних, так і вітчизняних вчених. Однак деякі питання є недостатньо обґрунтовані в науковому та методичному аспектах. Зокрема, недостатньо уваги приділено теорії системноорієнтованого контролю та контролю як функції управління.

**Актуальність дослідження.** Висока нестабільність й невизначеність зовнішнього середовища, посилення конкурентних

відносин на світових й вітчизняних ринках, стрімкий розвиток й зміна технологій, процеси корпоратизації призводять до значного ускладнення управління господарськими одиницями, що зумовлює ускладнення їх контрольних систем. Тому в сучасних умовах контроль набуває характеру основи, що є на всіх рівнях управління.

**Зв'язок авторського доробку із важливими науковими та практичними завданнями.** Розуміння контролю як системи є доволі поширеним в економічній літературі та висвітлено в роботах К. Друрі, Є.В. Калюги, Ч.Т. Хорнгрена [1, 2, 3]. Так, у роботі Є.В. Калюги обґрунтовано поняття економічного контролю як системи, що заснована на сукупності спостережень і перевірок контролюючими органами дотримання вимог чинного законодавства з метою сприяння ефективного використання ринкових принципів в суспільстві [2].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій; виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття.** Значний внесок у дослідження теоретичних і прикладних аспектів проблеми контролю зробили такі вітчизняні та зарубіжні економісти, як Е.А. Аренс, М.Т. Білуха, В.В. Бурцев, Ф.Ф. Бутинець, Дж. К. Лоббек, Є.В. Калюга, Л.В. Нападовська, О.А. Петрик, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко, О. Шпиг, О.Д. Шеремет та інші.

Однак деякі питання є невирішеними. Передусім, серед дослідників немає спільної думки з вихідних понять контролю, зокрема недостатньо уваги приділено контролю як системі, а також управлінським функціям контролю.

**Новизна.** На основі аналізу літературних джерел та практики підприємств гірничодобувної галузі автором статті сформовано концепції економічного контролю: функціональна та системна.

**Методологічне або загальнонаукове значення.** Сучасні умови господарювання суттєво змінюють первинне значення терміна «контроль», вкладаючи у нього істотно більший зміст, ніж просто спостереження та порівняння. Як зазначає І.В. Ващенко, головна визначальна риса контролю – це можливість привести фактичний стан підконтрольного об'єкта з нашими уявленнями; конструктивна дія, що принципово відрізняється від «порівняння», «аналізу», «спостереження», «управління» [4].

**Викладення основного матеріалу.** Одним з суттєвих

недоліків теорії контролю є наявність розбіжностей в розумінні самої природи контролю витрат, що виявляється у наявних суперечностях при використанні термінологічного апарату. В одних роботах вживається термін «економічний контроль», в інших – «господарський контроль», «фінансовий контроль», «фінансово-господарський», «фінансово-економічний» тощо.

На думку автора, визначення цього економічного поняття пов'язано передусім зі сферою його застосування. Контроль витрат має охоплювати не тільки господарську діяльність підприємства, а й зовнішнє середовище в цілому, розглядаючи проблеми розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, перевіряючи фінансові та фінансово-господарські відносини на макро-, мезо- та мікроекономічних рівнях. Саме тому, на думку автора, коректніше застосування терміна «економічний контроль витрат».

Економічний контроль більшість економістів пов'язують з процесом управління ними та визначають як заключну стадію процесу управління, основою якого є механізм зворотного зв'язку; спосіб, що забезпечує порівняння фактичних показників із запланованими; діяльність за виконанням прийнятих рішень; функцію управління.

Водночас, у роботі [4] зазначається, що контроль не є органічною складовою процесу управління, а як самостійне явище є його альтернативою. Автор вказує, що необхідно чітко відрізнити спостереження за станом певних параметрів у розумінні складової управління будь-яким процесом і «контроль» у зовсім іншому розумінні – коли певний суб'єкт має можливість управляти об'єктом, але свідомо не використовує цієї можливості і задовольняється налагодженням контролю за результатами його функціонування.

На думку автора, контроль не можна розглядати як альтернативу управлінню, оскільки контроль є методом його вдосконалення на всіх економічних рівнях та етапах проведення. Дискусіями навколо співвідношення понять «управління» та «контроль» пояснюється наявність концепції економічного контролю, що відрізняються повнотою включення об'єкта та предмета контролю.

Виходячи з наукової концепції, економічний контроль

становить собою динамічну систему економічних знань, що спрямована на усунення негативних явищ у розвитку продуктивних сил і виробничих відносин для їх регулювання у розширеному відтворенні. Як економічна наука контроль виконує пізнавальну та практичну функції.

Автором сформовано дві концепції економічного контролю: функціональна та системна.

Згідно з функціональною концепцією, економічний контроль розглядається в трьох основних аспектах :

- як систематична та конструктивна діяльність керівників та органів управління, одна із основних управлінських функцій;

- як заключна стадія процесу управління, основою якого є механізм зворотного зв'язку;

- як складова частина процесу розробки, прийняття та реалізації управлінських рішень.

Тобто для повнішої характеристики контролю з позицій функціональної концепції, його слід розглядати в двох аспектах: як діяльність суб'єктів контролю та як процес здійснення цієї діяльності.

Відповідно, мета контролю як функції управління – інформаційна прозорість об'єкта управління для забезпечення можливості прийняття ефективних рішень. Таким чином, відображається уявлення про ступінь керованості цього об'єкта, тобто як у результаті управління забезпечується підтримання необхідного стану або дії об'єкта управління у відповідний момент. Стає очевидним, що без максимальної інформаційної прозорості об'єкта управління його адекватне сприйняття не можливе, управлінський вплив не буде приносити бажаного результату й управлінський зв'язок втрачається, що й зумовлює особливу важливість контролю в процесі управління.

О.О. Шпиг і В.В. Дементьев визначають характерну особливість контролю як одного з етапів процесу управління – довгостроковість і зміст, які полягають в запобіганні незаконних і неекономічних господарських операцій на початковій стадії прийняття управлінських рішень, у виявленні порушень нормального ходу господарської діяльності та встановленні їх причин, а також узагальненні передового досвіду господарської діяльності [5, с. 8–9; 5, с. 18].

Особливість контролю як функції управління полягає в його подвійній ролі в процесі управління підприємством. Інтеграція процесу управління призводить до того, що контроль нерідко поєднують з іншими елементами процесу управління.

Прихильники поєднання контролю з економічним аналізом вважають, що його завдання полягає в отриманні фактичних даних, зіставленні їх з критеріями, які характеризують цілі управління, виявленні відхилень, з'ясуванні причин їх утворення [6, с. 51–52]. І оскільки у завдання контролю входять всі вище вказані функції, то, на думку Б.М. Биренбурга, аналіз слід вважати інструментом контролю [6, с. 53].

На особливу увагу заслуговує питання про співвідношення бухгалтерського обліку й економічного контролю. Деякі економісти заперечують правомірність відокремлення економічного контролю від бухгалтерського обліку. Наводиться аргумент, що у бухгалтерського обліку й контролю загальний предмет – стан й використання засобів підприємства. З подібною позицією не можна погодитися, оскільки вона походить від необґрунтованого трактування двох галузей економічної науки, кожна з яких вивчає господарські процеси й явища в своєму аспекті. Бухгалтерський облік є основним джерелом інформаційного забезпечення для виконання різних функцій управління, у тому числі й контролю.

Одночасно в процесі обліку здійснюється контроль за раціональним використанням матеріальних, фінансових й трудових ресурсів, збереженням власності. Контрольні функції виконуються бухгалтерським обліком через всі елементи його методу: документування і інвентаризацію, оцінку і калькуляцію, систему рахунків і подвійного запису. Але за всієї важливості бухгалтерського контролю, теоретичне обґрунтування й розробка усієї сукупності питань методології й організації контролю залишаються поза увагою бухгалтерського обліку.

Тому, на нашу думку, не можна ототожнювати поняття контрольної функції бухгалтерського обліку з поняттям економічного контролю, оскільки останній виступає як результат практичного використання суб'єктами контролю функції обліку, фінансів тощо.

Очевидний той факт, що зі зміною умов господарювання контроль набуває характеру основи, що є майже на всіх рівнях управління підприємством, й забезпечує оптимальний хід процесу управління на всіх його стадіях.

Але, як зазначає В.В. Бурцев, особливість контролю полягає в його подвійній природі в процесі управління, оскільки, з одного боку, він є невід'ємним елементом кожної стадії процесу управління, а з другого – відособленою стадією, що забезпечує інформаційну прозорість на предмет якості перебігу процесу управління на всіх інших стадіях [7].

На думку В.В. Бурцева існує, така інтеграція самої функції контролю:

- горизонтальна – інтеграція контролю й інших функцій контролю на одному рівні управління. В результаті досягається узгодження окремих елементів управління для розв'язання управлінської проблеми;

- вертикальна – інформаційна інтеграція функцій контролю на різних рівнях управління. За такого виду інтеграції функція контролю реалізується на рівнях управління, але на базі однієї інформації, що агрегується [7].

Для того, щоб поглибити розуміння контролю як однієї з найважливіших складових частин поняття управління, розкрити механізм функціонування відносин, що ним відображаються, виявити специфічні особливості різних його складових, розглянемо основні положення системної концепції контролю, згідно з якою контроль є самостійною системою, що діє на усіх рівнях економіки.

Складові елементи системи контролю визначаються по-різному. В.О. Шевчук визначає контроль як систему, яка взаємопов'язана сукупністю контролюючого суб'єкта, контрольних дій та підконтрольного об'єкта [8]. Автор зазначає, що контроль можливий лише тоді, коли є об'єкт, суб'єкт контролю та зв'язок між ними. Н.В. Фірсова вносить корективи до зазначеного складу елементів системи контролю і виділяє також підконтрольні об'єкти та суб'єкти [9].

На думку автора, обмеження елементів системи контролю лише об'єктом, суб'єктом та контрольними діями призводить до розуміння контролю витрат як процесу, що здійснюється на всіх рівнях управління економікою. Оскільки при цьому втрачається

той факт, що системоутворюючим фактором є досягнення певного корисного результату. Саме поняття системи розуміється як сукупність логічно пов'язаних, взаємодіючих, взаємовпливаючих елементів, що спрямовані на досягнення поставлених цілей. Ознаками системності є цілісність, ієрархічність структури, гнучкість зворотного зв'язку.

Тому вважаємо, що система економічного контролю є багатоцільовим та багатофункціональним інтегрованим комплексом взаємопов'язаних елементів, що спрямовані на забезпечення дотримання вимог чинного законодавства та вдосконалення управління економікою на усіх її рівнях. Ця система складається з елементів входу (інформаційне забезпечення контролю), елементів виходу (інформація, отримана за результатами контролю) й сукупності таких елементів: суб'єкт, об'єкт, предмет, середовище контролю, техніка контролю, організаційна структура контролю, метод контролю, оцінка ефективності контролю.

Розробка системи контролю має проходити такі етапи: формування комплексу цілей розвитку й функціонування системи контролю й інформаційне моделювання його структури; становлення системи інформаційних взаємозв'язків між цілями комплексів; моделювання інформаційних потоків у системі контролю; агрегування та дезагрегування інформації за рівнями комплексу цілей; дослідження стійкості сформованої структури комплексу цілей й виявлення можливих змін через появу нових цілей.

Основними цілями розвитку й функціонування системи контролю є такі:

- збереження й ефективне використання ресурсів й потенціалу підприємств;
- своєчасна адаптація організації до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі;
- забезпечення ефективного функціонування підприємства.

Класифікація економічного контролю з позицій системного підходу є важливим напрямком його удосконалення.

За результатами проведеного дослідження можна стверджувати про брак методологічної єдності у підходах до виділення якісної ознаки класифікації видів контролю. Вважаємо,

що при створенні системи ознак класифікації економічного контролю їх кількість має наблизитися до мінімуму.

У більшості робіт форми контролю відносяться до його видів, що, по суті, прирівнює внутрішню властивість предмета і його практичне застосування. У наукових дослідженнях останніх років висловлюється думка про потребу виокремлення понять видів та форм економічного контролю. На користь цієї думки свідчить той факт, що кожен вид економічного контролю має власний погляд на предмет дослідження та відрізняється від інших відношенням до об'єкту контролю, залежністю від нього. Тоді як форми контролю тією чи іншою мірою притаманні усім його видам.

Таким чином, кожен вид контролю становить систему, яка має ряд характеристик, пов'язаних із зовнішнім середовищем. Зовнішній та внутрішній контроль об'єднуються спільною метою, що полягає в правильному й своєчасному відображенні господарських операцій в бухгалтерському обліку й звітності, законності господарських операцій та їх доцільності для підприємства.

Так, дані внутрішнього контролю дають змогу керівництву підприємства та управлінському персоналу отримати оперативну інформацію про відхилення від нормальних умов здійснення господарських операцій, а дані зовнішнього контролю забезпечують керівництву інформацією як про факти здійснення протягом звітного періоду помилок і порушень, а також про недоліки самого внутрішнього контролю.

Зовнішній контроль є дискретним за своєю природою і має на меті насамперед оцінку якості й правильності складання зовнішньої звітності, своєчасності та повноти сплати податків тощо. Інформаційною базою зовнішнього контролю є дані бухгалтерського обліку, які мають свідомо історичний характер, тобто за результатами контролю оцінюється попередній стан підприємства, тому рішення прийняті за даними такого контролю найчастіше спрямовані на виправлення того, що вже сталося.

Основні недоліки, що погіршують результативність зовнішнього контролю, такі: відсутність необхідної безперервності при організації контролю, слабка інформаційна база, переважна перевірка діяльності з позиції правильності розрахунку сум податків та зборів.



Тобто система економічного контролю має певні особливості формування складових елементів залежно від того, який вид контролю використовується.

Важливий класифікаційний аспект контролю – формальний. В економічній літературі на даний момент бракує загально визнаного визначення поняття «форми контролю» й загально визнаних його форм у порівнянні, наприклад, з формами бухгалтерського обліку. Як форми економічного контролю, на нашу думку, слід виокремити такі: документальний контроль, фактичний контроль, автоматизований контроль.

У результаті структурної диференціації у системі економічного контролю автором виділено дві підсистеми: керуюча (суб'єкт контролю) та керована (об'єкт контролю), що здійснюють по відношенню одна до одної контрольні дії.

**Головні висновки.** На основі аналізу літературних джерел та діяльності підприємств автором статті сформовано наступні концепції економічного контролю: функціональна та системна. З'ясовано, що згідно функціональної концепції економічний контроль охоплює усі функції управління, не поглинаючи їх, а взаємодіючи з ними та оптимізуючи їх проведення. Тому, теоретично розглядаючи кожен функцію як окремий елемент процесу управління, можна стверджувати, що елемент контролю є на кожній з них. Набули подальшого розвитку дослідження економічної сутності системи економічного контролю. У результаті визначено, що система економічного контролю є багатоцільовим та багатофункціональним інтегрованим комплексом взаємопов'язаних елементів, що спрямовані на забезпечення дотримання вимог чинного законодавства та вдосконалення управління економікою на усіх її рівнях. Ця система складається з елементів входу (інформаційне забезпечення контролю), елементів виходу (інформація, отримана за результатами контролю) й сукупності взаємопов'язаних елементів.

**Перспективи використання результатів дослідження.** Класифікація економічного контролю з позицій системного підходу є важливим напрямом його удосконалення. Обґрунтовано, що при створенні системи ознак класифікації економічного контролю їх кількість повинна наближатися до мінімуму, до того ж якісно розкриваючи сутність самого явища та відповідаючи

вимогам чинного законодавства. Застосування в єдиному контрольному процесі двох запропонованих концепцій контролю сприятиме більшій інформаційній прозорості даних про господарські процеси та явища.

#### Список використаних джерел

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табапиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
2. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
3. Хорнгрэн Ч.Т. Бухгалтерский учёт. Управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрэн, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
4. Ващенко І.В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / І.В. Ващенко. – Київ. 2005. – 22 с.
5. Шпиг О.О. Ревизия и контроль в торговле / О.О. Шпиг. – М.: Экономика, 1982. – 203 с.
6. Биренбург Б.М. Сущность общей функции контроля // Социалистический контроль: методы и проблемы / Б.М. Биренбург. – Киев: Наук. думка, 1985. – 105 с.
7. Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения / В.В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – №4. – С. 10-20.
8. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою: (Монографія) / В.О. Шевчук. – К.: Київський державний торгово-економічний інститут, 1998. – 371 с.
9. Фірсова Н.В. Класифікація контролю торговельних витрат та напрямки її удосконалення / Н.В. Фірсова // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць. – Вип. 220. – Т.3. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – С.865-873.