

УДК 657.631

**Р. О. Савченко**

к.е.н.

Житомирський національний агроєкологічний університет

## **ТРАНСФОРМАЦІЯ КОНТРОЛЮ ДО ВИМОГ УПРАВЛІННЯ**

*Окреслено передумови розвитку системи управлінського контролю та обґрунтовано необхідність її постійної трансформації відповідно до вимог зовнішнього та внутрішнього середовищ. Дана характеристика теоретико-організаційним аспектам запровадження системи управлінського контролю, а саме: визначено варіанти організації управлінського контролю, окреслено права і обов'язки суб'єктів контролю, встановлено критерії оцінки ефективності системи управлінського контролю, доведена необхідність освоєння методів ризик-орієнтованого контролю у сучасних умовах господарювання. Доведено, що управлінський контроль може ефективно функціонувати за умови відповідності інноваційним процесам підприємства, діючому вітчизняному законодавству та вимогам, які ставляться міжнародними інститутами.*

**Ключові слова:** управлінський контроль, управління, система контролю, підприємство, стандарти контролю.

### **Постановка проблеми**

Запорукою ефективного функціонування та забезпечення прибутковості будь-якого підприємства є не лише наявність «своїх» ніш в ринковому просторі, добре налагоджені ділові стосунки із партнерами, але і належно організована система управлінського контролю. Слід відмітити, що контроль притаманний кожному суб'єкту господарювання, проте ефективність його функціонування може бути різною. Це залежить, перш за все, від потреби апарату управління в інформації, що генерується за допомогою виконання контролем своїх функцій, від далекоглядності керівництва стосовно одержання ефекту від використання контрольної інформації. Якщо характеризувати в загальному систему контролю вітчизняних підприємств, то хоч існуюча практика здебільшого і дає можливість досягти стратегічних та поточних цілей, які вони перед собою ставлять, але не завжди це робиться із економічною доцільністю. Також система орієнтована на концентрацію контролю пріоритетно на вищому рівні управління і, як наслідок, зниженню відповідальності на інших рівнях управління.

### **Аналіз останніх досліджень та публікацій**

Питанням функціонування та розвитку системи управлінського контролю у підприємствах присвятили праці вітчизняні та зарубіжні вчені: серед них: Е. Аренс, М. Т. Білуха, О. С. Бородкін, Б. І. Валуєв, І. К. Дрозд, К. Друрі, Є. В. Калюга, Г. Г. Кірейцев, Л. М. Крамаровський, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, Л. П. Кулаковська, М. Мескон, М. В. Мурашко, Л. В. Нападівська, В. П. Пантелеєв,

Ю. В. Піча, М. С. Пушкар, О. Ю. Редько, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, Л. О. Сухарева, Б. Ф. Усач, М. Г. Чумаченко, В. О. Шевчук, Ю. С. Цаль-Цалко, Д. Хан, Ч. Хорнгрен. Проте потреба у підвищенні ефективності системи управлінського контролю обумовлює необхідність проведення подальших досліджень у визначенні його місця в організаційній системі підприємства та обґрунтування його ролі у процесі управління.

### **Мета, об'єкт та методика дослідження**

Метою дослідження є обґрунтування передумов розвитку та необхідності трансформації системи управлінського контролю вітчизняних підприємств відповідно із вимогами розвитку зовнішнього та внутрішнього середовища. Об'єктом дослідження є система управлінського контролю в умовах трансформації вітчизняної економіки. У ході проведеного дослідження використовувалися такі економічні методи: діалектичний метод пізнання при узагальненні поняття «управлінський контроль», індуктивний (на етапі збору, систематизації та обробки інформації) та дедуктивний (у процесі теоретичного осмислення проблеми).

### **Результати дослідження**

У сучасних умовах розвитку ринкової економіки створення та розвиток системи управлінського контролю у вітчизняних підприємствах необхідний для підвищення гарантій досягнення місії суб'єкта господарювання, підвищення ефективності управління ним, підтримання високого рівня довіри з боку інвесторів. При цьому, потрібно враховувати, що ефективність системи управлінського контролю буде прослідковуватися за умови її відповідності інноваційним процесам притаманним підприємству, відповідності чинному законодавству та вимогам, які ставляться міжнародними інститутами. Необхідний перехід від дублювання вимог зовнішнього контролю до управлінського контролю пріоритетних ланок функціонування та розвитку підприємства.

Проведені дослідження функціонування системи управлінського контролю у вітчизняних підприємствах показали, що його організація та методологія на практичному рівні використання не завжди базується на останніх досягненнях у цій сфері. Причинами такого становища, з нашої точки зору, є те, що керівниками будь-яких рівнів управління у великих та середніх підприємствах, переважно, є наймані працівники, які не завжди мотивовані у своїй діяльності, а отже, підвищується ризик зловживань службовим становищем, проводиться некоректна оцінка господарських операцій стосовно їх економічності та господарської доцільності, нерозуміння власників підприємств у необхідності створення дієвої системи контролю, відсутність належної теоретичної підготовки та практичного досвіду з організації контролю працівниками підприємства.

Як вже відмічалось, система управлінського контролю є у кожному підприємстві. При цьому, слід пам'ятати, що ця система не повинна мати сталу форму, а постійно трансформуватися відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищах. Основною передумовою розвитку системи управлінського контролю має слугувати можливість залучення працівників підприємства до здійснення контрольних функцій. Це дасть змогу своєчасно та повністю виявляти недоліки й не використовувані резерви у діяльності кожного структурного підрозділу, його керівників та посадових осіб. Доцільним є наближення процесу проведення контролю до місць виникнення витрат та здійснення операцій. Це дасть можливість підсилити превентивність контролю, буде сприяти своєчасному виявленню порушень та недоліків у господарській діяльності підприємства і тим самим сприяти підвищенню ефективності діяльності суб'єкта господарювання, раціональному використанню всіх видів ресурсів підприємства з метою досягнення поставлених стратегічних цілей.

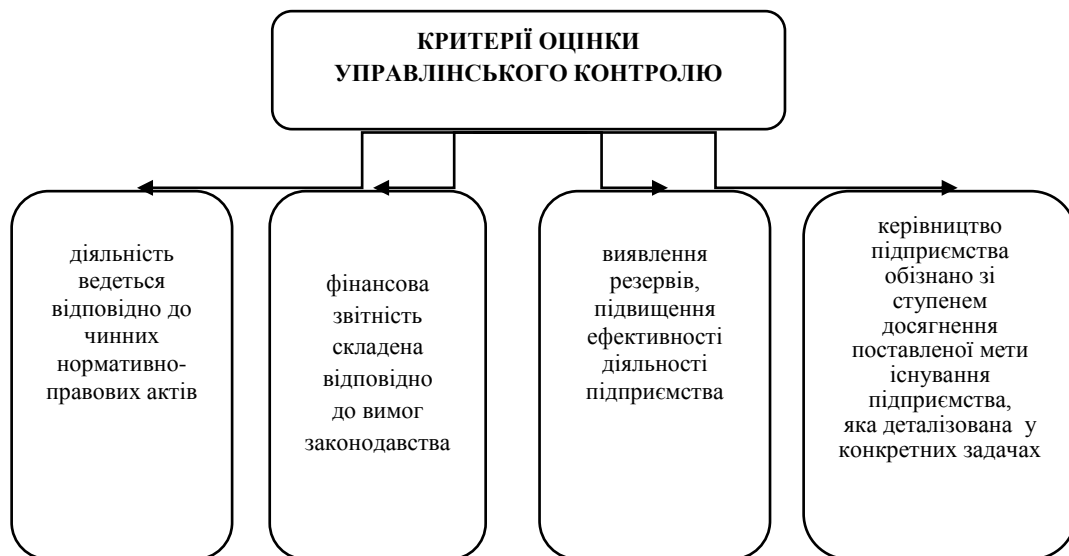
Для того, щоб суб'єкти управлінського контролю повністю виконували притаманні їм функції, в межах своїх повноважень, необхідно чітко окреслити права і обов'язки, що будуть регулювати їх поведінку у процесі виконання ними своїх контрольних функцій. Доцільно прописати окремим пунктом у посадових інструкціях підприємства перелік норм та правил поведінки при взаємовідносинах із посадовими особами, діяльність яких вони перевіряють, та сферу повноважень суб'єктів управлінського контролю. При цьому, останні повинні усвідомлювати свою відповідальність із проведення контрольних процедур, а вище керівництво підприємства мати повноваження в прийнятті жорстких дій у випадку недостатньої уваги менеджменту до питань контролю. У підприємствах потрібно стимулювати зростання відповідальності працівників за якість своєї діяльності, їх готовність до саморегулювання. Делегування повноважень створить умови для покращення зворотних зв'язків у системі управління.

У глобальному розумінні ефективний розвиток підприємств може бути здійснений лише за умови успішної модернізації системи управління, дієвості бухгалтерського обліку, у частині інформаційного забезпечення життєдіяльності підприємства та освоєння методів ризик-орієнтованого контролю. Раціональним є трансформація системи управлінського контролю у напрямку зміни якісних характеристик контрольної роботи, тобто освоєння нових технологій та модернізація використовуваних.

У процесі розвитку системи управлінського контролю потрібно також зважати на те, що кардинально змінився характер контрольної діяльності у сучасних умовах розвитку ринкової економіки. За допомогою поширення автоматизації діяльності суб'єктів господарювання, покращенню інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень стає можливим перехід від періодичності проведення контрольних заходів до створення системи

моніторингу ризиків, проведення оперативного та стратегічного контролінгу, а також створення відділу внутрішнього аудиту у системі внутрішнього контролю. При цьому, контроль має проводитися комплексно.

Під час трансформації системи управлінського контролю, відповідно до вимог та поставлених цілей, потрібно встановлювати критерії його ефективності. Можна виділити такі критерії оцінки (рис. 1):



**Рис. 1. Критерії оцінки системи управлінського контролю**

*Джерело:* власні дослідження.

При постановці мети управлінського контролю потрібно враховувати, що, виконуючи свої функції, він має сприяти оптимальному досягненню цілей підприємства із обов'язковим дотриманням принципу економічності. Власне, справи проведення контрольних заходів у межах системи управлінського контролю – це справа і бажання конкретного власника або ж керівника підприємства. Проте існують випадки, коли управлінський контроль має бути приманний підприємству в обов'язковому порядку – у випадку, коли фінансова звітність економічного суб'єкта господарювання підлягає обов'язковому аудиту (відкриті акціонерні товариства, емітенти цінних паперів, підприємства з іноземними інвестиціями та ін.).

На практиці може бути декілька варіантів структури самої служби управлінського контролю.

Таблиця 1. Варіанти організації служби управлінського контролю

Суб'єкт управлінського контролю	Підстава	Розмір суб'єкта господарювання
Спеціалізований структурний підрозділ	посадова інструкція, трудовий договір	великі, середні
Стороння організація	договір про надання послуг	малі

Джерело: власні дослідження.

Може бути організований окремий структурний підрозділ або визначена посадова особа для виконання процедур управлінського контролю. Перелік функцій і завдань, покладених на службу (посадову особу), визначається у локально-нормативному документі, наприклад, у Положенні або внутрішній процедурі. Також обов'язки щодо здійснення функцій внутрішнього контролера повинні бути зазначені у трудових договорах та посадових інструкціях працівників структурних підрозділів. Таку форму організації системи внутрішнього контролю доцільно використовувати у великих та середніх підприємствах. При цьому, потрібно попереднього прорахувати економічний ефект від створення такої служби. Адже витрати на її утримання мають бути нижчими від того, який ефект прослідковується внаслідок здійснення внутрішнім контролером своїх функцій. Однією із умов дотримання економічності проведення контролю є забезпечення його проведення на методологічному рівні. Всі інструменти, терміни, документація, особливості вибірки мають бути відображені у внутрішньому регламентуючому документі. Результати контролю служать передумовою для проведення інших заходів внутрішнього контролю: навчання співробітників, консультаційної підтримки і тощо.

Є інший варіант в організації системи управлінського контролю, який доцільно використовувати у невеликих підприємствах – укладення відповідного договору із контрагентом, який спеціалізується на наданні послуг управлінського контролю, наприклад із аутсортинговою компанією або аудиторською фірмою. Які це будуть послуги, і в якому обсязі вони можуть здійснюватися – буде визначати договір надання послуги між контрагентами.

До працівників відділу управлінського контролю повинні ставитися високі вимоги щодо знань бухгалтерського обліку, податкового, трудового та цивільного законодавств. Для виконання цієї вимоги їм потрібно постійно підтримувати високий рівень своїх професійних знань і умінь. І це теж повинно враховувати керівництво підприємства при організації роботи відділу внутрішнього контролю.

Як вже зазначалося, одним із видів діяльності працівників системи управлінського контролю у вітчизняних підприємствах може бути надання методологічної та консультаційної допомоги співробітникам бухгалтерії в розрізі

різних облікових ділянок, з питань організації бухгалтерського обліку, оподаткування, забезпечення єдиного підходу до відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Адже працівник відділу управлінського контролю аналізує ситуацію і надає готове рішення із спірного питання. Консультаційна підтримка бухгалтерів підприємства вимагає певної регламентації. Запити, що надходять від них, необхідно фіксувати й аналізувати для прийняття подальших рішень. При проведенні контролю, у першу чергу, варто звернути увагу на запити з розряду ризикових і складних, також вони будуть слугувати матеріалом для проведення навчальних заходів.

### **Висновки та перспективи подальших досліджень**

Сталий розвиток підприємства може бути забезпечений лише за умови постійного контролю за виробничо-фінансовою діяльністю. Одним із шляхів вирішення цього завдання може слугувати створення дієвої системи управлінського контролю шляхом виокремлення в організаційній структурі відділу управлінського контролю (посадової особи – внутрішнього контролера) або ж шляхом споживання послуг спеціалізованих сторонніх організацій.

Перспективи подальших наукових досліджень пов'язані з дослідженням механізму формування дієвої системи управлінського контролю на основі використання ризик-орієнтованого підходу, а також подальшого вивчення вимагає система факторів, що впливають на ефективність функціонування даного виду контролю.

### **Література**

---

1. *Anthony R. Management Control Systems / R. Anthony, V. Govindarajan.* – Chicago: Mc-Graw- Hill IRWIN, 2007. – 768 p.
  2. Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ru.wikipedia.org/wiki/>
  3. *Сухарева Л. О.* Контроль управлінських рішень: системний підхід: монографія / Л. О. Сухарева, В. М. Стефківський. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 236 с.
  4. *Костирко Р. О.* Системно-цільовий підхід до організації внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень / Р. О. Костирко // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 3(93). – С. 197–206.
  5. *Петренко С. М.* Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація; автореф. дис. д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С. М. Петренко. – К., 2010. – 38 с.
  6. *Ковальчук О. Д.* Нормативно-правове регулювання виробництва якісних та безпечних продуктів в Україні та світі / О. Д. Ковальчук // Сучасні тенденції розбудови правової держави в Україні та світі : зб. наук. ст. за матеріалами II Міжнар. наук.-практ. конф., 10 квіт. 2014 р. – Житомир : ЖНАЕУ, 2014. – С. 162–164.
-