

18. Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит : учебник / Л. В. Сотникова. – М. : Фин-статинформ, 2000. – 239 с.
19. Сухарева Л. А. Контроллинг – основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева. – Донецк : НОРД комп'ютер, 2000. – 210 с.
20. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан ; перевод с нем. под. ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
21. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : монографія / В. О. Шевчук. – К. : КДТЕУ, 1998. – 371 с.

Мария Шигун. Структура и объекты внутреннего контроля как составляющей системы экономической безопасности предприятия. Обоснованы изменения в структуре системы внутреннего контроля на основе ее участия в процессах обеспечения экономической безопасности предприятия. Выявлены ограничения внутреннего контроля, связанные с проявлением соответствующих видов риска, расширены требования к специалистам службы внутреннего контроля, отражающие их работу с рисками деятельности. Определен круг объектов внутреннего контроля как составляющей системы экономической безопасности предприятия: 1) на уровне предприятия (характеризует контроль системы и, соответственно, охватывает все риски общеэкономического характера, которые могут влиять на деятельность предприятия в целом); 2) на уровне подразделений и служб (отражает контроль подсистем и связан с оценкой рисков, проявляющихся в деятельности структурных единиц предприятия); 3) на уровне отдельных операций (отражает контроль элементов и выполняется во время, до и после совершения хозяйственных операций, связан с проявлением конкретных видов экономического риска, технико-технологических рисков, социальных и других видов риска).

Ключевые слова: экономическая безопасность, безопасность деятельности предприятия, внутренний контроль, субъекты внутреннего контроля, объекты внутреннего контроля.

Mariya Shygun. The Structure and Objects of Internal Control as a Component of Economic Security of Enterprise. Substantiated changes in the structure of the internal control system, given its participation in the processes of economic security of enterprise. Identified possible limitations of internal control system related to the expression of the relevant types of risk, expanded requirements for professionals of internal control for their work with risk of activity. Range of objects of internal control system defined as a component of economic security of enterprise: 1) at the enterprise level (display control of the system and therefore covers all of general nature risks, which may affect on the activity of the enterprise as a whole); 2) at the level of departments and services (displays control of subsystems and associated with the assessment of the risks that occur in the structural units of the enterprise); 3) the level of individual transactions (displays control of elements and implemented during, before and after the business operations associated with the expression of specific types of economic risk, technical, technological risks, social and other risks).

Key words: economic security, security of enterprise's activity, internal control, internal control subjects, internal control objects.

УДК 657.633:631.15

Катерина Мельник – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

Оперативний контроль на сторінках історії бухгалтерського обліку

У статті проведено дослідження історичного розвитку оперативного контролю крізь призму еволюції відносин між людьми та громадами в різні часові періоди. Виявлено, що оперативний контроль виник як не усвідомлена потреба людства й трансформувався в одну з основних функцій управління діяльністю підприємств.

Ключові слова: оперативний контроль, управління, історія, еволюція, господарська діяльність.

Постановка наукової проблеми та її значення. Історія є унікальним джерелом, що дає можливість зрозуміти причини виникнення певних понять та необхідність у їх існуванні.

Погоджуючись із Х. Р. Хіменесом у тому, що «надо не искать новые пути, не идти вперед, а углубляться», уважаємо, що результати ретроспективних досліджень створюють основу для уточнення теоретичної суті й властивостей оперативного контролю, а також дають змогу вдосконалити практичні прийоми й способи здійснення окремих контрольних процедур й операцій відповідно до сучасних реалій та інформаційних потреб користувачів. У зв'язку із суперечливим розвитком оперативного контролю висловлено низку суперечностей і гіпотез. Науковці проводять дискусії та семінари з питань існування оперативного контролю як окремої форми чи лише прийому господарського контролю.

Аналіз досліджень цієї проблеми. Вагомий внесок у вивчення його історії здійснено такими вітчизняними й зарубіжними вченими, як Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. В. Гавришко, В. Мітрофанов, М. С. Пушкар, Р. В. Романів, Я. В. Соколов, Л. О. Сухарева, В. О. Шевчук та ін. Науковці звертали увагу на дослідження критеріїв поділу й меж між окремими етапами виникнення та розвитку оперативного контролю. Особливим внеском учених можна вважати виявлення й виокремлення його специфічних ознак та особливостей, що присутні на всіх стадіях еволюції й дають підставу висловити думку про системність здійснення оперативного контролю.

Однак питання з'ясування основних історичних подій, джерел і фактів, що вплинули на появу й виникнення оперативного контролю, а також його формування як самостійної функції управління та окремої економічної категорії до сьогодні залишається відкритим.

Мета й завдання статті. **Мета розвідки** – провести комплексне дослідження історичного розвитку оперативного контролю, довести гіпотезу про його виникнення як неусвідомленої потреби людства та з'ясувати його в сучасній обліковій науці.

Виклад основного матеріалу й обґрунтування отриманих результатів дослідження. Зародження оперативного контролю відбулося давним-давно, коли з'явилися перші прояви свідомої співпраці людей. Його на початку спонтанне виникнення обумовлене необхідністю в неупереджених та своєчасних даних про забезпеченість населення певними благами на конкретний момент. Ще на ранніх стадіях людських взаємин формується потреба в поточній і якісній інформації про обсяг виробленого (добутого) й спожитого продукту. Виробництво та споживання, що з'явилися при першому поділі праці, вимагали постійного огляду за процесом їх здійснення, оскільки незначні порушення ставили під загрозу життя людей, котрі ними займалися. Задоволення такої потреби сьогодні є аналогом одного з основних завдань оперативного контролю, а саме: перевірка формування виробничих витрат, собівартості та якості продукції. Поява й еволюція оперативного контролю спричинена розвитком суспільно-економічних відносин у різних формах і напрямках. Л. П. Круглікова-Гречанова вважає, що історія будь-якого явища починається там, де з'являються перші ознаки суспільного життя людей [8, с.14]. Н. В. Виговська зауважує, що контроль виник разом із суспільством як необхідна умова спільної праці (господарювання) з видобутку засобів праці [4, с. 11].

При виникненні суспільних відносин існує найпростіша потреба у встановленні деяких норм і порівнянні їх із фактичним станом речей. В. О. Шевчук та І. К. Дрозд зазначають: «Людина реагує на факти, що заважають її існуванню в природному середовищі, усвідомлюючи відмінність між холодом і теплом, уникаючи останнього, між смачним і бридким – прагнучи першого тощо. Організм людини визначає норми її життя – все, що шкідливе, є відхилення, якого треба уникнути» [6, с. 7]. Прототип такого сьогодні – це склад інформаційного забезпечення оперативного контролю, до якого доцільно відносити фактичні, плановані й нормативні відомості про погодні, кліматичні та інші умови господарювання.

Пізніше, у період другого поділу праці, виникає необхідність у достовірному забезпеченні різноманітних даних для процесів обміну й розподілу. Такі запити учасників суспільних відносин задовольнялись у найкоротші терміни, оскільки затримка у своєчасній інформації чи її недостовірність призводила до значних матеріальних і людських (трудових) утрат, пов'язаних із нераціональним використанням результатів виробництва. У сучасних умовах оперативний контроль бере участь у попередженні формування непередбачених витрат та нецільового використання майна.

Коллективна праця забезпечувала населення продукцією першої необхідності, але водночас потребувала точного відображення участі кожного в досягненні результатів. Тому виникає одночасна потреба як в обліку – у формі фіксування певних відомостей, так і в контролі його якості та достовірності. М. С. Пушкар зазначає, що в давні часи облік і контроль господарської діяльності

були нероздільні, тісно взаємопов'язані [9, с. 152]. На цьому наголошував і К. Маркс, який підкреслював, що в первіснообщинних умовах господарський облік як інструмент контролю здійснювався в інтересах громади [12, с. 2]. Отже, оперативний контроль використовує облікову інформацію та одночасно впливає на її якість із метою задоволення потреб власника й прийняття виважених і своєчасних управлінських рішень.

Є. А. Вознесенський зазначає, що виникнення контролю пов'язано з поділом суспільства на антогоністичні класи, із появою держави [5, с. 3]. На нашу думку, саме його розвиток, а не виникнення обумовлювався соціальними традиціями, нормами, правилами поведінки, цілями країни чи панівного класу. Тому на ранніх стадіях еволюції господарських відносин їхні суб'єкти звичайно не ставили перед собою завдань щодо вибору підходів і прийомів здійснення оперативного контролю. Але точна мета та конкретний результат від його проведення обов'язково були їм відомі. Так, Н. Г. Виговська зауважує, що в первісному суспільстві контроль був неусвідомленою потребою, оскільки несвідомо контролювалася правильність розподілу та споживання [4, с. 12]. Контроль сформування як діяльність, що здійснювалася мимоволі. Прототипом такого в сучасних умовах є застосування прийомів логіки, використання досвіду та інтуїції при виконанні оперативного контролю.

Удосконалення загальносуспільних відносин, розширення меж й обсягів виробництва спричинили формування окремих господарств і, як наслідок, – появу та ведення господарської діяльності. Зростання значення контролю в таких умовах підсилювалось. Б. А. Бор'ян стверджує, що не можна допустити відсутності господарського контролю в господарському житті держави й суспільства [1, с. 11]. З'являється потреба в перевірках процесів виробництва та споживання в середині окремих груп осіб із метою уникнення дефіциту певних благ. Виникає необхідність у правильності проведення розрахунків у результатів розподілу й обміну одержаних результатів праці між іншими господарствами, що брали деяку участь у їх виробництві. У результаті виникнення господарського контролю спричинене розвитком відносин власності, урізноманітненням видів діяльності та суспільним прагненням до збереження й раціонального використання власних ресурсів. Н. Г. Виговська зазначає, що із суспільної діяльності контроль перетворився на владні відносини, що виникають із володінням власністю [4, с. 12]. Важливою перспективною для подальшого дослідження еволюції оперативного контролю є той факт, що саме він у часовому проміжку з'явився раніше, ще за існування найпростіших соціальних формацій, і став передумовою становлення господарського контролю. Сьогодні оперативний контроль – складова частина системи господарського контролю, але зростає потреба у визначенні його місця в ній.

Ускладнення й урізноманітнення різних операцій, розрахунків і процедур спричинювали формування методичних прийомів та способів здійснення оперативного контролю. Досліджуючи історію розвитку контролю, М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів у книзі «Історія обліку та контролю господарської діяльності» зазначали, що в Древньому Єгипті використовували прибутково-видаткові книги, у яких щоденно фіксували факти надходження й розподілу господарських засобів [9, с. 14]. Такий спосіб дав змогу в будь-який момент порівняти фактичні й облікові дані. Також створено посаду комірника, який ніс повну матеріальну відповідальність за стан і наявність окремих володінь та складав щоденні звіти про витрати. У таких звітах відображали рух цінностей стосовно постачальників і покупців, а попередньо (протягом дня, зміни) статті витрат групували за аналітикою. Я. В. Соколов зауважує, що таким чином формувались основи для появи перших щоденних балансів. Також щоденно проводили звірку щодо складів і «управління ними» [11, с. 29]. Аналогом інформаційного забезпечення оперативного контролю в сучасних умовах є складання й ведення накопичувальних відомостей, журналів за напрямками діяльності відповідно до внутрішніх потреб виробництва, а також касові, товарні та інші звіти. Матеріально-відповідальні особи сьогодні визначені законодавством і включені до суб'єктів оперативного контролю. Зіставлення фактичних і нормативних чи планових показників широко застосовується в сучасній практиці контролю.

В Афінах спеціальні чиновники й контролери здійснювали раптові інвентаризації рухомого та нерухомого майна. Я. В. Соколов зазначає, що в Древньому Римі створено книгу *Adversaria*, призначену для щоденного запису фактів господарського життя [7, с. 19]. Цікавою особливістю є те, що такий документ був чорновим («чорнова книга»), тобто записи в ньому могли бути неточними, із

виправленнями, здійснювалися швидко, відповідно до часу протікання окремих операцій. Перевага своєчасності інформації над її достовірністю в оперативному контролі сьогодні визнана, оскільки лише дані, що можна отримати, швидко дають змогу уникнути небажаних господарських явищ.

Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко пов'язують розвиток контролю з розвитком суспільства. Н. Г. Виговська зазначає, що необхідність контролю і його роль у господарстві визначалися самим життям цього суспільства [4, с. 14]. Рабовласництво внесло свої корективи в процедуру здійснення оперативного контролю. Доба феодалізму відзначилася розвитком товарно-грошових відносин і товарного виробництва. Крім того, зростання впливу церкви через зосередженість у її руках значних земельних угідь посилювало значення своєчасних перевірок позикових операцій. Тоді відбувається поділ торгівлі на зовнішню й внутрішню, що спричинило рух капіталу та виникнення ризиків, пов'язаних зі здійсненням розрахунків. Тому контроль виконувався для перевірки розрахунків із покупцями, банками, наявністю та рухом капіталу, зміцненням феодальної власності, а також контроль за формуванням доходів і витрат власників та збереженням їхньої власності [3, с. 9–10]. Саме за таких умов починає формуватися наукове підґрунтя обліку й контролю. Про це свідчить видання книг Луки Пачолі, Бенедикта Котрульї, Симона Стевіна, Жака Саварі, Яна Імпіна.

Н. Г. Виговська зауважує: «У надрах феодалізму відбувся ще більш широкий розподіл контролю на зовнішній і внутрішній» [4, с. 14]. Так, виникли нові об'єкти обліку й контролю, а саме раби, кріпаки, «селянські душі». Зростання обсягів господарських операцій, їх ускладнення та неоднорідність вимагали великого числа записів із метою перевірки їх правильності та доречності. Раймонд де Рувер писав, що наявність великої кількості записів дублювального характеру може розглядатися як недосконалий метод забезпечення внутрішнього контролю [8, с. 27]. Отже, розвиток суспільно-економічних відносин за часів феодалізму спричинив усвідомлений поділ контролю на зовнішній і внутрішній. Феодал, намісник чи лихвар добре розуміли, що існують процеси, які потребують повсякчасних оглядів, спостережень, перевірок (кількість рабів, їхня трудова участь, якість праці, раціональність використання ресурсів, своєчасність та повнота оприбуткування результатів діяльності). Крім того, власник знав, що на основі поточної діяльності формується його узагальнений майновий стан. Його оцінка здійснювалася періодично, але виникала потреба в контролі за якістю, справедливістю й неупередженістю її проведення. Таке усвідомлення привело до зародження зовнішнього контролю в Англії та стало передумовою становлення сучасного аудиту у світі. Так виникли дві форми контролю: зовнішній, що, на думку Н. Г. Виговської, охоплював ревізію балансів і звітності стороннім особами, та внутрішній, що засекречував рух і наявність торгового капіталу, кредитні й розрахункові операції між купцями, лихварями, банками, процеси виробництва та приватну власність на засоби виробництва [4, с. 15]. О. А. Петрик пише, що поштовхом до розвитку зовнішнього контролю є «зіткнення інтересів держави і власників торговельних і промислових підприємств: з одного боку, держава прагне до максимального оподаткування доходів, а з іншого – власники суб'єктів господарювання намагаються мінімізувати суми податкових платежів» [10, с. 10]. Поштовхом до становлення й розвитку внутрішнього контролю не можна вважати вплив держави на діяльність суб'єктів господарювання, оскільки остання виникла ще задовго до формування держав. Причина його появи – зіткнення інтересів власника (феодала) і його підлеглих (рабів). Отже, внутрішній контроль з'явився раніше задля забезпечення існування певних господарств і є прототипом сучасного внутрішньогосподарського. Внутрішньогосподарський контроль виконує широкий спектр завдань, починаючи з оперативного повідомлення власника чи інших зацікавлених осіб про зміни та відхилення в діяльності та закінчуючи перевіркою правильності відображення здійснених операцій у регістрах бухгалтерського обліку й звітності. На ранніх стадіях розвитку суспільства він уключає як оперативний, так і наступний контроль. Оперативний виник ще з часів перших суспільних відносин, коли про рабовласництво та феодалізм ще не йшлося. Його окремі елементи (об'єкти, суб'єкти, прийоми, зокрема інвентаризація) з'явилися раніше за інші види контролю. Саме з цього випливає фундаментальний висновок про те, що оперативний контроль – основа виникнення господарського, у тому числі внутрішньогосподарського контролю (рис. 1).

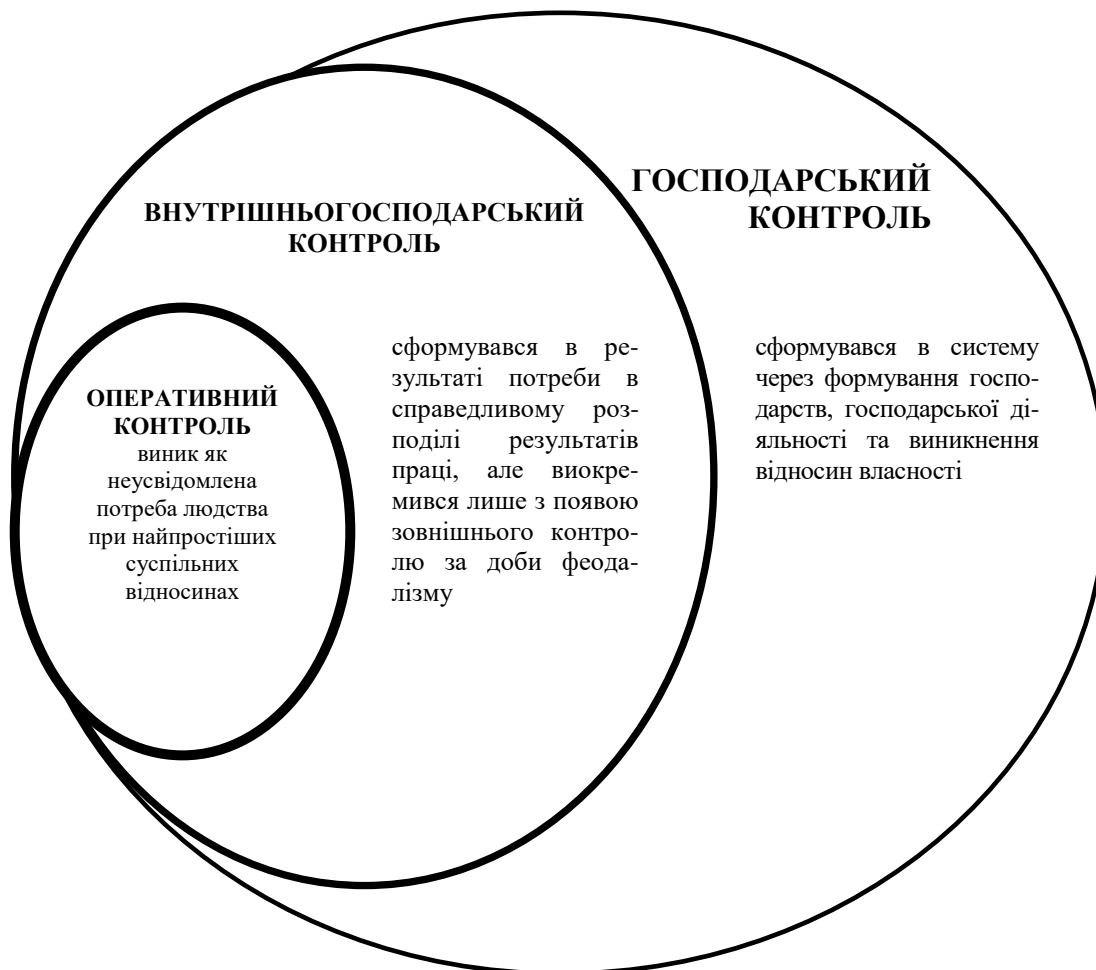


Рис 1. Еволюція оперативного контролю

Характер суспільного ладу та розмаїття форм власності зумовили формування оперативного контролю як особливого виду діяльності. Виникнення й розвиток оперативного контролю не відбулися самостійно. Процес його становлення складний і пов'язаний, насамперед, із розвитком суспільства та суспільно-економічних, пізніше – політичних відносин.

Висновки та перспективи подальшого дослідження. Історичні аспекти еволюції оперативного контролю дали змогу визначити його місце в системі господарського контролю загалом. У результаті хронологічного вивчення різноманітних епох соціально-економічного розвитку, причин зародження й становлення відносин власності, передумов появи та урізноманітнення форм господарювання обґрунтовано, що оперативний контроль виник як неусвідомлена потреба людства при найпростіших суспільних відносинах. Його властивості й специфічні ознаки виявлялися на практиці ще з початком виникнення та еволюції господарських відносин і стали основою для інших видів та форм контролю. Тому оперативний контроль потрібно вважати ядром (невіддільним складником) господарського й внутрішньогосподарського контролю зокрема, що забезпечує високу якість їх проведення та вимагає врахування при подальших дослідженнях і вдосконаленнях його організаційно-методичних основ.

Джерела та література

1. Борьян Б. А. Государственный контроль в СРСР и Западной Европе / Б. А. Борьян – М. : [б. и.], 1928.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. для студ. вузів спец.і «Облік і аудит» вищих навальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 3-тє вид. доповн. і переробл. – Житомир : ЖІТІ, 2005. – 480 с.
3. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве : учеб. пособие / [Д. М. Фесенко, М. Я. Штейнман, И. В. Атрощенко]. – Киев : Выща шк.; Гл. изд-во, 1987. – 360 с.

4. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
5. Вознесенський Є. А. Финансовий контроль в СССР / Є. А. Вознесенський. – М. : Юрид. л-ра, 1973. – 134 с.
6. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук – К. : ТОВ «Імекс – ЛТД», 2007. – 304 с.
7. Пачоли Лука. Трактат о счетах и записях / изд. подгот. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 286 с.
8. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
9. Пушкар М. С. Історія обліку і контролю господарської діяльності : навч. посіб. / М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. – Тернопіль : Карт-бланк, 2003. – 223 с.
10. Раймонд де Рувер. Как возникла двойная бухгалтерия / Раймонд де Рувер. – М. : Госфиниздат, 1958.
11. Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета: необходимость и особенность / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – №1. – С. 33–36.
12. Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шерр. – М. : Экон. жизнь, 1925. – 575 с.

Мельник Екатерина. От общественной потребности к функции управления: эволюционное развитие оперативного контроля. В статье проводится исследование исторического развития оперативного контроля сквозь призму эволюции отношений между людьми и общинами в разные временные периоды. Выявлено, что оперативный контроль возник как осознание необходимости человечества и трансформировался в одну из основных функций управления деятельностью предприятий. Обосновано, что оперативный контроль возник как неосознанная потребность человечества при простейших общественных отношениях. Его свойства и специфические признаки проявлялись на практике еще с началом возникновения и эволюции хозяйственных отношений и стали основой для других видов и форм контроля. Поэтому оперативный контроль следует считать ядром (неотделимой составляющей) хозяйственного и внутривозвращенного контроля в частности, что обеспечивает высокое качество их проведения

Ключевые слова: оперативный контроль, управление, история, эволюция, хозяйственная деятельность.

Melnyk Kateryna. From Social Needs to the Functions of Management: Evolution of Operational Control. The article studies the historical development of operational control in the light of the evolution of the relationship between people and communities in different time period. Revealed that operational control has emerged as not understanding the needs of humanity and transformed into one of the main functions of management of enterprises. Its properties and specific characteristics manifest in practice since the beginning of the emergence and evolution of economic relations and the basis for other types and forms of control. Operational control should be considered a core (integral part) business and internal control including providing high quality of their

Key words: operational control, management, history, evolution and economic activity.

УДК 657.474.5

Мирослава Кулинич – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

Вибір методу обліку витрат і системи калькулювання та їх вплив на результат діяльності

У статті досліджено вплив методів обліку витрат та калькулювання на результати діяльності як один з інструментів забезпечення гнучкого господарювання. Розглянуто, як на прикладі використання традиційного методу обліку витрат і калькулювання (позамовний) та нетрадиційного (методу-АВС) можна оцінити результати роботи підприємства, а в подальшому – прийняти рішення щодо вибору випуску продукції.

Згруповано фактори, що спонукають до вибору того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання.

Підприємство обирає найоптимальніший метод, специфіку та особливості якого відображають у послідовності процесів обліку витрат виробництва й формування собівартості готової продукції.